



BID

Documento de trabajo del BID # IDB-WP-131

Los presupuestos de gastos tributarios

Conceptos y desafíos de implementación

**Luiz Villela
Andrea Lemgruber
Michael Jorratt**

Este estudio es el resultado de un trabajo conjunto del Banco Interamericano de Desarrollo y el Fondo Monetario Internacional

Banco Interamericano de Desarrollo

Sector de Capacidad Institucional y Finanzas

Diciembre / 2009

Los presupuestos de gastos tributarios

Conceptos y desafíos de implementación

Luiz Villela
Andrea Lemgruber
Michael Jorratt



Banco Interamericano de Desarrollo
2009

Cataloging-in-Publication data provided by the
Inter-American Development Bank
Felipe Herrera Library

Villela, Luiz Arruda.

Los presupuestos de gastos tributarios : conceptos y desafíos de implementación / Luiz Villela, Andrea Lemgruber y Michael Jorratt.

p. cm. (IDB working paper series ; 131)

Includes bibliographical references.

1. Tax expenditures. 2. Tax incentives. 3. Taxation. 4. Fiscal Policy. I. Lemgruber Viol, Andréa. II. Jorratt, Michael. III. Inter-American Development Bank. IV. Title. V. Series.

HJ4642 V55 2009

336 V712—dc22

© Banco Interamericano de Desarrollo, 2009
www.iadb.org

Los documentos publicados en la serie “Documentos de trabajo” del BID son de la más alta calidad académica y editorial. Todos ellos fueron sometidos a una revisión de pares por expertos reconocidos en su campo, y fueron editados profesionalmente. Los puntos de vista y las opiniones que se presentan en este documento de trabajo son exclusivamente de los autores y no necesariamente reflejan los del Banco Interamericano de Desarrollo, de su Directorio Ejecutivo ni de los países que representan.

Este documento puede reproducirse libremente a condición de que se indique que es una publicación del Banco Interamericano de Desarrollo.

Resumen*

Los gastos tributarios son generalmente definidos como aquellos gastos del gobierno realizados por medio de disposiciones de la legislación tributaria, reglamentos y práctica que reducen o postergan el impuesto para una parte de los contribuyentes. Hay una preocupación general de que los gastos tributarios tienen efectos negativos en las políticas tributaria y presupuestaria, con efectos sobre la transparencia, eficiencia y equidad de los sistemas fiscales. Muchos países de Latinoamérica y unos pocos del Caribe ya hacen estimativas de sus gastos tributarios, pero en muchos casos sin adoptar una metodología consistente que permita comparaciones adecuadas, o mismo evaluar su efectividad. Este Documento de Trabajo discute los aspectos conceptuales de los gastos tributarios, los principales desafíos para estimarlos, y los procedimientos generalmente adoptados en los países de la OCDE y de Latinoamérica para su cálculo, presentación y aprobación.

Palabras clave: Tributación, Subsidios y Política Fiscal

Clasificación JEL: H20, E62

* Basado en trabajos y presentaciones del Seminario Internacional sobre Gastos Tributarios organizado por la Vicepresidencia de Sectores y Conocimiento del Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y el Departamento de Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional (FMI) el 3 y 4 de noviembre de 2008 en Washington, DC. Luiz Villela es economista sénior de la División de Gestión Fiscal y Municipal del Sector de Capacidad Institucional y Finanzas de la Vicepresidencia de Sectores y Conocimiento del BID. Andrea Lemgruber es economista sénior de la División de Administración Tributaria del Departamento de Finanzas Públicas del FMI. Michael Jorratt es Consultor del BID.

1. Introducción

Los gastos tributarios, entendidos como aquella recaudación que el fisco deja de percibir en virtud de la aplicación de concesiones o regímenes impositivos especiales, es una de las varias herramientas de que disponen los gobiernos para ejecutar sus políticas públicas. Su finalidad es favorecer o estimular a determinados sectores, actividades, regiones o agentes de la economía. También se suele llamar a esta variable “renuncia tributaria”, aludiendo al hecho de que por esta vía el fisco desiste parcial o totalmente de aplicar el régimen impositivo general, atendiendo a un objetivo superior de política económica o social.

El concepto de gasto tributario surgió a comienzos de los años sesenta, prácticamente de manera simultánea en Alemania y Estados Unidos, países que fueron los primeros en elaborar presupuestos de gastos tributarios, como una forma de dar transparencia a la acción pública ejecutada por esta vía, tal como normalmente se hace con el gasto directo. Con posterioridad, durante los años ochenta, esta práctica se hizo extensiva a casi todos los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y a unos pocos países en desarrollo.

La demanda de la comunidad internacional por una mayor transparencia en materia de política fiscal, junto con una tendencia creciente al uso de concesiones tributarias, sobre todo en países en desarrollo que buscan atraer inversiones, extendió el interés por el tema de los gastos tributarios al resto del mundo. En 1998, el Fondo Monetario Internacional lanzó su Código de Buenas Prácticas en Transparencia Fiscal, el cual, junto con las recomendaciones de la OCDE sobre gastos tributarios, contribuyó a divulgar la problemática y llamar la atención sobre la importancia de su estimación en varios países.

Sin embargo, a pesar de tales esfuerzos, se debe admitir que el gasto tributario continúa siendo una cuestión poco estudiada, especialmente en los países en desarrollo, y que no se puede contar aún con metodologías analíticas sistemáticas que permitan evaluar la dimensión de los gastos tributarios y hacer comparaciones y análisis entre países. Especialmente en América Latina —región que ha utilizado los gastos tributarios como herramienta de atracción de inversiones—, este es un tema fundamental para conocer la práctica del otorgamiento de incentivos y sus efectos. Se busca proponer políticas que

tengan mayor basamento en estudios técnicos y, al mismo tiempo, promover el aumento de la transparencia fiscal.

Son cuatro los grandes temas que demuestran la importancia de profundizar en el análisis de los gastos tributarios. El primero de ellos es **el dimensionamiento de los gastos tributarios**, de cuyo análisis se pueden derivar ciertas conclusiones sobre la magnitud de la acción estatal en cada uno de los países. El gasto tributario es un compromiso de recursos fiscales tan importante y válido como cualquier componente del gasto público reconocido como tal en las cuentas fiscales. Por lo tanto, una implicación interesante de la medición de los gastos tributarios es que permite actualizar las comparaciones sobre el tamaño del Estado entre los países.

Un segundo tema tiene que ver con **la economía política que subyace a la creación, revisión y actualización de los gastos tributarios**, y cómo se generan, evalúan y modifican éstos en el tiempo. El hecho de que los gastos tributarios aparezcan “neteando” a los ingresos fiscales limita la capacidad del sistema político de revisar su efectividad. Por lo tanto, en la medida en que se pueda generar más información sobre la materia habrá mayores posibilidades de evaluar la efectividad de los gastos tributarios.

En tercer lugar aparecen **los temas de equidad**. En muchos casos no queda claro quién se beneficia con los gastos tributarios. Por consiguiente, el análisis del impacto de éstos sobre la equidad es importante, incluyendo la evaluación de su incidencia sobre la progresividad del sistema tributario.

En cuarto y último término está **la importancia de la coordinación entre las diferentes agencias o áreas del gobierno** involucradas en el tema. Hay que admitir que el estudio de los gastos tributarios es una cuestión multidimensional, que involucra aspectos de administración tributaria, política tributaria y gerencia de las finanzas públicas. Por lo tanto, tiene que haber una adecuada coordinación entre los distintos organismos de la administración pública encargados de las acciones de implementación, ejecución y control de tales gastos.

El propósito de este trabajo es presentar un estudio integral idóneo como referencia para la elaboración de los presupuestos de gastos tributarios, al incorporar los principales

lineamientos teóricos y de implementación.¹ En él se hace hincapié particularmente en los aspectos prácticos de implementación, por cuanto se trata de una problemática poco explorada en la bibliografía sobre el tema. Este aspecto práctico es ilustrado mediante las experiencias de los países miembros de la OCDE y de los países latinoamericanos respecto de los cuales hay datos e información disponibles.

El trabajo está estructurado de la siguiente manera. En el capítulo 2 se analizan los principales aspectos conceptuales del presupuesto de gastos tributarios. En el capítulo 3 se abordan los desafíos que plantea la implementación de estos últimos; entre ellos, la importancia de las fuentes de información, las alternativas para recoger esta última, y los problemas que implica la elaboración de dichos presupuestos. En el capítulo 4 se presenta una síntesis de la práctica de estimación y control de los gastos tributarios en América Latina. El resumen y las principales conclusiones aparecen, finalmente, en el capítulo 5, donde se enuncian, asimismo, los desafíos que quedan por resolver y los próximos pasos que se deberían dar, cuestiones surgidas de las discusiones desarrolladas en el Seminario Internacional de noviembre de 2008.

