

Documentos de Trabajo

ISSN 2219-780X

6

NOVIEMBRE
2019

LOS GASTOS TRIBUTARIOS EN LOS PAÍSES MIEMBROS DEL CIAT



CIAT

Fernando Peláez Longinotti

Los Gastos Tributarios en los Países Miembros del CIAT

Fernando Peláez Longinotti

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

Los Gastos Tributarios en los Países Miembros del CIAT

DT-06-2019

Fernando Peláez Longinotti

© 2019 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT

Propiedad Intelectual

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

R esumen

En el presente documento, se presenta un panorama general de los gastos tributarios en los países miembros del CIAT. Las fuentes de información utilizadas fueron: los reportes de gastos tributarios de los países miembros de nuestra institución, la exploración de los datos de la Base de Datos de Gastos Tributarios del CIAT (TEDLAC), así como las respuestas a una encuesta específica difundida a todos los países miembros.

El trabajo aborda esta temática desde una perspectiva cualitativa y cuantitativa. Por un lado la revisión de los aspectos cualitativos más relevantes, que surgen de los contenidos de los reportes de los países. La síntesis de este análisis intentará mostrar los elementos que estos reportes deben contener de forma que se constituyan en una herramienta rigurosa para el análisis y la evaluación de las excepciones existentes en los sistemas tributarios. A su vez se tratará de identificar ciertas buenas prácticas incorporadas en los reportes más avanzados sobre esta materia.

En una segunda parte, el trabajo, luego de una clasificación, ordenamiento y sistematización de los resultados publicados, mostrará un análisis cuantitativo de las valoraciones monetarias y de las estimaciones, contrastando los resultados de los diferentes países, en relación con la producción nacional y con la recaudación de cada país, descomponiendo los resultados al interior de los principales instrumentos recaudatorios.

C **ontenido**

1	Introducción	7
2	Los elementos constitutivos de los reportes de Gastos Tributarios	9
2.1	Definiendo los Gastos Tributarios	9
2.2	El sistema tributario de referencia, como marco para la definición de los gastos tributarios	11
2.3	Enfoques para establecer el sistema tributario de referencia	12
2.4	Identificación de las partidas que darán lugar al gasto tributario. Las Fichas de Excepciones y el Inventario de Gastos Tributarios	16
2.5	Estimación del Gasto Tributario de cada una de las excepciones identificadas	19
3	La práctica de los Informes de Gastos Tributarios en los países miembros del CIAT	23
3.1	Evolución de la práctica de los Informes de Gastos Tributarios en los países miembros del CIAT	23
3.2	Buenas prácticas identificadas en los reportes	27
3.3	Evaluación cuantitativa de los gastos tributarios	30
3.4	El peso de los gastos tributarios en la economía de los países miembros del CIAT	31
3.5	El peso de los gastos tributarios en relación a la recaudación de los países miembros del CIAT	38
	Documentos de Gastos Tributarios Consultados	45
	Bibliografía	48

Introducción

Una línea de trabajo de larga data del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, es el estudio de las prácticas de identificación y estimación de los gastos tributarios. El CIAT ha prestado asesoramiento directo a los países en esta materia, ha elaborado un Manual de Buenas Prácticas para la presentación de los Gastos Tributarios¹, capacita a los países miembros, creó y actualiza la Base de Datos de Gastos Tributarios (TEDLAC), así como, ha preparado diversos estudios técnicos sobre esta temática.

En esta oportunidad, presentamos este trabajo, cuyo objetivo es estudiar las prácticas relacionadas con la identificación de las excepciones, la cuantificación de los gastos tributarios y la publicación de reportes sobre Gastos Tributarios de los países miembros del CIAT.

El presente documento se estructura en dos grandes secciones. En la primera sección se presentarán los elementos constitutivos que deben contener los reportes de gastos tributarios, de forma de constituirse en una herramienta eficaz para la evaluación de las excepciones que dan lugar a los gastos tributarios.

En la segunda sección del trabajo se presentará una síntesis de la evidencia empírica, es decir el análisis realizado sobre todos los reportes de gastos tributarios de los países miembros, más información complementaria. Esta sección a su vez se estructura en dos partes:

Por un lado la revisión de los aspectos cualitativos más relevantes, que surgen de los contenidos de los reportes de los países. La síntesis de este análisis intentará mostrar los *elementos* que estos reportes deben contener de forma que se constituyan en una herramienta rigurosa para el análisis y la evaluación de las excepciones existentes en los sistemas tributarios. A su vez se exhibirán las buenas prácticas apreciadas en los reportes más avanzados sobre esta materia.

¹ Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios. Una experiencia Iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT. 2011.

En una segunda parte de esta sección, el trabajo, luego de una clasificación, ordenamiento y sistematización de los resultados publicados, mostrará un análisis cuantitativo de las valoraciones monetarias y de las estimaciones, contrastando los resultados de los diferentes países, en relación con el PIB de cada país y desagregando los resultados al interior de los principales instrumentos recaudatorios.

Para poder abordar el fenómeno desde estas dos perspectivas, las principales fuentes de información a las que se accedió fueron: los reportes oficiales de gastos tributarios de carácter público realizados por los países miembros, los micro-datos de la Base de Datos de Gastos Tributarios del CIAT (TEDLAC) y la respuesta a un cuestionario enviado a las administraciones tributarias de los países miembros.

La identificación, cuantificación y publicación de los reportes de gastos tributarios reviste enorme importancia, en la medida que permite conocer la dimensión económica 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.

2 Los elementos constitutivos de los reportes de Gastos Tributarios

En esta primera sección presentaremos los pasos que consideramos elementales para que los reportes de gastos tributarios se constituyan en una herramienta útil para la valoración del sistema tributario y en particular, de las excepciones que integran el mismo.

Como hemos mencionado en anteriores abordajes a este tópico, 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.

2.1 Definiendo los Gastos Tributarios

Los GT son el resultado económico de las excepciones a un impuesto de referencia o a un sistema tributario de referencia.

El sistema tributario de referencia por lo general incluye los elementos constitutivos de la naturaleza del impuesto: de determinación del monto imponible, 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.

Estas excepciones que darán lugar a los GT pueden tomar varias formas: exenciones, subsidios, créditos, tasas de impuestos preferenciales, aplazamientos de impuestos, entre otras. Los reportes de GT identifican y miden las reducciones en los ingresos fiscales que estas desviaciones producen a partir de un marco de referencia determinado, una definición previa del alcance del concepto de gasto tributario y las definiciones metodológicas referidas al propósito de la estimación, las fuentes de información disponibles, el tipo de estimación aplicada, entre otros elementos.

Sobre el concepto de gasto tributario y recogiendo las convenciones propuestas en el Manual del CIAT (2011):

“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.

El 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 (Grupo de Trabajo de Medición de los Gastos Tributarios) 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”.

De la definición se desprende que los GT dan lugar a pérdidas de recaudación y que cada excepción es resultado de un objetivo de política, que se ejecuta a través de la misma. El alcance del concepto es general, esto es, reconoce no solo aquellos beneficios otorgados en la tributación directa sino también aquellas excepciones introducidas en la tributación indirecta, por lo que quedan incluidas las excepciones en los impuestos al consumo aun cuando no pueda identificarse en concreto y a priori al sub-conjunto de sujetos que se verá beneficiado.

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

2.2 El sistema tributario de referencia, como marco para la definición de los gastos tributarios

El primer paso del proceso de medición de los gastos tributarios es la definición del marco de referencia. Este momento del proceso será determinante tanto para la posterior identificación como para la cuantificación de los resultados. Discutirlo previamente, definirlo y documentarlo formalmente ayudará a los analistas en el proceso de investigación. La exposición del mismo en el informe de GT favorece la interpretación por parte de terceros, por lo que también es una práctica recomendable.

La selección de un sistema tributario de referencia tiene una incidencia fundamental sobre el resultado posterior de las mediciones de los GT, ya que con un mayor o menor alcance de lo que se considere como la estructura normal del impuesto bajo análisis, menor o mayor número de excepciones serán identificados y menor o mayor será la dimensión total del gasto tributario cuantificado.

Una de las principales dificultades a la hora de identificar a los GT dentro de un impuesto en particular radica en acordar un sistema tributario o impuesto de referencia contra el cual se puedan contrastar las disposiciones que establecen excepciones de tributación en la legislación. Las cuantificaciones de los GT serán distintas según la definición adoptada, lo cual trae aparejada, entre otras cosas, la dificultad de realizar comparaciones tanto de la dimensión global de la recaudación no efectivizada, como de la nómina de excepciones identificadas como GT entre diferentes informes de países.

En el Manual del CIAT al introducirse la discusión de este aspecto del estudio dice: “...la medición de los GT 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”.

De la revisión de los informes más recientes sobre GT en los países miembros del CIAT, podemos apreciar que, mientras algunos documentos tienen muy elaborados marcos de referencia, otros informes incluyen más bien definiciones muy generales referidas a este punto, mientras que otros sólo contienen definiciones de los GT, por lo que a lo sumo solamente podría llegar a deducirse, y no con toda certeza, el marco de referencia implícito de dicho estudio. Siendo este paso el previo para la posterior identificación de los GT cada país tendrá la opción escoger cuán general o detallado será la descripción del sistema tributario de referencia elegido. De hecho, la idea del impuesto de referencia difiere de un analista a otro y de país a país, sobre todo como veremos, cuando la referencia es una definición conceptual del impuesto.

2.3 Enfoques para establecer el sistema tributario de referencia

De acuerdo a Craig and Allan (2001)² los países, con el fin de definir su marco de referencia pueden escoger uno de tres enfoques identificados: *el enfoque conceptual, el enfoque legal y el enfoque de subsidio análogo*.

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

De acuerdo al enfoque conceptual, el marco de referencia debería ser lo que llaman “*la estructura tributaria normal*”. El caso más notorio de la aplicación de este enfoque conceptual es la admisión de la definición de renta de Haig-Simons, referencia de marco conceptual bastante recurrente en los estudios, sobre todo en los países desarrollados³.