2. El presupuesto de gastos tributarios: aspectos conceptuales

2.1. ¿Qué son los gastos tributarios?

El objetivo primordial de un sistema tributario es recaudar los ingresos necesarios para financiar el gasto público. Cada ciudadano debe aportar una proporción ya sea de su ingreso, de su consumo o de su riqueza, que será destinada a financiar los bienes públicos, el gasto social u otras actividades que tengan efectos económicos positivos para la sociedad.

Sin embargo, la manera de recaudar no es irrelevante. La estructura tributaria debe tener ciertas cualidades, tales como eficiencia, equidad y simplicidad. La eficiencia se vincula con el hecho de que los impuestos deben ser recaudados interfiriendo lo menos posible con las decisiones de las personas. La equidad se entiende en un doble sentido: horizontal y vertical. Los impuestos tienen que ser horizontalmente equitativos, esto es,

¹ Han sido de utilidad para este estudio las discusiones llevadas a cabo en el ya mencionado Seminario Internacional sobre Gastos Tributarios realizado noviembre de 2008 en Washington, D.C., el cual, con la asistencia de 71 participantes de 19 países y 6 organismos internacionales, propició el intercambio de experiencias sobre el tema en países de América Latina y el Caribe.

deben afectar de igual manera a personas de igual capacidad contributiva. A su vez, deben ser verticalmente equitativos, en el sentido de que las personas de mayor capacidad contributiva tienen que pagar proporcionalmente más impuestos. Por último, es preferible tener una estructura tributaria simple a una compleja, pues la simplicidad disminuye otros costos asociados a los impuestos, como los relacionados con la administración y el cumplimiento, a la vez que reduce los espacios de evasión y elusión.

Frecuentemente, los gobiernos utilizan también los sistemas tributarios para promover ciertos objetivos de política económica, como incentivar el ahorro, estimular el empleo o proteger a la industria nacional. En tales circunstancias, el sistema tributario cumple un rol similar al del gasto público, pero por la vía de la renuncia del Estado a toda la recaudación, o parte de ella, que correspondería obtener de determinados contribuyentes o actividades. Esta renuncia es lo que se conoce como *gasto tributario*.

Cabe señalar que un gasto tributario puede afectar de distinta manera las cualidades de eficiencia, equidad y simplicidad de la estructura tributaria. Sin embargo, en la medida en que favorezca a un grupo específico de contribuyentes o actividades se traducirá, necesariamente, en una pérdida de equidad horizontal. Desde este punto de vista, se puede decir que los presupuestos de gastos tributarios constituyen también, en cierto modo, informes que muestran el grado de inequidad horizontal de los impuestos.

La OCDE (2004) define los gastos tributarios como una transferencia de recursos públicos llevada a cabo mediante la reducción de las obligaciones tributarias con respecto a un impuesto de referencia (*benchmark*), más que por la vía del gasto directo. Una de las principales dificultades a la hora de definir e identificar los gastos tributarios dentro de una legislación particular radica, justamente, en convenir una norma o impuesto de referencia contra el cual se puedan contrastar las disposiciones de la legislación tributaria. Esta cuestión se abordará extensamente más adelante. Por ahora, baste con señalar que las cuantificaciones de los gastos tributarios pueden ser radicalmente distintas según la definición adoptada, lo cual trae aparejada, entre otras cosas, la imposibilidad de realizar comparaciones confiables de las magnitudes de los gastos tributarios entre distintos países.

En algunos países se agregan a la definición anterior otras características, que constituyen requisitos adicionales exigidos a los tratamientos tributarios para que un gasto tributario sea considerado como tal. En todo caso, no hay consenso acerca de si aquéllos

deben o no ser tomados en cuenta. En el informe de la OCDE (1996) se mencionan como ejemplos de requisitos exigidos por algunos países los siguientes: (i) las concesiones tributarias deben beneficiar a una industria, actividad o clase de contribuyentes en particular; (ii) deben servir a un propósito particular (diferente de la operación eficiente del sistema), que sea fácilmente identificable con un objetivo que puede ser llevado a cabo en forma alternativa con otros instrumentos; (iii) el impuesto en cuestión tiene que ser lo bastante amplio como para que haya un impuesto de referencia adecuado contra el cual medir el valor de la concesión; (iv) tiene que ser administrativamente factible cambiar el sistema tributario para eliminar el gasto tributario, y (v) en el sistema tributario no debe haber otras disposiciones que compensen con holgura los beneficios del gasto tributario.

Desde el punto de vista de la técnica tributaria, los gastos tributarios pueden tomar diversas formas, como las siguientes:

- Exenciones: Ingresos o transacciones que se excluyen de las bases imponibles. En las normas legales se las encuentra bajo distintas denominaciones, como “exenciones”, “exoneraciones”, “hechos no gravados”, etc.
- Deducciones: Cantidades que se permite rebajar de las bases imponibles.
- Créditos: Cantidades que se permite rebajar de los impuestos.
- Tasas reducidas: Alícuotas de impuestos inferiores a las de aplicación general.
- Diferimientos: Postergación o rezago en el pago de un impuesto.

Según el reporte sobre gastos tributarios de la OCDE de 1996, la identificación de estos últimos constituye un ejercicio de clasificación, que consiste en dividir las disposiciones tributarias entre aquellas que forman parte de un impuesto de referencia o norma y otras que son desviaciones respecto de esa norma. Cuando una disposición tributaria se desvía de la referencia o norma, se dice que existe un gasto tributario. El mismo informe señala que, en general, el impuesto de referencia incluye: la estructura de tasas, las convenciones contables, la deducción de pagos compulsivos, las disposiciones que facilitan la administración y las disposiciones relacionadas con las obligaciones fiscales internacionales.

2.2. Los gastos tributarios como herramienta de política pública

2.2.1. Objetivos perseguidos con los gastos tributarios

Se ha dicho que los gastos tributarios constituyen una transferencia de recursos públicos llevada a cabo mediante la reducción de las obligaciones tributarias con respecto a un impuesto de referencia. Ahora bien, idealmente, estas transferencias deberían perseguir en esencia cuatro objetivos: (i) mejorar la progresividad del sistema tributario; (ii) otorgar mayor eficiencia a la estructura tributaria; (iii) estimular el consumo de bienes estimados “meritorios”, e (iv) incentivar la inversión en ciertos sectores o regiones. Además, algunos tratamientos especiales se basan en la complejidad que a veces presenta la aplicación de la normativa general, o en la obligatoriedad que se impone a los contribuyentes de realizar determinados actos o consumos, aunque es menor el consenso acerca de si ese tipo de desvío de la norma debe ser considerado gasto tributario.

(i) Mejorar la progresividad del sistema tributario

En ocasiones, los gastos tributarios persiguen reducir la tributación de los sectores de menores ingresos, con el propósito de mejorar la progresividad del sistema tributario y, en definitiva, la distribución del ingreso. En general, este tipo de tratamientos especiales se aplica en tributos como el IVA, a través de exenciones en aquellos bienes cuyo consumo representa una fracción mayor de la capacidad contributiva de las personas de bajos ingresos que de las personas de ingresos elevados. Tal es el caso de los alimentos de la canasta básica de consumo o del transporte colectivo de pasajeros.

De todos modos, no se debe perder de vista que lo importante es la redistribución que se logra después del gasto público. En efecto, aun cuando el IVA pueda ser regresivo, si el gasto social que se financia con la recaudación se canaliza bien, el efecto neto será favorable en términos de redistribución del ingreso.

Los gastos tributarios que persiguen mejorar la progresividad son menos frecuentes en el impuesto a la renta, ya que normalmente este impuesto tiene un diseño progresivo, que se consigue con la aplicación de tasas marginales crecientes con el nivel de renta y un tramo exento que, dada la estructura piramidal de la distribución del ingreso, suele liberar del impuesto a la mayor parte de la población. Ello implica que cualquier franquicia en el impuesto a la renta beneficiará a un pequeño porcentaje de los contribuyentes, que son los

que pagan el impuesto, y entre ellos, en general, beneficiará más a los que afrontan las mayores tasas marginales.²

(ii) Otorgar mayor eficiencia a la estructura tributaria

En esta categoría están encuadrados aquellos gastos tributarios del impuesto a la renta que buscan reducir las distorsiones propias de éste, relacionadas principalmente con los desincentivos que provoca sobre la inversión y el ahorro. En relación con el impuesto a las empresas, los gastos tributarios de eficiencia persiguen reducir la tasa marginal efectiva de tributación, para estimular una mayor inversión en sectores específicos o bien en general. En este ámbito se hallan, entre otros, las moratorias fiscales (*tax holidays*), que eximen a ciertas empresas del pago del impuesto, generalmente por un período determinado; los esquemas de depreciación acelerada, que permiten trasladar las inversiones a gastos en un período inferior a la vida económica útil de los activos; la reducción de las tasas impositivas sobre las utilidades devengadas o, en algunos casos, sobre las utilidades reinvertidas, y los créditos tributarios a la inversión.

Por su parte, en el caso de los impuestos sobre las rentas personales, estos incentivos frecuentemente apuntan a estimular el ahorro, a través de mecanismos tales como la deducción de la base imponible de los montos ahorrados en determinados instrumentos financieros; la exención de los intereses financieros y otras rentas de capitales mobiliarios; la aplicación de tasas reducidas sobre algunas rentas financieras, o la aplicación de créditos proporcionales al ahorro neto efectuado en el período tributario.

(iii) Estimular el consumo de bienes “meritorios”

En algunas ocasiones, los gastos tributarios procuran incentivar el consumo de determinados bienes o servicios que, sin representar un volumen importante para los sectores más desposeídos y sin que su afectación provoque necesariamente distorsiones sobre el ahorro o la inversión, tienen el carácter de bienes “meritorios”. Tal es el caso de los gastos tributarios que benefician a la educación, la salud, la vivienda, las actividades deportivas, la industria editorial o las actividades culturales.

Este tipo de gastos tributarios es propio de gravámenes como el IVA, caso en el cual muchos de los productos o servicios antes mencionados son eximidos del impuesto o se les

² Para evitar este efecto regresivo de las exenciones en el impuesto a la renta, a veces se diseñan fórmulas complejas que procuran que el beneficio sea inversamente proporcional a la tasa marginal que afronta el contribuyente.

aplica una tasa reducida. Generalmente, estas exenciones o tasas reducidas aumentan la regresividad del IVA, por cuanto se trata de bienes y servicios que son consumidos preferentemente por los hogares de mayores ingresos. Por ejemplo, en el caso de la educación y la salud, los hogares de más bajos ingresos acceden a los servicios estatales gratuitos, por lo que el gasto tributario se concentra en los quintiles superiores.

Estos tratamientos preferenciales también se aplican en el impuesto a la renta, a cuyo respecto uno de los mecanismos más frecuentes para otorgarlos es permitir que los gastos que las familias efectúan en tales bienes y servicios se deduzcan de la base imponible del impuesto. En ocasiones, aunque con menos frecuencia, se exime también de este gravamen al vendedor o prestador de tales servicios.

(iv) Promover el desarrollo regional o sectorial

Desde largo tiempo atrás, una política habitual, tanto de los países desarrollados como de los países en desarrollo, es el otorgamiento de incentivos para atraer inversión extranjera directa o promover inversiones en ciertos sectores o regiones. Los incentivos a las regiones menos desarrolladas, que son típicos de los países territorialmente grandes, suelen concentrarse en regiones con desventajas comparativas a causa de su lejanía de los principales centros urbanos. Las actividades en estas regiones implican, por lo general, costos de transporte y de comunicaciones más elevados, lo cual aumenta los gastos de producción y distribución.

En algunos países se otorgan incentivos fiscales a la inversión en determinados sectores, considerados estratégicos para el desarrollo. Estos incentivos son, más bien, un instrumento de política industrial, es decir, procuran el desarrollo de determinadas actividades. La racionalidad implícita en la concesión de incentivos a sectores considerados estratégicos estriba en corregir la falla del mercado en lo que atañe a reflejar futuras ganancias derivadas de la caída de los costos unitarios asociada al desarrollo del sector. A lo largo del tiempo, con el aumento del producto, los costos unitarios caen y el país adquiere una ventaja comparativa con el desarrollo de la industria beneficiada. Este es el clásico argumento para la protección de las industrias nacientes (*infant industry*).

Es preciso hacer hincapié en que estos cuatro objetivos responden a ideales o, dicho de otro modo, son los propósitos que se deberían perseguir para que tenga sentido, al menos, evaluar la conveniencia de implementar un gasto tributario. Sin embargo, no se

debe perder de vista que muchas veces los gastos tributarios se instauran en atención a propósitos bastante menos meritorios que los anteriores. Por ejemplo, con frecuencia son creados para responder a las presiones ejercidas por ciertos grupos corporativos, para proteger a industrias nacionales no competitivas o para dar señales a determinados grupos de interés.

2.2.3. Ventajas y desventajas de los gastos tributarios

Los gastos tributarios constituyen un instrumento adicional entre las distintas herramientas de política pública de que disponen los gobiernos, tales como la acción presupuestaria directa o la acción reguladora sobre determinadas actividades. En este sentido, deberían ser sometidos permanentemente a evaluación, tanto en lo que respecta a la justificación de una intervención estatal determinada como a su eficiencia relativa en comparación con los otros instrumentos disponibles.

Una vez que se ha verificado la necesidad de poner en práctica una política pública en determinado ámbito, se debería evaluar cuál es el mejor instrumento para llevar a cabo una intervención. El profesor Stanley S. Surrey, uno de los pioneros en la discusión del tema, enumera cinco desventajas de los incentivos tributarios en relación con los subsidios directos cuando se trata de implementar una política pública (Surrey, 1970):

- (i) **Los incentivos tributarios son regresivos por naturaleza:** Los incentivos tributarios, lógicamente, benefician a quienes pagan impuestos. Con un impuesto a la renta progresivo, en el que se basa esta aseveración, los más pobres no están incluidos y, por ende, no se benefician de los gastos tributarios. No obstante, si se tiene en cuenta que en el IVA y otros impuestos sobre el consumo la aplicación de franquicias puede contribuir a mejorar la progresividad del sistema tributario, tal afirmación adquiere un matiz distinto.
- (ii) **Los incentivos tributarios generan ganancias inesperadas:** En muchos casos, los gastos tributarios crean estímulos para que las personas hagan aquello que de todas formas habrían hecho, por lo cual el estímulo se transforma finalmente en una concesión innecesaria para el beneficiario. Es decir, para incentivar a uno se asume el costo de varios.
- (iii) **Los incentivos tributarios son más difíciles de administrar y controlar:** Las administraciones tributarias no tienen suficiente experiencia en administrar y

controlar programas de gasto público. Sin embargo, cuando se implementa un gasto tributario se ven obligadas a cumplir esta función y, dado que es más difícil controlar un sistema con muchas excepciones, ello puede dar lugar al fraude o incluso a mayores errores involuntarios.

- (iv) **Los incentivos tributarios distorsionan las decisiones de los mercados:** En la medida en que un gasto tributario favorece a un sector específico de la economía, produce un desvío de recursos no deseado hacia el sector favorecido. Sin embargo, esto no constituye necesariamente una desventaja en aquellos casos en que el gasto tributario busca corregir una distorsión causada previamente por el impuesto, como ocurre con los estímulos a la inversión y el ahorro.
- (v) **Los incentivos tributarios obligan a mantener elevadas las tasas:** En efecto, para recaudar una cantidad determinada se requerirán tasas más altas si una parte de la recaudación potencial se pierde por la aplicación de gastos tributarios.

Por otro lado, Swift *et al.* (2004) mencionan los siguientes aspectos positivos de los gastos tributarios:

- (i) Incentivan la participación del sector privado en programas económicos y sociales en que el gobierno juega un rol principal.
- (ii) Promueven la toma de decisiones del sector privado, y no tanto la del gobierno.
- (iii) Reducen la necesidad de supervisión estatal de los gastos directos equivalentes.

En particular respecto de este último punto, hay que precisar que si bien la aplicación de un gasto tributario elimina la necesidad de la supervisión estatal que requiere todo gasto directo, al mismo tiempo, crea la necesidad de supervisar y controlar el correcto uso del beneficio tributario, así como los eventuales espacios para fraudes tributarios a que se pueda dar lugar. Así, se debería evaluar mejor la efectiva ventaja mencionada, ya que puede ocurrir que en muchos casos los costos de supervisión de los beneficios sean mayores que los gastos directos, especialmente si se contabilizan los abusos y fraudes asociados.