Algunos países que en sus estudios de GT se inclinan por el enfoque conceptual para el establecimiento del marco de referencia, basan su análisis en una definición de renta de este tipo aunque suelen introducirse variantes o ajustes cuando no resulta posible aplicar de forma pura tal concepto.

La mayor importancia recaudatoria de los impuestos personales a las rentas en los países desarrollados ha incidido en que la discusión sobre el modelo de base imponible y de impuesto de referencia, en estos países, se haya centrado en el Impuesto a la Renta. Respecto a los impuestos al consumo, figura predominante en las recaudaciones de los países de Latinoamérica, y principalmente sobre el Impuesto al Valor Agregado, instrumento claramente dominante en este tipo de imposición, suele hallarse en la bibliografía la aceptación de que debería establecerse como referencia un IVA puro que aplicase a todo el consumo final, sin excepciones con una alícuota única.

El segundo enfoque que citan Craig y Allan es el denominado *Enfoque legal*. De acuerdo a estos autores en este caso se toma como referencia la ley del impuesto existente en un país como base para definir el punto de referencia (unidad contribuyente, tipos de rentas incluidas, operaciones no comprendidas en el ámbito del impuesto, etc.).

En general en el diseño de la norma que establece el impuesto, suelen plantearse en primer lugar las definiciones generales sobre la naturaleza del mismo, o lo que jurídicamente se suele denominar el hecho imponible, o el hecho generador del tributo. El hecho imponible será la hipótesis prevista en la

3 Due (1968) en el tratamiento en su obra de las funciones de asignación y distribución, por el lado de la imposición, plantea que el paso principal para el establecimiento de la estructura de un impuesto a la renta, es la definición de renta. En sentido amplio, renta es toda ganancia económica que una persona tuvo durante el período en cuestión. Este autor precisa en esta definición siguiendo a Simons, el ingreso de una persona durante el período consiste, en sentido económico, en la suma algebraica de: el valor del consumo durante el período, financiado con ingresos por uso de factores productivos o de transferencias que la persona recibe durante el período o con la riqueza acumulada (en esta definición al valor del consumo pagado, deben adicionarse el valor de los bienes producidos por la persona para su propio uso –autoconsumo– y el valor de uso de los bienes durables de consumo que posee); y el incremento neto del patrimonio individual durante el período, sea por acumulación de ahorros netos durante el período o bien por aumentos del valor de la propiedad. $Y=C+\Delta W$

ley (o la norma de establecimiento de un tributo), que de ocurrir hace nacer el impuesto y por ende la obligación tributaria que liga al sujeto pasivo contribuyente con el ente acreedor del tributo, el Estado.

Estas hipótesis definidas en la norma, delimitan el ámbito del impuesto a determinados hechos económicos objetivos (la venta de bienes, la realización de una renta, la tenencia de un patrimonio, etc.), cuando determinados sujetos son los intervinientes (las personas físicas, las empresas, etc.), en un ámbito espacial (delimitación del impuesto a las rentas dentro del territorio nacional, por ejemplo) y temporal determinado (rentas obtenidas en períodos de vigencia del impuesto por ejemplo). Estos elementos se conocen como aspectos del hecho imponible (aspecto objetivo, aspecto subjetivo, aspecto espacial y aspecto temporal) y la ocurrencia conjunta de todos ellos verifica la hipótesis prevista en la legislación para configurar el impuesto.

Cuando la estructura normal de un impuesto se basa entonces en un enfoque legal, un hecho económico será considerado gasto tributario cuando, habiendo cumplido con las hipótesis para configurar el tributo, la propia norma del impuesto, u otra, exceptúa ese hecho concreto de la aplicación del mismo. Siguiendo el enfoque legal entonces, encontraremos en la propia norma del impuesto o bien en otras normas con efectos tributarios, las excepciones a la estructura normal del impuesto, de manera explícita.

La propia norma tributaria nos proporcionará los demás parámetros que conformarán la estructura normal del impuesto como las escalas, las tasas, la demarcación del espacio donde ocurre el hecho imponible, entre otros.

Quienes defienden el enfoque legal sostienen que el objetivo de este estudio, en coherencia con la presentación de los gastos presupuestarios debe ser, cuánto se deja de recaudar dadas las previsiones del régimen tributario actual, del que se reportan los ingresos, y no lo que se recaudaría si se adoptase un modelo conceptual de imposición.

El tercer enfoque, del subsidio análogo, siguiendo la clasificación de Craig y Allan, identifica como GT solamente a aquellas concesiones que presentan una analogía directa con una subvención vía gasto. De acuerdo a Villela et al (2011) en la práctica este enfoque lleva a una identificación de los GT muy similar al enfoque legal.

La fijación de un marco de referencia muy abstracto, más acercado a un marco conceptual del impuesto, podría incluir muchas de las disposiciones incluidas en la legislación del impuesto identificadas como GT. En cambio un punto de referencia más procesado, o adaptado a la naturaleza del impuesto de acuerdo a las disposiciones legales internas, podría incluir dentro del marco de referencia algunos de esos mismos tipos de disposiciones, que por lo que las mismas no serían consideradas GT.

Adoptar el enfoque conceptual o bien el legal, orientará al investigador en la determinación del monto imponible del impuesto bajo análisis, es decir cuál es (sería) el alcance del impuesto. De todos modos los instrumentos tributarios tienen todo un conjunto de particularidades que van más allá de la determinación de la base imponible y que será necesario definirlas para terminar de elaborar el marco de referencia.

De cualquier forma y aún con estas definiciones, cada uno de estos elementos ofrece una gran libertad de juicio, y al examinar la práctica país a país, cada aplicación es de alguna manera única. Lo cierto es que debe plantearse una convención previa, la que debe ser coherente con los objetivos de la estimación y estar claramente explicitada a los efectos de mejorar la comprensión tanto de la identificación de los ítems pasibles de ser estimados así como del monto de los GT hallados.

Respecto al sistema tributario de referencia, en el análisis realizado por el Manual del CIAT se señala que los países incluidos en su estudio identifican a los GT 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.

El Manual del CIAT recomienda el enfoque legal para delimitar el sistema tributario de referencia a utilizar para identificar los GT. De esta forma 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. En su recomendación agrega que cuando la legislación interna se escape considerablemente de la doctrina internacionalmente aceptada, se debería evaluar la utilización de un sistema tributario de referencia basado en un marco conceptual teórico.

Las dificultades de *comparabilidad* que se suscitan entre países radican en las diferencias en las legislaciones de los impuestos similares. Estas diferencias son más claras en los impuestos a las rentas tanto personales como empresariales, donde los diferentes países adoptan distintas definiciones de renta, desde legislaciones que establecen como base de cálculo del impuesto a renta bruta, antes de deducir cualquier gasto, hasta quienes admiten una generalidad de erogaciones como deducciones para determinar el mismo. El alcance de las definiciones y los parámetros establecidos en la norma legal incidirá en un mayor o menor resultado.

Heady & Mansour (2019)⁴ plantean que la elección del punto de referencia, es determinante para el valor de los gastos fiscales generales que se informarán. Estos a veces pueden ser muy sustanciales. Por ejemplo, los Estados Unidos estiman los gastos tributarios solo en sus impuestos sobre la renta en aproximadamente el 6 por ciento del PIB (OCDE 2010, 138). Sin embargo, el papel crítico de la elección del índice de referencia implica que tal número agregado no es el valor principal de un gasto tributario. Más bien, es la transparencia con respecto al costo de cada provisión fiscal lo que hace que una estimación del gasto tributario sea útil al permitir una evaluación sólida de costo-beneficio. Esta afirmación es fundamental para incluir en el texto, de modo de bajar la presión con la comparación de los resultados.

2.4 Identificación de las partidas que darán lugar al gasto tributario.

Las Fichas de Excepciones y el Inventario de Gastos Tributarios

La identificación de los GT es un proceso complejo que requiere un trabajo de análisis en detalle de las disposiciones tributarias, tanto las incluidas en la norma del impuesto como las excepciones dispersas en otras leyes. En algunos casos existen disposiciones constitucionales que exoneran determinadas actividades económicas, como el caso de la educación por ejemplo, en algunos países. Esta identificación va más allá de la sola verificación de la pérdida de recaudación.

4 Heady, Christopher; Mansour, Mario. Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management. A Guide for Developing Economies. Fiscal Affairs Department. International Monetary Fund. 2019

En cada ejercicio de actualización de las estimaciones será necesario revisar las excepciones existentes en el sistema, identificando los cambios y las nuevas excepciones que se hayan introducido.

Para ello es de gran ayuda sistematizar la información analizada y recolectada, relacionada con las excepciones que se hallen. Los sistemas tributarios suelen contener cientos de excepciones, por lo que esta parte del proceso es fundamental de modo de poder visualizar de manera íntegra el mapa de excepciones, la valoración individual y el costo conjunto de las mismas.

Para esta etapa será indispensable preparar Fichas Individuales de Excepciones, para luego consolidar las mismas en un Inventario de Gastos Tributarios, o matriz de gastos tributarios.

Las Fichas Individuales, serán un formulario donde se registrará los elementos más relevantes de la identificación de la excepción. De este modo a cada excepción identificada, la representaremos con sus principales características: denominación; descripción de la excepción, impuesto de referencia, tipo de gasto tributario, fuente normativa que le da origen, fecha de vigencia, fecha de expiración, entre otras.

La consolidación de las fichas individuales, dará lugar al inventario de gastos tributarios.

Mantener un inventario de los GT, identificando el impuesto, el tipo de excepción identificada, la fuente normativa, el período de vigencia y la descripción de la misma; para luego completarlo con las fuentes de información utilizadas para la estimación y la metodología aplicada es una práctica recomendada. El formato sugerido de inventario es el que proveemos en nuestra Base de Datos de Gastos Tributarios (TEDLAC), el que tiene previstos la registración de todos estos elementos.