Otras características de los gastos tributarios que también deben ser tomadas en cuenta en el momento de contrastarlos con otras herramientas de política pública son las siguientes:

- (i) **Focalización:** Desde el punto de vista de los beneficiarios, las franquicias tributarias tienen un acceso más simple que el subsidio directo, pues operan de manera relativamente automática, mientras que un programa de subsidios requiere un sistema de postulación y selección de beneficiarios. Por el contrario, desde el punto de vista del Estado, al ser automáticas, las franquicias tributarias son menos focalizadas, pues benefician tanto al grupo objetivo como a cualquier otro que cumpla o simule cumplir la normativa legal.
- (ii) **Inequidad horizontal:** Los gastos tributarios suelen generar inequidad en sentido horizontal, puesto que no todas las personas tienen las mismas preferencias o necesidades de consumo. Así, por ejemplo, cuando se establecen exenciones respecto del IVA, ya sea para mejorar la progresividad o para estimular el consumo de bienes meritorios, se reduce proporcionalmente más la carga tributaria de las familias que manifiestan una preferencia por los bienes que resultan exentos, en desmedro de otras familias con igual nivel de ingresos pero que privilegian el consumo de bienes no favorecidos.
- (iii) **Estímulos a la evasión y la elusión:** La aplicación de gastos tributarios hace más compleja la estructura tributaria, lo cual incrementa la evasión y la elusión. Slemrod (1989) resume las razones de ello en las cuatro siguientes: primero, la incertidumbre que producen dichos gastos en cuanto a la correcta interpretación de las normas legales; segundo, la merma en la capacidad de fiscalización de la administración tributaria, pues la auditoría demanda más tiempo cuanto más compleja es la normativa; tercero, la mayor dificultad que imponen a los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones tributarias, lo cual los lleva a incumplir parte de ellas, ya sea por desconocimiento o para compensar los costos que el sistema les impone; y por último, las mayores oportunidades para manipular el sistema tributario, en vista de los mayores espacios de evasión y elusión que se abren a medida que aumenta la complejidad de la normativa tributaria.
- (iv) **Aumento de los costos del cumplimiento tributario:** En general, cuanto mayor es el número de incentivos tributarios, mayores son los costos en tiempo y dinero que los contribuyentes deben afrontar para cumplir con sus obligaciones impositivas. Y no siempre estos costos recaen en los beneficiarios del incentivo. Por ejemplo, las

exenciones respecto del IVA benefician a los consumidores finales, pero los mayores costos de cumplimiento derivados de los registros especiales necesarios para la contabilización de ventas exentas y créditos del IVA recaen sobre los vendedores. En cuanto al impuesto a la renta, el control de las franquicias requiere, en muchos casos, contar con información que debe ser provista por terceras personas.

En un trabajo reciente, Tokman et al. (2006) proponen la evaluación permanente de los gastos tributarios de la estructura impositiva, y para ello sugieren ocho dimensiones en las cuales es relevante contrastar el desempeño de un gasto tributario frente a un subsidio directo. Estas dimensiones, que recogen los elementos antes señalados, se resumen en la siguiente tabla 1.

Tabla 1. Ventajas y desventajas relativas de los gastos tributarios como herramienta de política pública

Dimensión	Gastos tributarios	Subsidios directos
Accesibilidad para los beneficiarios	Simple, por su automaticidad.	Más compleja, pues requiere selección.
Costos administrativos	Bajos para la franquicia, pero altos para el sistema tributario como un todo, pues lo hacen más complejo.	De nivel medio, por la necesidad de un sistema de selección y asignación.
Posibles malos usos	Espacios para la elusión, la evasión y la búsqueda de rentas.	Espacios para arbitrariedades y captura del ente asignador.
Flexibilidad	Opera con leyes permanentes, generando estabilidad pero también inercia.	Opera con presupuestos, evaluaciones y reasignaciones periódicas.
Transparencia y rendición de cuentas	Su automaticidad no considera formas de control ni rendición de cuentas.	Al ser un gasto gubernamental, debe ser aprobado por el Congreso.
Control de gastos	Gastos determinados <i>ex post</i> , inciertos y no acotables, que pueden generar desequilibrios fiscales.	Gasto programado y controlado, acotado a la Ley de Presupuesto.
Efectividad	No se puede asegurar adicionalidad en la acción que se desea fomentar. Se financian casos inframarginales.	Riesgo de desplazamiento del accionar privado y dificultad para asegurar adicionalidad.
Equidad	Sólo acceden quienes tributan, y más intensivamente, quienes tienen mayores ingresos.	La discrecionalidad puede facilitar un acceso más equitativo, posibilitando la focalización de beneficiarios.

Fuente: Tokman et al. (2006).

2.3. El propósito de los presupuestos de gastos tributarios

Por lo general, el gasto presupuestario directo está sujeto permanentemente al escrutinio público. La elaboración de un presupuesto anual, que debe ser sometido a la aprobación parlamentaria, así lo permite. Por el contrario, los gastos tributarios quedan ocultos en las proyecciones de ingresos y se someten a discusión parlamentaria sólo en ocasión de su aprobación inicial.

Desde el punto de vista netamente presupuestario, la diferencia entre el gasto directo y el gasto tributario es que el primero se desarrolla en dos etapas: la percepción del ingreso y el pago del subsidio o la transferencia; por su parte, en el segundo se compensa el pago con el ingreso, omitiéndose por lo tanto aquellas dos etapas. En este sentido, la forma tradicional de presentar los ingresos, netos de los gastos tributarios, viola el principio presupuestario de no compensación de ingresos y gastos.

Desde el punto de vista de las políticas públicas, los gastos tributarios son una herramienta alternativa de intervención estatal, que persigue resultados similares a los que se podrían obtener mediante el gasto público directo. Por lo tanto, deberían estar sujetos a los mismos controles y criterios de transparencia que este último. Como se señala en OCDE (2004), un control menos riguroso de los gastos tributarios en relación con los gastos directos crea incentivos para establecer subsidios y transferencias en la forma de los primeros, al margen de las consideraciones objetivas que podrían justificar tal elección. Esto hace peligrar las funciones distributivas, macroeconómicas y administrativas del presupuesto y puede poner en riesgo la función primaria de recaudación de ingresos del sistema tributario.

Los presupuestos de gastos tributarios son informes financieros que dan cuenta de los problemas anteriormente señalados. En efecto, le otorgan transparencia al uso de las concesiones tributarias y facilitan el adecuado control de éstas y la asignación más eficiente de los recursos.

No hay un formato estándar para los presupuestos de gastos tributarios, por lo que su estructura y su contenido difieren bastante entre un país y otro. Sin embargo, algunos elementos que frecuentemente se incluyen en ellos son los siguientes: (i) definiciones, conceptos y cobertura; (ii) descripción de los impuestos de referencia; (iii) descripción de los gastos tributarios; (iv) estimaciones de los gastos tributarios históricos (uno o más

años); (v) proyecciones de los gastos tributarios (uno o más años), y (vi) metodologías de estimación.

Lo que sí se puede hallar en tales presupuestos son algunas directrices de buenas prácticas internacionales que ponen el acento en la importancia de la estimación y presentación de informes de presupuestos de gastos tributarios. En particular, la OCDE y el FMI han tratado el tema en algunos de sus manuales y directrices. Los cuadros I y II presentan un resumen de las recomendaciones de la OCDE y del FMI sobre gastos tributarios.

Cuadro 1. OCDE: Directrices de mejores prácticas para los gastos tributarios

Identificación de los gastos tributarios

1. Los gastos tributarios deberían ser identificados mediante el uso de un impuesto de referencia. La referencia no tiene que representar necesariamente la base tributaria normativa, sino que debería ser global y única.

Control presupuestario de los gastos tributarios

2. Todos los gastos tributarios tendrían que ser estimados e integrados en la documentación sobre gastos presentada a las autoridades de presupuesto, para todos los impuestos relevantes. Los gastos directos y los gastos tributarios deberían aparecer “frente a frente” en esta documentación, para el mismo número de años.
3. Los gastos tributarios tendrían que ser incluidos en los límites del gasto total, o bien habría que establecer un límite específico para ellos. Los gastos tributarios en exceso deberían ser totalmente compensados, al menos cuando se originen en cambios de política. Si se utiliza un límite específico para los gastos tributarios, la compensación puede tener lugar dentro de ese límite o mediante la reducción del límite del gasto regular.
4. Todos los gastos tributarios deberían ser revisados en la misma forma que los gastos regulares en el proceso presupuestario anual. Tendrían que ser revisados por el personal de los ministerios y de la oficina de presupuestos de la misma forma que los gastos regulares. Deberían ser sometidos a procedimientos especiales de evaluación, incluyendo la revisión de programas, de la misma forma que los gastos regulares.
5. Los gastos tributarios tendrían que ser asignados a los ministerios.

Estimación de los gastos tributarios

6. Los gastos tributarios deberían ser estimados por el método del ingreso renunciado, corregidos por un margen tributario equivalente, si una transferencia equivalente está sujeta a impuestos (o por el método del subsidio equivalente).
7. La responsabilidad por la estimación de los gastos tributarios tendría que recaer en el Ministerio de Hacienda.