Al respecto comentamos más en detalle sobre los contenidos de la TEDLAC. La misma contiene las siguientes variables:

CUADRO 1

Diccionario de Variables incluidas en la TEDLAC

NOMBRE DE LA VARIABLE	DESCRIPCIÓN	TIPO
PAÍS	Nombre del país que se está analizando	Categórica (16 tipos)
CATEGORÍA DEL TRIBUTO	Categorización según manual del CIAT ampliada	Categórica (9 tipos)
NOMBRE DEL TRIBUTO	Nombre del tributo en el país en cuestión	Alfanumérica
TIPO DE GASTO TRIBUTARIO	Categorización según manual del CIAT	Categórica (7 tipos)
INCENTIVO TRIBUTARIO	Marca si es un Incentivo I o Beneficio Tributario B	Categórica (2 tipos)
FUENTE NORMATIVA	Ley y reglamentos que dan origen a la excepción	Alfanumérica
NOMBRE DE LA MEDIDA	Nombre coloquial de la medida en el país	Alfanumérica
DESCRIPCIÓN DE LA MEDIDA	Describe más en detalle cómo opera la medida	Alfanumérica
VIGENCIA DESDE	Año desde que se aplica por primera vez la medida	Alfanumérica
VIGENCIA HASTA	Año de expiración de la medida (si existiere)	Alfanumérica
SECTOR PRESUPUESTARIO ASOCIADO	Sector del presupuesto más asociado a la medida	Categórica (16 tipos)
ÁREA GEOGRÁFICA ESPECÍFICA	Zona territorial donde aplica el beneficio	Alfanumérica
EJERCICIO	Marca el ejercicio que corresponde a ese gasto tributario	Categórica
MÉTODO DE MEDICIÓN	Describe el método de medición hecho por el país	Alfanumérica
FUENTES DE INFORMACIÓN	Describe las fuentes de información para la estimación	Alfanumérica
IMPORTE DEL GASTO TRIBUTARIO	Importe en moneda del país del Gasto Tributario	Númérica
FUENTE	Reporte de Gastos Tributarios usado para la contabilización	Alfanumérica
ACTUALIZACIÓN	Año de actualización de la BDGT	Alfanumérica

Las reglas de registro prevén la existencia de diversos tipos de variables de clasificación: categóricas, cualitativas, además de la variable cuantitativa en si misma que es el importe del Gasto Tributario de esa medida en particular.

Entre las variables categóricas encontramos: una clasificación general de los incentivos en 2 tipos, 9 clases de tributos, 7 tipos de gastos tributarios, 16 sectores presupuestarios asociados y una apertura según cuál sea el ejercicio económico bajo análisis. Estas codificaciones permiten realizar multiplicidad de análisis y describir la información a nivel de cientos de sub-categorías formadas por ciertas combinaciones de tales variables.

Las variables cualitativas describen más en detalle algunas características del registro tales como: nombre de la medida, descripción, fuente legal y reglamentaria, el método de medición, las fuentes de información para la estimación, el reporte que da origen a cada registro, etc. Esto permite ir al detalle individual y conocer al por menor la medida que se está analizando.

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.

2.5 Estimación del Gasto Tributario de cada una de las excepciones identificadas

Así como en el proceso de identificación de las excepciones, nos enfrentamos ante alternativas de elección del enfoque a adoptar para delimitar el impuesto de referencia (enfoque conceptual, enfoque legal o enfoque del subsidio análogo), en esta etapa que estamos abordando ahora, los países deben escoger entre diversas alternativas metodológicas para llevar adelante la medición. Las mismas están relacionadas con la elección entre diversos métodos de estimación, la investigación de cuál o cuáles son las fuentes de información más apropiadas para la estimación y la elección de la técnica específica de estimación. Estas sub-etapas son previas a la estimación puntual de cada una de las excepciones por lo que debemos tener presente que las decisiones metodológicas que tomemos serán determinantes de los montos que en definitiva informemos como gastos tributarios.

Para realizar la valoración de cada partida es necesario recurrir a diversas técnicas, las que en buena medida están condicionadas por la disponibilidad y calidad de la información encontrada y de las fuentes de la misma. Se trata en cada caso de conocer el valor económico equivalente del gasto tributario por la ocurrencia de la excepción para lo que, en general, será necesario conocer el monto del hecho económico que le da origen. Las fuentes en sí, el origen de las mismas, la institucionalidad del emisor, y el nivel de desagregación o detalle de la información base nos proporcionarán unas estimaciones más o menos confiables técnicamente. En algunos casos la ausencia de información de referencia sobre la que realiza las estimaciones, puede conducirnos a la no estimación.

En este proceso la discusión previa en la interna del equipo de estimación, la definición explícita de las metodologías adoptadas y su exposición en el documento así como la preparación y conservación de los papeles de trabajo de las estimaciones, son fundamentales para el análisis y revisión de los resultados y favorecen a una mayor transparencia a todo el proceso. La exposición clara y con un buen grado de apertura de los resultados en los informes de GT, favorece la interpretación por parte de los interesados, y los análisis posteriores que pudieran realizarse, por lo que también es una práctica recomendable.

El proceso de estimación de los gastos tributarios requiere la definición de un método general de estimación, el que servirá de guía en la estimación caso a caso de los gastos tributarios. Dirk-Jan Kraan (2004)⁵ presenta tres métodos principales para la estimación de los gastos tributarios: *el método de ingresos renunciados o pérdida de ingresos, el método de ingreso ganado y el método del gasto directo equivalente*.

Tres métodos de diferente interpretación y aplicación que reportarán diferentes resultados. La literatura en general no profundiza sobre los diferentes métodos, y las alternativas para subsanar las dificultades que cada uno puede traer aparejado, así como las diferencias de interpretación que cada metodología puede producir, de todos modos expondremos aquí las principales características de cada uno de ellos.

5 Dirk-Jan Kraan. Off-budget and Tax Expenditures. OECD JOURNAL ON BUDGETING– VOLUME 4 – NO. 1 – ISSN 1608-7143 – © OECD 2004 . Estudios previos sobre los métodos de estimación (OECD, 1984; OECD, 1996)

CUADRO 2

Los tres métodos de estimación

MÉTODO DE INGRESOS RENUNCIADOS	MÉTODO DE INGRESO GANADO	MÉTODO DEL GASTO DIRECTO EQUIVALENTE
El método determina una pérdida de recaudación ocurrida en un período pasado en el cual la exoneración estuvo vigente.	Procura estimar la recaudación adicional que se obtendría con la derogación de la excepción que da lugar al gasto tributario.	Está planteado de forma de hacer contrastable al gasto tributario con el gasto presupuestario.
En la aplicación de este método no se tienen en cuenta los cambios en el comportamiento de los contribuyentes ya que de hecho se busca conocer el valor del impuesto no recaudado a partir del registro de la declaración.	La diferencia central con el método anterior es que las estimaciones toman en cuenta los cambios de comportamiento de los contribuyentes.	A través del mismo se procura estimar la transferencia equivalente que debería hacer el estado hacia el contribuyente para que su ingreso disponible luego de deducido el impuesto sea similar al que obtiene con la existencia de la excepción tributaria.

Elaborado sobre la base de propuesta de métodos de estimación: Dirk-Jan Kraan.

Para una adecuada evaluación y control de los gastos tributarios es fundamental contar con estimaciones individualizadas de los mismos, para lo cual el proceso previo de la identificación es fundamental. Conjuntamente con la identificación de las excepciones, deberemos analizar cuál o cuáles son las fuentes de información disponibles, y cuál será la técnica más apropiada para realizar la estimación. Para ello deberemos tener en cuenta el tipo de excepción y el impuesto de referencia, pero será determinante para la misma el conocer la disponibilidad de la información para la estimación, es decir los tipos y la confiabilidad de las fuentes de información que utilizaremos.

La fuente más apropiada y confiable para realizar las estimaciones son las bases de datos tributarios, desagregadas caso a caso o contribuyente a contribuyente. Aún cuando esa apertura no sea determinante para la estimación del gasto tributario, por ejemplo caso de los impuestos de alícuotas proporcionales donde podríamos estimar el impacto recaudatorio a partir de ciertas estadísticas

agregadas de las declaraciones, el análisis caso a caso o la estimación con microsimulación, nos provee una riqueza adicional ya que nos permite realizar evaluaciones adicionales del costo fiscal, como por ejemplo: la distribución del ingreso luego del gasto tributario, el grado de utilización según la dimensión económica de los contribuyentes, la descomposición del sacrificio fiscal según diferentes dimensiones: sectores de actividad económica, o bien su distribución geográfica.

Es decir a partir del micro-dato tributario la información podrá agregarse de las formas más diversas para realizar los análisis de costo pertinentes. En el caso de los impuestos con alícuotas progresivas la estimación sobre la base de microsimulación se hace obligatoria para tener una estimación precisa del impacto económico de determinados beneficios.

3 La práctica de los informes de Gastos Tributarios en los países miembros del CIAT

El objetivo de este trabajo es estudiar las prácticas relacionadas con la identificación de las excepciones, la cuantificación de los gastos tributarios y la publicación de reportes sobre Gastos Tributarios de los países miembros del CIAT.

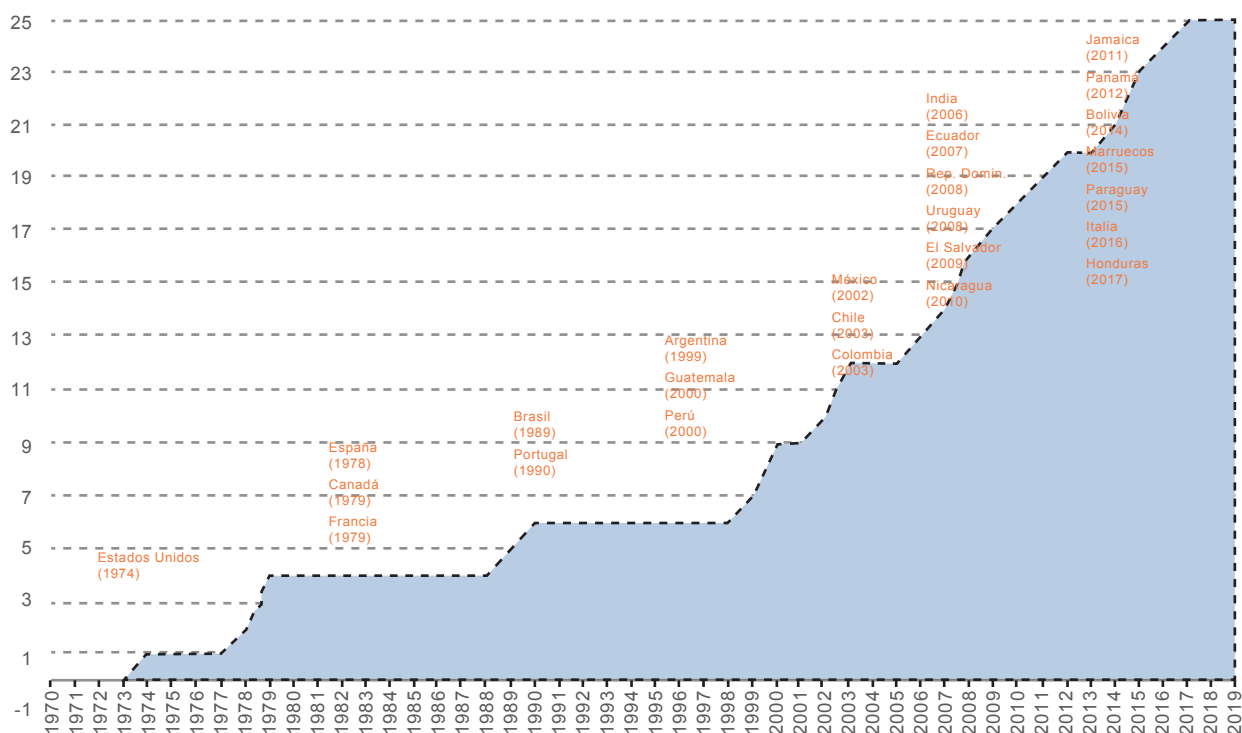
Se procuró abordar el fenómeno desde una perspectiva cualitativa y desde una perspectiva cuantitativa. Para ello se accedió a cada uno de los reportes públicos de los países miembros, se exploró la información contenida en la Base de Datos de Gastos Tributarios del CIAT (TEDLAC) y adicionalmente, como complemento de estas dos fuentes de información, se difundió entre los países miembros, un cuestionario con el objetivo de sistematizar algunos de los elementos que se consideró relevante revelar.

3.1 Evolución de la práctica de los Informes de Gastos Tributarios en los países miembros del CIAT

En la actualidad de más de 40 países miembros del CIAT, 26 de ellos hacen públicos sus estudios de gastos tributarios. Desde inicios de la década de 1970, el número de países que se integraron a quienes estiman e informan periódicamente sobre este tópico ha ido en aumento.

GRÁFICO 1

Cantidad de países CIAT que publican reportes CIAT 1970 - 2018



Fuente: Elaboración propia sobre la base de legislación adherida a los reportes de gastos tributarios de los países y respuesta a encuesta del CIAT 2019.

En la figura puede apreciarse la aparición de manera paulatina de más informes con el transcurso de los años, siendo el pionero Estados Unidos, seguido de España, Francia y Canadá. A partir de los años 2000 se aprecia una gran aparición de primeros reportes. El último grupo en integrarse de acuerdo a la información utilizada para este análisis fueron: Jamaica, Panamá, Bolivia, Marruecos, Paraguay y Honduras. De todas formas resta aún un buen número de países que deben incorporar esta práctica.

Además de poder identificar desde cuándo cada país presenta estos reportes, investigamos sobre quién o quiénes son los responsables de preparar los mismos.

Siguiendo a Heady & Mansour (op.cit), los acuerdos institucionales para informar sobre los gastos tributarios deben priorizar la integridad de las estimaciones mejorando la transparencia en la gestión fiscal y otorgando un análisis relevante para informar no solo al cuerpo legislativo sino a otros posibles interesados. Este trabajo presenta, lo que sus autores denominan “requisitos mínimos” para garantizar esta transparencia. Para estos autores, la preparación de los informes de gastos tributarios debe estar centralizada en el Ministerio de Finanzas y no en cada una de las unidades ejecutoras que tienen responsabilidad sobre esa excepción. De esta forma se centralizan los criterios y definiciones del alcance del trabajo. Especialmente proponen que este trabajo esté a cargo de las unidades de política fiscal de estas secretarías. A su vez este órgano debería supervisar la legislación que implica la introducción supresión o modificaciones de los gastos tributarios y debería ser la única institución del gobierno que eleve e intercambie sobre estas excepciones con el parlamento. Por su parte las Administraciones Tributarias deben ser proveedores de datos efectivos y deben tener el poder necesario para solicitar información adicional a los contribuyentes sobre sus actividades que se benefician de los gastos tributarios. También serán proveedores de información, otros ministerios, las instituciones nacionales de estadística, etc.

Nuestro trabajo investigó sobre quien recae la responsabilidad en la práctica de la elaboración de estos reportes. Para ello se analizaron los reportes mismos, las disposiciones legales que obligan a presentarlos, así como la respuesta al cuestionario enviado a las Administraciones Tributarias. A diferencia de la sugerencia de los autores citados más arriba, en cierto número de países la responsabilidad de realizar el seguimiento de los gastos tributarios recae sobre las propias Administraciones Tributarias, por lo que estas no ofician solamente como proveedores de insumos para la estimación. Luego sí, se aprecia que en un gran número de países, son los Ministerios de Hacienda los responsables del seguimiento de este estudio.

En el siguiente cuadro, se identifica, para cada país miembro del CIAT que publica reportes de gastos tributarios, cuál o cuáles son los órganos responsables de esta labor. En la mayor parte de los casos, el trabajo de elaboración de estos estudios está a cargo de los Ministerios de Hacienda de los países, de las Administraciones Tributarias o bien de ambos actuando conjuntamente⁶.

6 Un caso particular es el de Estados Unidos donde quien realiza las estimaciones de gastos tributarios es la Oficina de Análisis Tributario, dentro del Departamento del Tesoro, conjuntamente con el Comité Conjunto de Tributación (*Joint Committee on Taxation*), un comité no partidario del Congreso de los EE.UU.. Los gastos fiscales son publicados por la Oficina de Administración y Presupuesto en el Presupuesto del gobierno de los EE. UU.

CUADRO 3

Organismo responsable de las estimaciones y publicación del informe

PAÍS	PRIMER PUBLICACIÓN	ÓRGANO ENCARGADO DE LAS ESTIMACIONES Y PUBLICACIÓN DEL REPORTE
Argentina	1999	Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal / Ministerio de Hacienda
Bolivia	2014	Ministerio de Economía y Finanzas Públicas
Brasil	1989	Federal revenue of Brazil (Recelta Federal do Brasil -RFB)
Canadá	1979	Department of Finance Canada
Chile	2003	Servicio de Impuestos Internos • Dirección de Presupuestos del Ministerio de Hacienda
Colombia	2003	Unidad Administrativa Especial - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN / Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Ecuador	2007	El Servicio de Rentas Internas, Administración Tributaria de Ecuador
El Salvador	2009	Unidad de Estudios Tributarios / Dirección General de Impuestos Internos / Ministerio de Hacienda
España	1978	Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos - Ministerio de Hacienda
Estados Unidos	1970 o 1974	The Office of Tax Analysis, within the Department of the Treasury, and the Joint Committee on Taxation
Francia	1979	Ministères de l'Économie et des Finances
Guatemala	2000	Superintendencia de Administración Tributaria
Holanda		The Netherlands Ministry of Finance
Honduras	2017	Secretaría de Finanzas. El Servicio de Administración de Rentas (SAR) también elabora un Informe de Gastos Tributarios
India	2006	Ministry of Finance Departament of Economic Affairs
Italia	2016	Commissione Istituita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze
Jamaica	2011	The Ministry of Finance and the Public Serviv / Ministry's Taxation Policy Division
Marruecos	2015	Ministères de l'Économie et des Finances
México	2002	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
Nicaragua	2010	Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Dirección de Estudios Económico
Panamá	2012	Ministerio de Economía y Finanzas - Dirección General de Ingresos Estudios Tributarios
Paraguay	2015	Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Tributación
Perú	2000	Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)
Portugal	1990	Ministry of Finance
Rep. Dominicana	2008	El Ministerio de Hacienda en coordinación con sus dependencias. Dirección General de Impuestos Internos (DGII) y la Dirección General de Aduanas (DGA)
Uruguay	2008	Dirección General Impositiva - Uruguay / Ministerio de Economía y Finanzas

Fuente: Elaboración propia sobre la base de legislación adherida a los reportes de gastos tributarios de los países y respuesta a encuesta del CIAT 2019.

Debemos tener presente que normalmente es el gobierno, a través del Ministerio de Hacienda de cada país, quién eleva al parlamento las leyes de rendiciones de cuentas de los gastos presupuestarios de cada ejercicio. Cuando los informes de gastos tributarios se incorporan en estas leyes de rendiciones de cuentas, adquieren tratamiento de tales, por lo tanto es natural que el órgano responsable de este reporte sea el Ministerio de Hacienda, aun cuando este órgano no sea quien realiza el proceso de identificación de las partidas y estimación de los gastos fiscales.

Muchas veces, son las Administraciones Tributarias, quienes tienen la responsabilidad técnica de realizar todo el proceso de mantenimiento del inventario de gastos tributarios y la realización de las estimaciones, elevando el reporte hacia el Ministerio de Hacienda quien lo envía al Parlamento. Esta práctica se da en un gran número de países miembros del CIAT, y es consecuencia fundamentalmente de la alta especialización en ingresos tributarios que poseen las Administraciones, su cercanía con las principales fuentes de información (declaraciones juradas, y diversidad de reportes relacionados con impuestos).