Cuadro 2. Referencias al gasto tributario en el Manual de Transparencia Fiscal del FMI: El Manual de Transparencia Fiscal del FMI recopila las buenas prácticas en materia de finanzas públicas e incluye referencias explícitas a los gastos tributarios. A continuación se presentan las principales referencias del Manual sobre el tema.

- Los documentos presupuestarios deberán incluir estados de cuentas en los que se describan la naturaleza y la importancia fiscal de los pasivos contingentes y el *gasto tributario* del gobierno central y de las actividades cuasifiscales.
- **Gasto tributario:** En este concepto se incluyen las exenciones de la base tributaria, las deducciones del ingreso bruto, los créditos tributarios que se deducen de las obligaciones tributarias, las reducciones de la tasa impositiva y los diferimientos del pago de impuestos (como la depreciación acelerada). A menudo, los efectos del *gasto tributario* son idénticos a los de los programas de gasto explícitos. Por ejemplo, puede prestarse asistencia a particulares, familias o empresas mediante programas de gasto o un tratamiento concesionario de los impuestos. Sin embargo, el gasto fiscal, una vez presentado, no requiere la aprobación anual formal del poder legislativo (aunque algunos pueden estar sujetos a cláusulas de caducidad) y, por lo tanto, no están expuestos al mismo escrutinio que el gasto efectivo. Esto quiere decir que la proliferación del gasto fiscal puede dar como resultado una seria pérdida de transparencia.
- La inclusión de una declaración sobre las principales partidas de *gasto tributario* del gobierno central, como parte de la documentación presupuestaria, es un requisito básico de la transparencia fiscal. Este tipo de declaración deberá indicar el propósito de política pública de cada asignación, su duración y el beneficiario al que está dirigida. En la medida de lo posible, deberán cuantificarse las principales partidas de *gasto tributario*.
- En las directrices sobre mejores prácticas de la OCDE se incluye la de suministrar en la documentación presupuestaria los costos estimados de todo el *gasto tributario*, además de comentar, en la medida de lo posible, el *gasto tributario* y el gasto general que han de combinarse. Si bien la estimación de los costos puede presentar serias dificultades, la declaración del costo aproximado del gasto fiscal y la descripción de las bases de las estimaciones pueden mejorar significativamente la transparencia. Varios países de la OCDE publican con regularidad estimaciones del *gasto tributario*.
- En el caso de que haya importantes niveles subnacionales de gobierno, deberá publicarse su saldo fiscal agregado y el saldo fiscal consolidado del gobierno general. Los niveles subnacionales de gobierno también deberán declarar públicamente sus actividades extrapresupuestarias, la deuda y los activos financieros, los pasivos contingentes y el *gasto tributario*, así como las actividades cuasifiscales de las instituciones financieras públicas y de las empresas públicas no financieras que están bajo su control.

3. Los desafíos de implementación de los gastos tributarios

La implementación efectiva del presupuesto de gastos tributarios es una tarea compleja que involucra distintos aspectos: (i) una estructura institucional y legal adecuada; (ii) la aplicación de una metodología coherente y transparente; (iii) una buena gestión de la información; (iv) la integración con el proceso presupuestario del país; (v) la evaluación sistemática de costos y beneficios, y (vi) el control y la fiscalización por la administración tributaria.

Los desafíos de trabajar de manera coordinada en todas estas áreas son difíciles y traen aparejada, en la práctica, una deficiente implementación en muchos países. A continuación se analizan cada una de estas etapas, que en general representan temáticas poco exploradas en la bibliografía internacional, especialmente la necesidad de poner en práctica un conjunto sistemático de acciones interdependientes en varias agencias gubernamentales.

3.1. Estructura institucional y legal

La estimación, el monitoreo y el control de los gastos tributarios constituyen actividades administrativamente complejas porque son multifuncionales (comprenden distintas áreas de interés o *expertise*) e intergubernamentales (involucran distintos ministerios y, en el caso de países federativos, diferentes niveles gubernamentales). En relación con las funciones que abarcan, en general, intervienen en el proceso agencias que trabajan en política tributaria, administración tributaria, presupuesto y evaluación de programas. En cuanto a los aspectos intergubernamentales, tienen participación tanto el poder legislativo como el poder ejecutivo, los gobiernos nacional, estadual y/o municipal, y agencias reguladoras.

Ejemplo de la amplitud de esta red de agencias es la participación de administradoras de zonas francas, de agencias de monitoreo de sectores económicos o de agencias nacionales de desarrollo (por ejemplo, turismo, inversión extranjera), que cuentan con información detallada sobre las operaciones de muchas empresas que reciben beneficios tributarios. En consecuencia, es necesario establecer una división clara de tareas y potestades, y promover una estrecha coordinación entre las agencias involucradas en la tarea.

A tales efectos, resulta indispensable contar con un marco legal claro en lo que respecta a los gastos tributarios. En general, este marco es establecido en las leyes de responsabilidad fiscal, en las leyes presupuestarias y/o en las leyes o códigos tributarios. Son varios los puntos que debe contemplar este marco legal; por ejemplo, la propia determinación de la obligación de estimar el presupuesto de gastos tributarios, así como la agencia responsable, la frecuencia del cálculo y la presentación de las estimaciones. Es práctica común y recomendable que el presupuesto de gastos tributarios sea estimado anualmente y presentado junto (o integrado) con la propuesta presupuestaria. Otra determinación importante es que toda concesión de beneficios sea otorgada únicamente por la vía legal (y no por decretos u otras medidas infralegales, por ejemplo). También es común determinar que las propuestas de leyes que soliciten el otorgamiento de nuevos beneficios vayan acompañadas de estimaciones de pérdidas y sugerencias de compensación de recursos. Cuanto más completo y bien determinado sea el marco legal, mayor será la seguridad de todos los actos y procedimientos administrativos en la estimación y el control de los gastos tributarios.

3.1.1. Agencia responsable del presupuesto de gastos tributarios

Un aspecto importante y que merece particular atención es la asignación del trabajo de coordinación y estimación final de los gastos tributarios a una oficina única. Aun cuando haya una serie de agencias involucradas en el proceso, se debe determinar cuál será, en definitiva, la responsable de la coordinación del trabajo, a fin de evitar inconsistencias metodológicas y gastos innecesarios de superposición de tareas administrativas. La recomendación de la OCDE es que esta responsabilidad debe quedar a cargo del Ministerio de Hacienda.

De hecho, son diversas las razones que hacen preferible delegar esta responsabilidad en el Ministerio de Hacienda. Según Minarik (2008), la primera de ellas es que la centralización de las estimaciones permite aprovechar economías de escala. Por ejemplo, el desarrollo de un modelo de simulación permite estimar simultáneamente varios gastos tributarios. Por el contrario, la descentralización de las estimaciones obligaría a la implementación de múltiples modelos, al menos uno por cada agencia programática,

añadiendo costos de desarrollo y mantenimiento de aquéllos. En segundo lugar, la centralización de las estimaciones produce beneficios de consistencia metodológica.

A las razones anteriores se puede agregar también que las principales fuentes de información para las estimaciones son las bases de datos tributarias. En este sentido, el personal del Ministerio de Hacienda tiene una ventaja relativa en términos de conocimiento y acceso a esos datos. Sin perjuicio de lo anterior, a las agencias programáticas les corresponderá colaborar en la obtención de los datos necesarios para llevar a cabo las estimaciones cuando no sea posible obtenerlos de las fuentes tributarias.

Ahora bien, una vez que se ha asignado al Ministerio de Hacienda la responsabilidad de las estimaciones de los gastos tributarios, se debe definir qué área u organismo específico dependiente de dicho ministerio se encargará de preparar la información y llevar a cabo las estimaciones. Hay dos candidatas naturales para esta tarea: la administración tributaria y la oficina encargada de las proyecciones de ingresos, y ambas presentan aspectos positivos y negativos. Por un lado, la principal ventaja de la administración tributaria es su acceso directo a las bases de datos de las declaraciones de impuestos, que constituyen la fuente de información básica para realizar las estimaciones. La administración también tiene mayor conocimiento del sistema tributario y *benchmark* en lo cual legalmente se concede el gasto tributario. Por otro lado, las oficinas de presupuesto son las más indicadas para integrar los gastos tributarios en el ciclo presupuestario, pero tendrán dificultades de acceso a datos detallados por empresa (incluso por cuestiones relacionadas con el secreto fiscal en muchos países).

Lo recomendable sería asignar la tarea de búsqueda y acceso a los datos, el análisis y la estimación a la administración tributaria, que enviaría los cálculos para que la oficina de presupuesto los incluya en su propuesta presupuestaria. Y para ello es indispensable la cooperación y el intercambio de informaciones entre las agencias.