3.2 Buenas prácticas identificadas en los reportes

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.

Esta revisión nos permite destacar algunos reportes como modelos. El informe de Canadá, por ejemplo⁷. El trabajo de este país tiene una muy clara demarcación del sistema tributario de referencia, definiendo para cada impuesto: la unidad de tributación, el período de tributación, la base imponible, las alícuotas y escalas, el tratamiento de la inflación, el tratamiento a las excepciones que se introducen para evitar la doble imposición, entre otros.

A su vez es destacar en este trabajo, la presencia de las Fichas de Excepciones, una buena práctica que comentamos en puntos anteriores, que es de gran ayuda, para el hacedor de política tener al alcance de la mano todos los elementos que importan de cada excepción en particular para su revisión.

En la siguiente figura se presenta un recorte del informe de Gastos Tributarios de Canadá donde puede visualizarse el formato de ficha de identificación caracterización y presentación de los resultados individuales de cada estimación.

7 Report on Federal Tax Expenditures. Concepts, estimates and evaluations. Department of Finance, Ministère des Finances. Canadá. 2018

FIGURA 1

Extracto de Fichas de Excepciones. Informe de Gastos Tributarios Canadá

Exemption from GST for ferry, road and bridge tolls

Description	Ferry services and road and bridge tolls are generally exempt from GST. The exemption does not include international ferry services, which are zero-rated, consistent with other international transportation services.
Tax	Goods and Services Tax
Beneficiaries	Households
Type of measure	Exemption
Legal reference	Part VIII of Schedule V and section 14 of Part VII of Schedule VI to the Excise Tax Act
Implementation and recent history	This measure has been in effect since the inception of the GST in 1991.
Objective – category	To achieve a social objective
Objective	This measure ensures that the use of Canada's highway systems and related infrastructure will not be subject to tax (Goods and Services Tax: Technical Paper, August 1989).
Category	Non-structural tax measure
Reason why this measure is not part of benchmark tax system	GST exemptions are deviations from a broadly defined value-added tax base.
Subject	Social
CCOPOG 2014 code	70451 - Economic affairs - Transport - Road transport
Other relevant government programs	Programs within the mandates of Canadian Heritage, Immigration, Refugees and Citizenship Canada, Transport Canada and Public Safety Canada (among other departments) also support various other social objectives. Additional information on the relevant Government programs is provided in the table at the end of Part 3.
Source of data	Statistics Canada, Supply and Use Tables and National Income and Expenditure Accounts
Estimation method	Goods and Services Tax model
Projection method	Goods and Services Tax model
Number of beneficiaries	No data is available.

Cost Information:

Millions of dollars	2012	2013	2014	2015	2016 (P)	2017 (P)	2018 (P)	2019 (P)
Goods and Services Tax	10	10	10	15	15	15	15	15

Fuente: Report on Federal Tax Expenditures. Concepts, estimates and evaluations. Department of Finance, Ministère des Finances. Canadá. 2018. Página 133 Exoneración del impuesto a las ventas de bienes y servicios (GST), para peajes de ferry, carretera y puente.

Por otra parte, el trabajo de Brasil⁸, también es destacable por su rigurosidad en la presentación del marco de referencia y la metodología así como también por su muy buena exposición de los resultados. Además de tener una amplia expresión del concepto de Gasto Tributario y el Sistema tributario de referencia, tiene una muy amplia exhibición de los resultados estimados a nivel de diversidad de dimensiones: por función presupuestaria, por regiones, por modalidad de gasto, por tipo de tributo.

3.3 Evaluación cuantitativa de los gastos tributarios

En esa sección se presentarán los resultados de los gastos tributarios de los países miembros del CIAT.

En oportunidades anteriores hemos abordado este tema pero alcanzando solamente a los países de América Latina y el Caribe. Por lo que este trabajo constituye un salto de nivel en cuanto al alcance en el número de países analizados. Se incorporaron valiosos trabajos, sobre todo de países que son pioneros a nivel mundial en la identificación, estimación y reportaje de este fenómeno. Los países que se integran a este análisis en relación a nuestra entrega anterior son: Estados Unidos, Canadá, Francia, Italia, España, India, Marruecos y Portugal, además actualizamos la información de los demás 16 países que integran nuestra Base de Datos de Gastos Tributarios.

El acceso a la información cuantitativa de los gastos tributarios de cada país se realizó analizando directamente los reportes oficiales más recientes. A su vez esta información se complementó con la explotación de la información contenida en la Base de Datos de Gastos Tributarios del CIAT (TEDLAC). La TEDLAC se formula 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 nuestra base de datos tiene registrados 6046 ítems de gastos tributarios incluidos en los últimos informes de los países analizados.

La explotación de los datos de la TEDLAC nos permite conocer la relación entre el Gasto Tributario y el PIB de cada país, su evolución a lo largo de los períodos incluidos en el análisis, así como la distribución del mismo según las categorías de tributos más relevantes, donde se hallaron

8 Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária Bases Efetivas. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Receita Federal

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 en la base de datos, habilita a distribuir el gasto tributario según los sectores presupuestarios más asociados a la medida bajo análisis, clasificación ésta que sigue la propuesta incluida en el Manual del CIAT (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.

3.4 El peso de los gastos tributarios en la economía de los países miembros del CIAT

La lectura de los reportes de los países que en las oportunidades anteriores no habíamos alcanzado, nos permite apreciar que la información está en condiciones de ser registrada en el mismo modelo de la TEDLAC, por lo que en las próximas actualizaciones de esa base de datos los mismos pueden ser incorporados.

A continuación exponemos los resultados del gasto tributario total de cada país en relación al Producto Interno Bruto. Es importante destacar que la presentación de los resultados de esta forma y el contraste de los mismos entre los países es a modo de referencia ya que los diferentes trabajos 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. A su vez de la lectura de varios de los informes país, se puede apreciar que es común que los países no

sumen los gastos tributarios sino que simplemente los expongan uno a uno identificándolos. Caso por ejemplo de Canadá, Estados Unidos o Uruguay.

CUADRO 4

Gastos Tributarios sobre el Producto Interno Bruto. Países miembros de CIAT

PAÍS	ÚLTIMO EJERCICIO CONTABILIZADO	T-2	T-1	T
Argentina	2017	2.6%	2.7%	3.0%
Bolivia	2013	1.0%	1.3%	1.3%
Brasil	2016	4.5%	4.5%	4.2%
Canadá	2018	6.2%	6.2%	6.3%
Chile	2018	3.4%	3.4%	3.0%
Colombia	2018	8.2%	8.0%	8.0%
Costa Rica	2016	5.0%	4.9%	5.3%
Ecuador	2017	4.7%	4.6%	4.7%
El Salvador	2017	3.8%	3.7%	3.5%
España	2018	3.1%	2.7%	2.9%
Estados Unidos	2018	7.6%	7.6%	6.7%
Francia	2018	3.9%	4.1%	4.2%
Guatemala	2016	2.5%	2.5%	2.3%
Honduras	2017	6.6%	6.9%	6.8%
India	2018	2.1%	1.8%	1.6%
Italia	2018	3.2%	3.1%	3.0%
Jamaica	2016	4.4%	4.4%	3.6%
Marruecos	2018	3.2%	2.7%	2.6%
México	2018	3.3%	3.7%	3.7%
Nicaragua	2013	4.6%	5.0%	5.4%
Panamá	2016	4.2%	4.1%	3.5%
Paraguay	2016	1.5%	1.3%	1.3%
Perú	2017	2.3%	2.1%	2.2%
Portugal	2018	5.9%	6.7%	6.5%
Rep. Dominicana	2018	6.5%	6.1%	5.9%
Uruguay	2017	6.5%	6.4%	6.4%
Promedio General		4.3%	4.2%	4.2%
América Latina y el Caribe (ALC)		4.2%	4.2%	4.1%
América del Norte y Europa -países seleccionados (ANEps)		5.0%	5.1%	4.9%

Fuente: Elaboración propia sobre la base de 1) Gastos tributarios: Base de Datos de Gastos Tributarios, CIAT + Reportes de Gastos Tributarios de los Países miembros; 2) PIB: Estadísticas del PIB de cada país, extraídas de la recopilación del WEO/FMI.

Podemos apreciar que la relación entre el Gasto Tributario y el PIB es relevante, si consideramos que se trata de ingresos que se están renunciando resultado de la suma de diversidad de políticas ejecutadas a través de excepciones introducidas en el sistema tributario de cada país. El promedio simple para todos los países está en el entorno de 4.2%. Es decir, en promedio los países renuncian a unos montos equivalentes a ese porcentaje del producto para ejecutar ciertas políticas a través de este instrumento.

Si consideramos únicamente a los países de América Latina y el Caribe, el promedio de gasto tributario sobre el PIB es similar al promedio general. Los valores hallados para esta región únicamente, están por encima de los determinados en la anterior actualización de esta información por parte del CIAT⁹.

Este cambio en los resultados promedio de la región es consecuencia de que en esta actualización se sustituyeron reportes anteriores por los nuevos, que arrojaron modificaciones en sus resultados. Es el caso por ejemplo de Colombia, país que en su nuevo reporte muestra un gasto tributario con un mayor alcance con respecto a los impuestos que analiza y un resultado, muy superior al que mostraba en reportes anteriores¹⁰.

Por su parte, al conjunto de países seleccionados de América del Norte y Europa, comprende a Canadá, España, Estados Unidos, Francia, Italia y Portugal y muestra unos resultados de gasto tributario en relación al PIB del orden del 5%¹¹.

En la siguiente figura presentamos, para una mejor visualización, las principales estadísticas descriptivas de la distribución resultante de la relación GT/PIB para el promedio de los últimos tres años de los países analizados y el histograma de frecuencias absolutas de casos según intervalos de frecuencia.

9 Overview of Tax Expenditures in Latin America: Main statistics of the CIAT Database. CIAT 2018

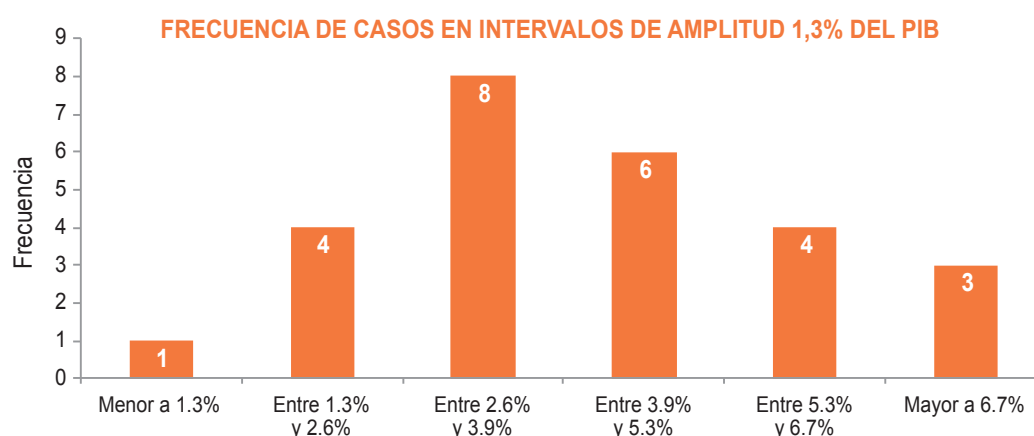
10 Reporte Anterior de Colombia incluido en la TEDLAC: El gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta y CREE –personas jurídicas Años gravables 2013 - 2014 - Coordinación de Estudios Económicos Subdirección de Gestión de Análisis Operacional Dirección de Gestión Organizacional. Reporte utilizado en este informe: **Marco Fiscal de Mediano Plazo 2019. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.**

11 Tal como está expuesta la clasificación de los países en dos grupos (América Latina y el Caribe y América del Norte y Europa), deliberadamente se situó a México en la Categoría América Latina y el Caribe de manera de mantener la comparabilidad con los anteriores reportes de Gastos Tributarios, que cubrían la región de América Latina y el Caribe y abarcaban a México.

GRÁFICO 2

Estadísticas descriptivas e Histograma de frecuencias Gasto Tributario sobre el PIB. Países miembros del CIAT

GT PROM	
Media	0,0422
Error típico	0,0037
Mediana	0,0400
Moda	
Desviación estándar	0,0188
Varianza de la muestra	0,0004
Curtosis	0,7734
Coeficiente de asimetría	0,3246
Rango	0,0684
Mínimo	0,0121
Máximo	0,0805



Puede apreciarse que el valor mínimo (promedio de los últimos 3 ejercicios expuestos) es de 1.2% y corresponde a Bolivia para el período promedio 2011-2013 (Fuente: TEDLAC)¹². Por su parte el valor más elevado hallado alcanza el 8.1% del PIB como promedio del trienio 2016-2018, proviene del reporte *Marco Fiscal de Mediano Plazo* del Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia y fue corroborado por la respuesta a la encuesta que envió ese país.

12 En momentos de finalización de este trabajo se accedió al nuevo reporte de Gastos Tributarios de Bolivia, el que en la última actualización de la TEDLAC no había sido tenido en cuenta por no encontrarse disponible. Este país actualizó su estudio hasta 2016. Para ese ejercicio el Gasto Tributario sobre el PIB se sitúa en un valor equivalente al expuesto aquí (1.2%).

Podemos observar que el intervalo más frecuente está ubicado entre 2.6% y 3.9% del Producto (el resultado de 8 países se ubica en ese intervalo), observándose una distribución asimétrica hacia la derecha, la que explica el hecho de que la media esté ubicada en el intervalo siguiente a la moda.

De la observación de los tres últimos registros apreciamos que esta relación es bastante estable, sin mayores altibajos a nivel de cada país, lo que nos puede hacer pensar que buena parte de los Gastos Tributarios son estructurales, o más bien rígidos en lo que tiene que ver con su revisión. Las bajas más importantes observables son: Estados Unidos, último registro cae 0.9% del PIB; Jamaica, último registro cae 0.8% del PIB; Panamá, último registro cae 0.6% del PIB. Por el lado de los incrementos del GT en relación a la producción podemos destacar: Argentina, último registro aumenta 0.3% del PIB; Costa Rica, aumenta 0.4% del PIB; Nicaragua aumentó 0.4% del PIB.

La apertura a nivel de las figuras tributarias consideradas en cada reporte nos permite visualizar cómo se distribuye el gasto tributario en los países. En primer lugar es importante comentar que algunos países solamente registran gastos tributarios correspondientes al gobierno central, o en el caso de las federaciones de estados, solamente a las excepciones que impactan en la recaudación de la federación. Es el caso de Estados Unidos quién no reporta por las excepciones que los estados pueden llegar a introducir en el impuesto a las ventas minoristas (Sales Tax). Brasil por su parte no registra excepciones en el Impuesto a la Circulación de Mercaderías y Servicios (ICMS). Ambos impuestos clasificarían como Impuestos Generales al Consumo y, como se ve en el cuadro siguiente tienen poco peso relativo en ambos países.

Cuando analizamos al interior de los gastos tributarios, podemos apreciar que, sobre todo en los países de América Latina, altamente dependientes del IVA en sus ingresos tributarios, se aprecia un importante Gasto Tributario en este instrumento. El promedio del gasto tributario únicamente para los países de América Latina está por encima del promedio general de gastos tributarios (2.3%, 2.1%), mientras que para los países seleccionados de América del Norte y Europa este valor se ubicó en el 1.5%, en los reportes correspondientes al último ejercicio. Esta relación se invierte cuando analizamos el Gasto Tributario en los Impuestos a las Rentas de las Personas Físicas.

El gasto tributario en el IVA representa en promedio prácticamente el 50% de todo el Gasto Tributario de los países, con algunos casos muy por encima de esta media, como Colombia con un 6.6% o Nicaragua con un 4.2%. Portugal también muestra un registro elevado de GT en el IVA, alcanzando al 3.9% del PIB.

Luego del IVA, quién lo sigue en importancia es la renuncia fiscal por las excepciones existentes en los impuestos a las rentas de las personas físicas. Aquí destacamos los Casos de Estados Unidos, Canadá, Francia e Italia. Por lo que podemos decir que, así como en América Latina el IVA tiene un peso mayor y un gasto tributario mayor, en los países más desarrollados que integran el CIAT, se da una relación inversa, la recaudación de los impuestos que gravan a las rentas, y en especial a las personas, tienen un peso mayor en la recaudación y una también mayor incidencia del gasto tributario sobre el producto. De hecho, el promedio de Gasto Tributario sobre el PIB para los países de América Latina es 0.5%, mientras que esa relación alcanza a los 2.8 puntos del PIB para los países seleccionados de América del Norte y Europa.

CUADRO 5

Gastos Tributarios por Categoría de Tributo. Último ejercicio de cada país

PAÍS	IMPUESTOS GENERALES AL CONSUMO	IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE LAS EMPRESAS	IMPUESTOS SELECTIVOS	IMPUESTOS A LA PROPIEDAD	OTROS	TOTAL
Argentina	1.4%	0.3%	0.4%	0.4%	0.1%	0.4%	3.0%
Bolivia	1.0%	s/e	0.1%	s/e	s/e	0.2%	1.3%
Brasil	1.5%	0.7%	0.9%	0.0%	0.0%	1.2%	4.2%
Canadá	1.0%	4.4%	0.8%	s/e	s/e	s/e	6.3%
Chile	0.8%	1.2%	1.0%	0.0%	s/e	s/e	3.0%
Colombia	6.6%	0.6%	0.7%	0.0%	s/e	s/e	8.0%
Costa Rica	3.1%	1.1%	0.9%	0.1%	s/e	0.1%	5.3%
Ecuador	2.4%	0.7%	1.3%	0.2%	0.1%	0.1%	4.7%
El Salvador	1.8%	1.7%	s/e	s/e	s/e	s/e	3.5%
España	1.7%	0.8%	0.3%	0.1%	0.0%	0.1%	2.9%
Estados Unidos	s/e	5.9%	0.8%	s/e	s/e	s/e	6.7%
Francia	0.9%	2.7%	0.2%	0.3%	0.1%	0.1%	4.2%
Guatemala	1.4%	0.1%	0.7%	0.0%	0.0%	0.0%	2.3%
Honduras	3.7%	0.7%	1.9%	0.5%	s/e	s/e	6.8%
India	s/e	0.4%	0.5%	0.4%	s/e	0.4%	1.7%
Italia	0.1%	2.2%	0.2%	0.2%	s/e	0.4%	3.0%
Jamaica	1.9%	0.0%	0.1%	0.3%	s/e	1.2%	3.6%
Marruecos	1.4%	0.4%	0.4%	0.0%	s/e	0.4%	2.6%
México	1.4%	1.0%	0.5%	0.0%	s/e	0.8%	3.7%
Nicaragua	4.2%	0.0%	0.3%	0.0%	s/e	0.9%	5.4%
Panamá	2.2%	0.1%	1.2%	s/e	s/e	s/e	3.5%
Paraguay	0.9%	0.1%	0.2%	s/e	s/e	0.2%	1.3%
Perú	1.7%	0.2%	0.2%	0.0%	s/e	0.1%	2.2%
Portugal	3.9%	0.6%	0.6%	0.5%	0.4%	0.5%	6.5%
Rep. Dominicana	2.8%	0.1%	0.5%	0.9%	0.8%	0.7%	5.9%
Uruguay	3.7%	0.4%	1.1%	0.1%	1.1%	s/e	6.4%
Promedio	2.1%	1.1%	0.6%	0.2%	0.3%	0.4%	4.2%
Promedio ALC	2.3%	0.5%	0.7%	0.2%	0.4%	0.5%	4.1%
Promedio ANEps	1.5%	2.8%	0.5%	0.3%	0.2%	0.2%	4.9%

Fuente: Elaboración propia sobre la base de 1) Gastos tributarios: Base de Datos de Gastos Tributarios, CIAT + Reportes de Gastos Tributarios de los Países miembros; 2) PIB: Estadísticas del PIB de cada país, extraídas de la recopilación del WEO/FMI.