3.1.2. El desafío en los países federativos

En países federativos o en aquellos donde hay una fuerte descentralización, los niveles subnacionales son, en muchos casos, responsables en medida significativa de la presión tributaria y también de los gastos tributarios. En estos países, las estimaciones del

presupuesto de gastos tributarios deben incluir las informaciones de los estados (provincias o departamentos) y de las municipalidades. El gobierno central (federal) es el candidato natural para asumir la coordinación de este trabajo, asegurando la armonización de la metodología, el intercambio de informaciones y la agregación de los resultados nacionales.

Es esta una cuestión en que ni siquiera los países federativos con economía desarrollada han avanzado demasiado. En algunos países, niveles subnacionales se involucran en una suerte de competición tributaria, lo cual crea dificultades hasta para conocer la nómina completa de beneficios concedidos. Una ley de responsabilidad fiscal con alcance nacional puede ofrecer un marco legal, al menos, para intentar sistematizar la agregación de datos y dar mayor transparencia al presupuesto de gastos tributarios.

A estos efectos, en países como Brasil y Colombia las leyes de responsabilidad fiscal³ imponen la obligatoriedad de estimar el costo fiscal de las exenciones tributarias otorgadas en el pasado, así como la de hacer explícito el impacto fiscal de cualquier proyecto de ley, ordenanza o acuerdo que ordene algún gasto u otorgue beneficios tributarios. Sin embargo, dado que en esos países no se ha establecido una metodología estándar de estimación, los gobiernos subnacionales que cumplen la obligación de estimar los gastos tributarios utilizan criterios diferentes y posiblemente inadecuados. Incluso, en el caso de Colombia, que formalmente es un país de organización unitaria, muchos juristas creen que una norma nacional no podría imponer el uso de una metodología específica sin atentar contra la autonomía asegurada a los gobiernos subnacionales.

Es posible que una alternativa viable en este sentido sea la cooperación entre el gobierno central y los gobiernos subnacionales, así como un trabajo de concientización de los ciudadanos y de los órganos legislativos y de control subnacional acerca de la necesidad de la rendición de cuentas.

3.2. Aplicación de una metodología coherente y transparente

El avance en la elaboración sistemática de presupuestos de gastos tributarios requiere una estimación confiable de estos últimos. Para tener éxito en este desafío se debe buscar: (i) la

³ Art. 14 de la Lei Complementar 101, del 4 de mayo de 2000, en Brasil, y arts. 5 y 7 de la Ley 819, del 9 de julio de 2003, en Colombia.

adecuada identificación de los gastos tributarios, y (ii) el desarrollo de las metodologías específicas de estimación.

3.2.1. Identificación de los gastos tributarios

Para la correcta identificación de los gastos tributarios se debe confeccionar una lista de todos los gastos asociados a los distintos gravámenes del sistema impositivo. A tal fin es necesario definir previamente la norma o el impuesto de referencia que se utilizará en relación con cada tributo, para luego identificar las desviaciones respecto de esa norma o referencia. Este impuesto de referencia es una suerte de “ideal”, es decir, un impuesto sin ningún tipo de excepciones que se aplica sobre una base amplia, como la renta o el consumo. También es necesario definir los impuestos para los cuales se medirá el gasto tributario. Sin embargo, en esta etapa es conveniente ser lo más exhaustivo posible, para evitar la exclusión a priori de impuestos aparentemente menores que pudiesen tener concesiones importantes.

En lo atinente a la elección del impuesto de referencia, será necesario optar entre un enfoque amplio y comprehensivo, el denominado *enfoque conceptual*, o bien por uno más restrictivo, como el *enfoque legal* (la sección siguiente incluye informaciones detalladas sobre cada enfoque). También se deberá decidir qué información se incorporará en el presupuesto de gastos tributarios. En un extremo, se puede optar por incluir sólo aquellas partidas que previamente hayan sido definidas como gastos tributarios. En el otro extremo, se incluirán todas las disposiciones legales que impliquen una menor recaudación tributaria, identificando, por cierto, aquellas que según el criterio de la autoridad correspondan a tales gastos. Desde el punto de vista de la transparencia fiscal, aparece como mejor alternativa el enfoque amplio con abundante cantidad de información.⁴

⁴ A este respecto, Canadá, por ejemplo, ha optado por presentar informes con la mayor cantidad posible de información, reportando cualquier desviación respecto de un sistema tributario de referencia conceptual, que incorpora sólo los elementos estructurales básicos. Por eso, el reporte de gastos tributarios de Canadá incluye también muchas disposiciones tributarias que en general no se consideran gastos tributarios. Estas estimaciones, que se agregan al informe en forma separada y son conocidas como “ítems de memorándum”, se clasifican en tres grupos: (i) medidas que se consideran parte del sistema de referencia (por ejemplo, los créditos para evitar la doble tributación de los dividendos); (ii) medidas que generan discusiones acerca de si deberían ser consideradas gasto tributario (por ejemplo, la deducción del costo de las comidas de negocios, que puede ser tomado como un gasto necesario para generar la renta o bien un gasto tributario), y (iii) medidas para las cuales la información disponible no permite separar el componente de gasto tributario de

Tres enfoques generales

Craig y Allan (2001) señalan que son tres los enfoques generales que utilizan los países para definir los impuestos de referencia e identificar los gastos tributarios. En este trabajo se les dará los siguientes nombres: (i) **enfoque conceptual**; (ii) **enfoque legal**, y (iii) **enfoque del subsidio análogo**.

El **enfoque conceptual** procura vincular el impuesto de referencia con una “estructura tributaria normal”, que no guarda relación necesariamente con las definiciones legales del impuesto. Por ejemplo, muchos países utilizan el concepto de renta de Haig-Simons para definir la referencia en el impuesto a la renta.⁵ Es decir, el impuesto de referencia se define como aquel cuya base imponible es la renta de Haig-Simons, al que se le introducen algunos ajustes para reflejar situaciones en que no resulta administrativamente factible aplicar el concepto puro. Así, es frecuente considerar como parte del impuesto de referencia la tributación de las ganancias de capital sobre base realizada, aun cuando en el concepto puro de Haig-Simons tales rentas deberían tributar sobre base devengada. En consecuencia, cada vez que el impuesto real deja de aplicarse sobre esta renta conceptual, o se aplica sobre una cantidad menor, aparece un gasto tributario. En el caso del IVA, la estructura tributaria normal podría ser un IVA puro, que grava todo el consumo final, sin excepciones.

El **enfoque legal** toma la legislación tributaria vigente como base para definir el impuesto de referencia y, por ende, para identificar los gastos tributarios. A fin de ilustrar la diferencia respecto del enfoque conceptual, se puede suponer que la ley del IVA de un país determinado define como hecho gravado las ventas de bienes muebles y las prestaciones de servicios, y exime expresamente los servicios de salud. Bajo el enfoque legal, habría un gasto tributario asociado a los servicios de salud, que están explícitamente exentos en la legislación, pero no habría uno asociado a los inmuebles, dado que éstos no forman parte de la definición legal de la base imponible. En cambio, con el enfoque conceptual habría dos

aquella porción que es parte del sistema tributario de referencia (por ejemplo, la deducción del costo de alimentación de cierta clase de trabajadores). Si bien este enfoque tiene la virtud de aportar la máxima información posible, también implica riesgos. Seguin y Gurr (2004) señalan que con tan abundante información se corre el riesgo de inducir al usuario del reporte a considerar que todos los ítems son gastos tributarios o potenciales fuentes de aumento de ingresos.

⁵ Según este concepto, la renta de una persona se define como la variación que experimenta su patrimonio entre dos puntos del tiempo, más el consumo efectuado durante ese período.

gastos tributarios: uno asociado a los servicios de salud y otro al uso de los inmuebles propios, pues ambos representan consumo.

Por último, el **enfoque del subsidio análogo** identifica como gastos tributarios sólo aquellas concesiones tributarias que son claramente análogas a un subsidio directo. En la práctica, este enfoque lleva a una identificación de gastos tributarios muy similar al enfoque legal.

En síntesis, el enfoque conceptual constituye una definición más amplia que la de los otros dos enfoques, de lo cual resultará una lista más extensa de gastos tributarios y un costo mayor de éstos.

El principal problema del enfoque legal, en relación con el conceptual, estriba en que muchas concesiones tributarias pueden quedar ocultas debido a la técnica tributaria aplicada por los legisladores. En efecto, desde el punto de vista económico, da lo mismo que determinado bien no sea alcanzado por el IVA porque queda al margen de la definición del hecho gravado o porque la ley lo deja expresamente exento. En ambos casos hay un producto, una actividad o un grupo de contribuyentes beneficiados. Sin embargo, bajo el enfoque legal sólo se transparentará como gasto tributario el segundo caso. Es esta la razón por la cual una de las directrices de la OCDE para las mejores prácticas en los gastos tributarios señala que el impuesto de referencia tiene que ser global y único, y que no debe necesariamente representar la base tributaria normativa (ver OCDE, 2004).

De acuerdo con el estudio de Craig y Allan (2001), entre los países de la OCDE son seis los que aplican el enfoque conceptual (Australia, Bélgica, Canadá, España, Finlandia e Irlanda), cinco optan por el enfoque legal (Austria, Corea, Francia, Holanda y Portugal) y dos eligen el enfoque del subsidio análogo (Alemania y Reino Unido). Por su parte, Estados Unidos utiliza dos impuestos de referencia: uno según el enfoque conceptual y otro que sigue el enfoque legal (ver tabla 2). En Latinoamérica, Chile sigue el enfoque conceptual, en tanto que Argentina, Brasil, Colombia, Ecuador, Guatemala y Perú optan por el enfoque legal (ver tabla 3).

Otras características distintivas de los impuestos de referencia

Los tres enfoques antes mencionados guardan relación con la base imponible, que es una de las características que definen a los impuestos de referencia. Sin embargo, estos gravámenes tienen otras particularidades, que es necesario definir.

En el caso del impuesto a la renta hay que decidir, entre otras cosas, la estructura de tasas del impuesto de referencia, la unidad de tributación, el período de tributación y las deducciones aceptadas. Entre las prácticas habituales de los países figuran las siguientes:

- **Estructura de tasas:** Se considera que la estructura progresiva de tasas contenida en la ley forma parte del impuesto de referencia. Esto significa que el tramo exento habitual en las escalas de tasas no da origen a un gasto tributario, como tampoco las tasas marginales inferiores a la máxima.
- **Unidad de tributación:** En general, se toman como parte del impuesto de referencia las unidades de tributación aceptadas en la ley (por ejemplo, declaración individual, matrimonial o familiar). Es decir, la menor (o mayor) tributación derivada de la declaración matrimonial, en vez de la individual, no da origen a un gasto tributario.
- **Período de tributación:** Se considera que los períodos de tributación definidos en la ley son parte de la referencia.
- **Deducciones:** Se suelen tomar como parte del impuesto de referencia las deducciones de gastos necesarios para producir la renta —lo cual es consistente con la definición de renta de Haig-Simons—, así como las deducciones de pagos obligatorios.
- **Otros:** En general, se incluyen como parte de la referencia las convenciones contables para determinar la renta, las disposiciones que procuran facilitar la administración del impuesto, las que persiguen evitar la doble tributación, las relacionadas con la tributación internacional, y la deducción de pérdidas de períodos anteriores.

En el caso del IVA y otros gravámenes indirectos, el impuesto de referencia deberá precisar, entre otras características, la tasa del impuesto, el tratamiento de los remanentes y las devoluciones aceptadas.

- **Tasas:** La práctica habitual es considerar como parte de la referencia la tasa legal de aplicación general. En consecuencia, las tasas reducidas darán origen a gastos tributarios y las sobretasas producirán gastos tributarios negativos (aunque no todos los países los registran).

- **Remanentes:** En general, se asume que el tratamiento legal de los remanentes es parte de la referencia. En el caso de que haya un sector o grupo de contribuyentes privilegiado con una devolución de remanentes, sin duda, dicho tratamiento debe constituir un gasto tributario.
- **Devoluciones:** Es habitual que se consideren las devoluciones del IVA a los exportadores como parte del impuesto de referencia. Esto es consistente con un IVA en destino con base consumo.

El requisito del “grupo particular”

Algunos países (Australia, Bélgica, Corea y Argentina) establecen que una concesión tributaria sólo es considerada gasto tributario si favorece a una industria, actividad o clase de contribuyentes en particular. Desde este punto de vista, una disposición tributaria que se desvía del impuesto de referencia, pero que se aplica a la generalidad de los contribuyentes, no sería un gasto tributario, sino una característica estructural del impuesto. Este requisito parece en principio razonable, pues en la medida en que una disposición beneficia a todos los contribuyentes por igual, cabe pensar que guarda relación con el diseño que se quiere dar al gravamen, en términos de las cualidades de eficiencia y equidad. Por ejemplo, el tramo exento del impuesto personal a la renta es una disposición que favorece a la generalidad de los contribuyentes, que obedece a criterios de equidad en el diseño del tributo y que normalmente se considera parte del impuesto de referencia.

Sin embargo, hay que advertir que son pocas las concesiones tributarias que tienen esta característica, por lo cual se deben tomar algunas precauciones en su identificación. En primer lugar, algunas disposiciones tributarias son de aplicación general pero dentro de un subconjunto de contribuyentes, por lo que deberían ser consideradas gasto tributario. Por ejemplo, un sistema de depreciación acelerada, que está disponible para todas las empresas, podría ser considerado en algunos países como parte del impuesto de referencia. No obstante, dicho criterio no toma en cuenta que tal beneficio es particular para el subconjunto de contribuyentes que desarrollan actividades empresariales y que determinan su renta sobre la base de contabilidad completa, pero no está disponible para el resto de los contribuyentes, como los trabajadores o las empresas sujetas a otros regímenes de determinación de la renta. En segundo lugar, algunas concesiones están disponibles para la generalidad de los contribuyentes pero no necesariamente benefician a todos por igual. Por

ejemplo, una exención del IVA en favor de un bien de la canasta básica puede ser calificada como general, en el sentido de que todos los hogares consumen dicho bien. Sin embargo, la exención favorece en mayor medida a los hogares para los cuales este bien representa una proporción mayor de su consumo, por lo que también debería ser calificado como gasto tributario.

Probablemente hayan sido las consideraciones anteriores las que llevaron a varios países a definir los gastos tributarios como aquellos tratamientos que se desvían del impuesto de referencia, sin hacer alusión al carácter particular de ellos.

3.2.2. Metodologías para estimar el costo de los gastos tributarios

3.2.2.1. Los tres métodos de estimación

En la bibliografía especializada se distinguen tres “métodos” para estimar el costo de los gastos tributarios, métodos que en realidad corresponden a tres conceptos distintos, que es posible medir: el **ingreso renunciado**, el **ingreso ganado** y el **gasto directo equivalente**.

Antes de explicar la diferencia entre ellos conviene tener presente que la aplicación de un gasto tributario induce cambios en el comportamiento de los contribuyentes. Por ejemplo, si se exime de impuestos a los ingresos generados por determinados instrumentos de ahorro, habrá una mayor demanda de tales instrumentos y, por ende, las rentas de ese tipo serán superiores a las que se habrían producido sin la aplicación del tratamiento preferencial. Así también, si se deroga una deducción del impuesto a la renta, es probable que, en compensación por la pérdida del beneficio, los contribuyentes utilicen en mayor medida otras deducciones admitidas en la ley. El reconocimiento de estos y otros cambios de comportamiento en las estimaciones de gastos tributarios pone de manifiesto las diferencias entre los tres métodos señalados.

El **método del ingreso renunciado** mide la pérdida de ingresos que se produce después de introducir un gasto tributario. Supone que no hay cambio alguno de comportamiento en los contribuyentes, es decir, que su comportamiento es el mismo que exhibían durante la aplicación del gasto tributario. Este método es conocido también como *medición ex post*.

Por su parte, el **método del ingreso ganado** procura estimar la recaudación adicional que es posible obtener con la derogación de un gasto tributario. A diferencia del método anterior, en éste —denominado también *medición ex ante*— se toman en cuenta los cambios de comportamiento de los contribuyentes. En la práctica, la aplicación de este método es bastante limitada, pues plantea la dificultad de que se debe disponer de estimaciones de las elasticidades de oferta y demanda de los bienes o rentas favorecidos con un tratamiento tributario preferencial. Este método también debe considerar los cambios de comportamiento en relación con la evasión. Una parte del ingreso potencial derivado de la derogación de un gasto tributario terminará siendo evadida, tal como ocurre con una proporción de la recaudación de todos los impuestos.

Por último, el **método del gasto directo equivalente** estima el subsidio o la transferencia que dejaría a los contribuyentes con un ingreso neto de impuestos similar al que obtienen con la existencia del gasto tributario.

Para comprender la diferencia entre este método y los anteriores conviene distinguir entre dos tipos de gastos tributarios: los “subsidiarios tributarios” y las “transferencias tributarias” (ver OCDE, 2004). Los primeros son aquellos que están vinculados con la compra de determinados bienes, como podrían ser las exenciones del IVA. Los segundos son aquellos que no se vinculan con la compra de bienes, como, por ejemplo, las tasas reducidas.