Entre el IVA y las dos formas de imposición a las rentas acumulamos el 90% del valor del gasto tributario total promedio para el último ejercicio de análisis de cada país. Según el mayor o menor alcance de los reportes, y por supuesto de la existencia o no de otras figuras tributarias en cada país, observamos que con menor peso relativo aparecen los gastos tributarios en los impuestos selectivos, en la imposición patrimonial, entre otros.

Otro hecho a destacar de la lectura de los informes de gastos tributarios, es que la mayor parte de los países no reportan gastos tributarios en los tributos que financian la Seguridad Social (en el cuadro incluido en el rubro Otros), y quienes lo hacen incluyen principalmente a impuesto nacionales que complementan a la recaudación de aportaciones a la seguridad social.

Esto puede ser consecuencia de que los tributos que tienen como finalidad financiar esta actividad, son recaudados por las propias entidades de seguridad social, muchas de las veces independientes de la órbita del Ministerio de Hacienda. Pero lo cierto es que estos tributos tienen un peso relevante en la recaudación total de los países, es una preocupación de la mayor parte de los mismos los déficits de los sistemas de seguridad social y muy probablemente en todos los casos tengamos excepciones en estos sistemas de tributación que deben ser revelados para su consideración.

3.5 El peso de los gastos tributarios en relación a la recaudación de los países miembros del CIAT

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)¹³ 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, altera el equilibrio preexistente, reduce la capacidad recaudatoria, y puede transformar positiva o negativamente su incidencia redistributiva. Produce una ineficiencia económica, debido a la introducción de una excepción perturba la neutralidad del sistema, afecta la equidad, al pasar algunos contribuyentes a una posición de privilegio económico frente a los demás y produce un aumento de los costos de cumplimiento en la medida que complejiza el sistema tributario, reduciendo su transparencia.

Buena parte de los países bajo análisis, especialmente los de América Latina, 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 Gastos T. 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.

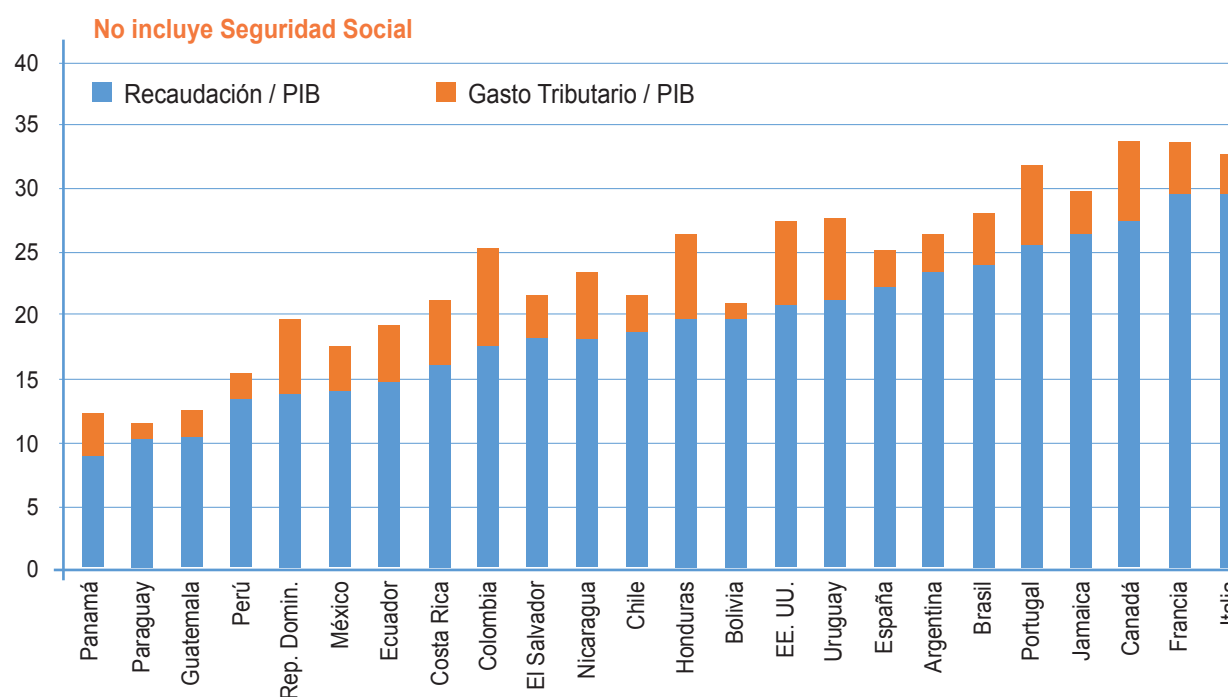
En esta sección se exhibe un contraste entre las estadísticas de Gastos Tributarios que hemos presentado anteriormente y las estadísticas de recaudación de los países analizados. Aceptando que la suma de los gastos tributarios es una referencia de lo que se recaudaría en ausencia de estas excepciones, la suma de estos dos conceptos nos da una idea de cuál es la recaudación potencial que los países podrían disponer en ausencia de Gastos Tributarios.

13 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.

Las estadísticas de recaudación utilizadas para este contraste provienen de dos fuentes principales. Por un lado de la Base de Datos de Recaudación BID-CIAT¹⁴. De acuerdo a esta publicación estas estadísticas consideran a los impuestos de competencia de los gobiernos centrales, nacionales o federales, así como también a los impuestos de competencia de los gobiernos sub-nacionales y las aportaciones a la Seguridad Social. Las mismas están disponibles hasta el ejercicio 2018 inclusive y abarcan a todos los países de América Latina y el Caribe. Complementariamente, con el fin de contrastar los registros anteriores e incorporar países que en estas estadísticas no están incluidos se accedió a la serie de Estadísticas tributarias de la OCDE¹⁵.

GRÁFICO 3

Último ejercicio con información disponible de Recaudación y Gastos Tributarios



14 <https://www.ciat.org/base-de-datos-de-recaudacion-bid-ciat/>

15 <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/>

El gráfico expone, al conjunto de países bajo análisis ordenados según la carga fiscal en relación al PIB actual (barras azules). Aquí se incluyen a todos los conceptos recaudatorios con excepción de los aportes a la seguridad social. Esta exclusión es consecuencia de que, tal como se comentó anteriormente, la mayor parte de los reportes de Gastos Tributarios no contienen estimaciones de pérdidas de recaudación en los tributos a la seguridad social. Por esta razón se excluyen de la base de recaudación a los efectos de mejorar las condiciones de comparabilidad entre la recaudación total y el gasto tributarios total.

Puede apreciarse en primer lugar que en todos los países el Gasto Tributario tienen un peso relevante en relación a la recaudación total observada. Por su parte si consideramos como *recaudación potencial* a la suma simple de Gasto Tributario y Recaudación, constataríamos que varios países mejorarían considerablemente su posición relativa actual. Por ejemplo Colombia, Honduras, Estados Unidos o Uruguay estarían ubicados más arriba de la tabla en caso de no tener excepciones en su sistema tributarios, mientras que Canadá sería el país con mayor carga fiscal bajo esa misma hipótesis.

Al interior de los principales impuestos las conclusiones son similares, pero veremos que según los países, aquellas figuras que son más relevantes en su recaudación también lo son en lo que tiene que ver con sus gastos tributarios.

El siguiente cuadro (Cuadro 6), tiene como objetivo contrastar a nivel global el peso de la recaudación frente al PIB y al peso de los Gastos Tributarios con relación a la misma variable macroeconómica.

En el primer **cuadrante “Recaudación/PIB”** se presenta la presión fiscal, recogida de las dos fuentes de información mencionadas, así como la relación de la recaudación sobre el PIB de los dos conjuntos principales de impuestos que forman parte de los sistemas tributarios de los países bajo análisis: Por un lado los Impuestos generales al Consumo (principalmente Impuestos al Valor Agregado e Impuestos a las Ventas minoristas) y por el otro los Impuestos a las Rentas (principalmente Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas y Jurídicas).

Como puede apreciarse la suma de estos dos conceptos (Impuestos Generales al Consumo + Impuestos a las Rentas) es inferior al valor de la columna Total Presión Fiscal. Esto es consecuencia de que se excluyeron a todos los demás instrumentos tributarios, de manera de contrastar únicamente

los conceptos más relevantes (IVA y Renta). Es decir la diferencia entre la Presión Fiscal Total que aparece allí es igual al peso de los demás impuestos que recauda cada país, según estas estadísticas. Sí se excluyeron los montos de recaudación relacionadas con las aportaciones a la seguridad social.

Este hecho es consecuencia de que, como se comentó anteriormente, la mayor parte de los países no estiman ni informan gasto tributario por estas figuras tributarias, por lo que su exclusión atiende a mejorar la comparabilidad entre Recaudación y Gasto Tributario.

Luego de los ajustes mencionados mas arriba los países seleccionados de Europa y América del Norte, presentan una presión fiscal media de 25.8%, mientras que para los países de América Latina y El Caribe la misma es de 17.1%.

El segundo **cuadrante “Gastos Tributarios / Recaudación Potencial”**, presenta el resultado del cociente entre los conceptos de Gasto Tributarios asociables a cada ítem de recaudación, expuestos en el cuadrante anterior, dividido la recaudación más el gasto tributario. Es decir se denomina Recaudación Potencial a estos efectos a la suma de recaudación más el Gasto Tributario. Este contraste nos permite apreciar que tan *erosionada* están las bases de cada conjunto de impuestos y del total de la recaudación por las excepciones existentes en cada sistema tributario. A nivel general (promedio simple de los casos), el Gasto Tributario alcanza al 17.3% de la Recaudación Potencial.

CUADRO 6

Presión fiscal actual, incidencia de los Gastos Tributarios sobre la Recaudación Potencial y Presión Fiscal equivalente en ausencia de Gastos Tributarios. Países miembros del CIAT

PAÍS	RECAUDACIÓN / PIB*			GASTOS TRIBUTARIOS / RECAUDACIÓN POTENCIAL*			PRESIÓN FISCAL EN AUSENCIA DE GASTOS TRIBUTARIOS	
	IMPUESTOS GENERALES AL CONSUMO	IMPUESTOS A LAS RENTAS	TOTAL PRESIÓN FISCAL*	IMPUESTOS GENERALES AL CONSUMO	IMPUESTOS A LAS RENTAS	TOTAL GASTOS TRIBUTARIOS	PRESIÓN FISCAL POTENCIAL	INCREMENTO PRESIÓN FISCAL*
Argentina	14.5	5.3	23.4	9%	11%	11%	26.4	13%
Bolivia	13.1	4.1	19.7	7%	2%	6%	21.0	7%
Brasil	13.1	7.0	23.9	10%	18%	15%	28.1	18%
Canadá	7.7	15.4	27.6	12%	5%	18%	33.9	23%
Chile	11.0	7.0	18.7	7%	24%	14%	21.7	16%
Colombia	7.7	6.2	17.4	46%	18%	31%	25.4	46%
Costa Rica	8.8	4.8	16.0	26%	29%	25%	21.3	33%
Ecuador	10.4	4.0	14.7	19%	33%	24%	19.4	32%
El Salvador	10.3	7.0	18.1	15%	20%	16%	21.6	19%
España	9.8	9.7	22.2	15%	10%	12%	25.1	13%
Estados Unidos	4.3	12.4	20.8	0%	35%	24%	27.5	32%
Francia	11.3	10.9	29.4	7%	21%	13%	33.6	14%
Guatemala	6.4	3.7	10.3	18%	18%	18%	12.6	22%
Honduras	11.7	6.1	19.6	24%	30%	26%	26.4	35%
Italia	12.0	13.4	29.5	1%	15%	9%	32.5	10%
Jamaica	16.7	8.2	26.3	10%	2%	12%	29.9	14%
México	6.4	7.2	14.1	17%	17%	21%	17.8	26%
Nicaragua	10.7	6.9	18.1	18%	5%	23%	23.5	30%
Panamá	4.2	4.0	8.9	35%	24%	28%	12.4	39%
Paraguay	7.6	2.3	10.2	10%	11%	11%	11.5	13%
Perú	7.2	5.7	13.3	19%	7%	14%	15.5	17%
Portugal	13.8	9.8	25.4	22%	11%	20%	31.9	26%
Rep. Dominicana	8.9	4.3	13.8	24%	13%	30%	19.7	42%
Uruguay	11.5	7.5	21.2	24%	17%	23%	27.6	30%
Promedio	10.0	7.2	19.3	16.9%	17.3%	18.6%	23.6	23.7%
Promedio AL	10.0	5.6	17.1	19.3%	16.5%	19.4%	21.2	25.1%
Promedio ANEps	9.8	11.9	25.8	9.4%	19.5%	16.1%	30.8	19.7%

Fuente: Elaboración propia sobre la base de 1) Gastos tributarios: Base de Datos de Gastos Tributarios, CIAT + Reportes de Gastos Tributarios de los Países miembros; 2) PIB: Estadísticas del PIB de cada país, extraídas de la recopilación del WEO/FMI.

El **último cuadrante** del Cuadro 6 -“**Presión Fiscal en ausencia de Gastos Tributarios**” presenta cuál sería la presión fiscal en caso de que se suprimiesen todos los gastos tributarios (columna: “Presión fiscal potencial”).

Esto nos permite determinar un *incremento de la presión fiscal* (columna: “Incremento Presión fiscal”), como la variación de la presión fiscal bajo esta hipótesis. Se trata de un ejercicio teórico, ya que por un lado las excepciones no se levantarían todas al unísono y si esto sucediera no necesariamente se obtendrían los niveles de recaudación equivalentes a la pérdida informada, por la generalización en la utilización de método de pérdida de ingresos para las estimaciones, así como por el hecho de que las estimaciones se realizan de forma individual y muchas de las excepciones tienen cierto grado de redundancia entre sí.

La Presión Fiscal de los países de América Latina (excluyendo a las CCSS), bajo la hipótesis de que se eliminasen todas las excepciones que dan lugar al gasto tributario y que esta eliminación implicase un aumento de la recaudación equivalente, pasaría de 17.1 a 21.2%, lo que implicaría un incremento de 25.1%. Por su parte la Presión Fiscal de los países seleccionados de América del Norte y Europa se incrementaría un 19.7% pasando de 25.8 a 30.8% del PIB.

Si bien los gastos tributarios en relación al producto, en los países seleccionados de América del Norte y Europa son más elevados que en los países de América Latina y el Caribe (Cuadro 4), las pérdidas de recaudación de aquellos en relación a la recaudación potencial son de menor grado que las observadas en los países de América Latina y el Caribe (Cuadro 6). Esto nos puede dar la pauta que los países de América del Norte y Europa tienen un mejor monitoreo las excepciones que integran sus sistemas tributarios, en cierta medida por su mayor experiencia en el seguimiento de este tópico (Gráfico 1).

Documentos de Gastos Tributarios Consultados

Argentina

Estimación de los Gastos Tributarios para los años 2017 a 2019. - Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación.

Bolivia

Boletín Económico Año 4 Nro. 8 2018. Ministerio de Economía y Finanzas Públicas

Brasil

Demostrativo dos Gastos Tributarios. Serie 2013 a 2018. Centro de Estudos Tributarios e Aduaneiros. Receita Federal

Canadá

Report on Federal Tax Expenditures. Concepts, estimates and evaluations. Departament of Finance, Ministere des Finances. Canadá. 2018

Chile

Gasto Tributario 2016 a 2018. Subdirección de Gestión Estratégica y Estudios Tributarios
Servicio de Impuestos Internos

Colombia

Marco Fiscal de Mediano Plazo 2019. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Ecuador

Manual de Gasto Tributario 2015. Centro de Estudios Fiscales. Departamento de Estudios Fiscales

El Salvador

Gasto Tributario IVA y Renta 2016. Unidad de estudios tributarios. Dirección general de impuestos internos.

España

Presupuestos Generales del Estado. Memoria de Beneficios Fiscales. Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos - Ministerio de Hacienda.

Estados Unidos

Estimates of Federal Tax Expenditures For fiscal years 2018-2022. Prepared for the House Committee on ways and means and the Senate Committee on Finance by the staff of the Joint Committee on Taxation.

Francia

Annexe au projet de loi de finances pour 2018. Evaluations des voies et moyens. Dépenses fiscales.

Guatemala

Estimación del Gasto Tributario del Gobierno Central Aspectos Conceptuales y Metodológicos Período 2012-2015. Superintendencia de Administración Tributaria.

Honduras

Gasto Tributario de Honduras. Período 2017. Dirección General de Política Tributaria. (DGPT). Secretaría de Finanzas.

India

Receipts Budget, 2017-2018. Annex - 13. Statement of Revenue Impact of Tax Incentives under the Central Tax System: Financial Years 2015-16 and 2016-17.

Italia

Le spese fiscali in Italia nel primo rapporto annuale (2016). Riferimenti normativi, orientamenti ed elementi per la valutazione DOCUMENTO DI ANALISI N. 8

Jamaica

Tax Expenditure Estimates. 2013-2015. Taxation Policy Division, Ministry of Finance and the Public Service. Jamaica, West Indies.

Marruecos

Tax Expenditure Estimates. 2013-2015. Taxation Policy Division, Ministry of Finance and the Public Service. Jamaica, West Indies. Ministère de L'Économie et des Finances.

México

Presupuesto de Gastos Fiscales. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Panamá

Ministerio de Economía y Finanzas. Dirección General de Ingresos Estudios Tributarios. Boletín Estadístico Tributario.

Paraguay

Gastos Tributarios en la República de Paraguay. Agencia Alemana de Cooperación Internacional (GIZ). Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Subsecretaría de Estado de Tributación (SET).

Perú

Gastos Tributarios Proyectados. Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT. Superintendencia Nacional Adjunta de Desarrollo Estratégico.

Portugal

Relatório Despesa fiscal 2018. Outubro 2018. Ministro das Finanças.

República Dominicana

MINISTERIO DE HACIENDA Gastos Tributarios en República Dominicana. Estimación para el Presupuesto General del Estado del año 2018 Comisión Interinstitucional Coordinada por la Dirección General de Política y Legislación Tributaria.

Uruguay

Estimación del gasto tributario en Uruguay 2014 – 2017. Art. 183 Ley 19.438. Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal.

Bibliografía

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

International Budget Partnership IBP. Open Budget Survey 2015.

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

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

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

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

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

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

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

Manual de Transparencia Fiscal. Fondo Monetario Internacional. 2007.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

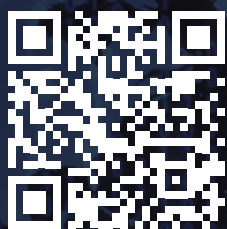
Thuronyi, Victor. Tax Expenditures: A Reassessment. Duke Law Journal 1155-1206. 1988.

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

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

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

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



Serie Documentos de Trabajo



CIAT

Secretaría Ejecutiva del CIAT

Apartado: 0834-02129, Panamá, República de Panamá

Teléfono: (507) 3072428

Fax: (507) 2644926

Correo electrónico: ciat@ciat.org

Sitio Web: www.ciat.org