El gasto directo equivalente toma en consideración el hecho de que normalmente las transferencias forman parte de los ingresos tributables. Por lo tanto, si se quiere estimar el gasto tributario sobre la misma base que una transferencia directa, se debe sumar el monto del impuesto que afectaría a dicha transferencia. En cambio, en el caso de aquellos gastos tributarios que califican como subsidiarios tributarios, no es necesario hacer el ajuste anterior, puesto que en general los subsidios directos no incrementan el ingreso tributable de los contribuyentes.

Cuadro 3. Comparación entre los tres métodos de estimación de los gastos tributarios

Se supone una renta antes de impuestos de 1.000 y una deducción efectiva de 200. La renta tributable está sujeta a una escala de dos tasas marginales: 20% para rentas de hasta 800 y 30% para rentas superiores a ese límite. Además, se estima que el único cambio de comportamiento, en caso de derogarse la deducción, será una baja en el consumo sujeto al IVA por un monto igual al menor ingreso disponible. La tasa del IVA es del 10%.

Bajo el método del **ingreso renunciado**, el gasto tributario se estima como la deducción efectiva multiplicada por las tasas marginales que efectivamente gravarían la mayor renta en caso de derogarse la concesión tributaria, es decir, $200 \times 30\% = 60$. Con el método del **ingreso ganado** se debe aplicar, además, el supuesto del cambio de comportamiento, según el cual el gasto sujeto al IVA de los hogares se reducirá en 60, con lo que la recaudación del IVA disminuirá en $60 / 1,1 \times 10\% = 5,5$, determinándose en definitiva un gasto tributario de $60 - 5,5 = 54,5$. Por último, bajo el método del **gasto directo equivalente** se deben aplicar al monto de la deducción las tasas marginales que efectivamente gravarían la mayor renta en caso de derogarse la concesión tributaria, e incrementar el resultado en el monto del impuesto que afectaría a una transferencia equivalente, es decir, $200 \times 30\% / (1 - 30\%) = 85,7$. Nótese que una transferencia por ese valor produciría una renta después de impuestos de 840, igual a la situación con gasto tributario (línea 7 de la tabla).

	Con gasto tributario	Sin gasto tributario		
		Ingreso renunciado	Ingreso ganado	Gasto directo equivalente
1 Renta antes de impuestos	1.000,0	1.000,0	1.000,0	1.000,0
2 Deducción efectiva	200,0	0,0	0,0	0,0
3 Gasto directo equivalente	0,0	0,0	0,0	85,7
4 Renta tributable (1 - 2 + 3)	800,0	1.000,0	1.000,0	1.085,7
5 Tasa marginal	20%	30%	30%	30%
6 Impuesto a la renta	160,0	220,0	220,0	245,7
Renta después de impuestos (1 + 3 - 6)	840,0	780,0	780,0	840,0
8 Mayor impuesto a la renta		60,0	60,0	85,7
9 Cambio de comportamiento		0,0	5,5	0,0
10 Gasto tributario (8 - 9)		60,0	54,5	85,7

Si la transferencia equivalente no estuviese sujeta a impuestos, o si se tratara de un gasto tributario tipo subsidio, el método del gasto directo equivalente arrojaría exactamente el mismo resultado que el método del ingreso renunciado. En la siguiente tabla se muestra esta situación. Como el gasto directo equivalente no está sujeto al impuesto a la renta, su valor se estima como la deducción multiplicada por la tasa marginal que afectaría al contribuyente en caso de derogársela, es decir, $200 \times 30\% = 60$.

	Con gasto tributario	Sin gasto tributario		
		Ingreso renunciado	Ingreso ganado	Gasto directo equivalente
1 Renta antes de impuesto	1.000,0	1.000,0	1.000,0	1.000,0
2 Deducción efectiva	200,0	0,0	0,0	0,0

3	Renta imponible (1 – 2)	800,0	1.000,0	1.000,0	1.000,0
4	Tasa marginal	20%	30%	30%	30%
5	Impuesto a la renta	160,0	220,0	220,0	220,0
6	Gasto directo equivalente	0,0	0,0	0,0	60,0
	Renta después de impuesto (1 – 5 + 6)	840,0	780,0	780,0	840,0
8	Mayor impuesto a la renta		60,0	60,0	60,0
9	Cambio de comportamiento		0,0	5,5	0,0
10	Gasto tributario (8 – 9)		60,0	54,5	60,0

La elección del mejor método depende del objetivo perseguido. Si se desea tener una estimación precisa de la mayor recaudación que es posible obtener con la eliminación de un gasto tributario en particular, el método más adecuado es el del ingreso ganado. En cambio, si se quiere establecer un paralelo entre el presupuesto de gastos directos y el presupuesto de gastos tributarios, lo mejor es usar el método del gasto directo equivalente.

Al respecto, la OCDE (2004) señala que la “mejor práctica” consiste en estimar los gastos tributarios por el método del ingreso renunciado, pero corrigiendo los resultados por un margen tributario equivalente, en aquellos casos en que la transferencia equivalente esté sujeta a impuestos. Según lo explicado en párrafos anteriores, esta práctica es igual a la aplicación del método del gasto directo equivalente. La recomendación de la OCDE se fundamenta en que la utilización de un método distinto originaría la falsa idea de que el gasto tributario es una alternativa relativamente más barata que el gasto directo.

Sin embargo, los informes de gasto tributario suelen ser utilizados también para buscar alternativas de reformas tributarias. En estos casos, las estimaciones por el método del gasto directo equivalente pueden alimentar expectativas erróneas acerca de los incrementos de recaudación que sería posible esperar con la derogación de algunos gastos tributarios. Asimismo, puede ser conveniente elaborar estimaciones complementarias que muestren cifras más cercanas al incremento de recaudación que se podría obtener con la derogación de los gastos tributarios. Para lograr aquello es posible, por ejemplo, ajustar las cifras de ingreso renunciado aplicando el supuesto de gasto total constante, utilizado en Chile y Argentina. Además, es razonable considerar también que una proporción del ingreso renunciado será evadida. Si existen estimaciones de cumplimiento tributario para los principales impuestos, se puede ponderar el ingreso renunciado por la tasa de cumplimiento del respectivo impuesto.

Cabe señalar que prácticamente todos los países que preparan reportes de gastos tributarios utilizan el sistema del ingreso renunciado, que es la metodología más simple de estimar y con la cual se sugiere comenzar. Estados Unidos aplica tanto el método del ingreso renunciado como el del gasto directo equivalente. En Latinoamérica, tanto Chile como Argentina utilizan un supuesto de cambio de comportamiento: el supuesto de gasto total constante. Según éste, la derogación de una franquicia se traduce en un menor ingreso disponible para los contribuyentes y, por ende, en un menor consumo y pago del IVA.

Ahora bien, una vez que se cuenta con las estimaciones del ingreso renunciado no es difícil elaborar estimaciones del gasto directo equivalente. Para ello se deben clasificar los gastos tributarios en dos categorías: los que podrían eventualmente ser reemplazados por una transferencia sujeta a impuestos y los que podrían ser reemplazados por un subsidio o una transferencia no sujeta a impuestos. Luego, las estimaciones del ingreso renunciado del primer grupo deben ser incrementadas en el valor del impuesto que les correspondería pagar a las transferencias equivalentes, siguiendo el procedimiento descrito en el capítulo anterior. En el caso de los impuestos personales a la renta, se requerirá un cálculo adicional para determinar la tasa marginal promedio ponderada con la que se gravarían las transferencias, la cual puede ser estimada sin mucha dificultad si se dispone de estadísticas de los beneficiarios de cada gasto tributario desagregadas por tramos de renta.

Tabla 2. Definición y medición de los gastos tributarios (OCDE)

País	Definición y medición		
	Definición de gasto tributario	Enfoque	Concepto que se mide
Alemania	No hay definición explícita. Referencias a beneficios recibidos por las empresas o sectores económicos.	Subsidio análogo.	Ingreso renunciado sobre base caja.
Australia	Disposiciones de la ley tributaria que gravan a ciertas clases de contribuyentes o tipos de actividades particulares en forma diferente de la estructura de referencia elegida.	Conceptual.	Ingreso renunciado, sobre base devengada.
Austria	Renuncia de ingresos del gobierno federal a través de excepciones a la norma tributaria general, que benefician a personas naturales o jurídicas por actividades privadas desempeñadas en el interés del público en general.	Legal.	Ingreso renunciado, sobre base devengada.
Bélgica	Renuncia de ingresos a través de incentivos tributarios en la forma de excepciones de la tributación ordinaria, que son otorgadas a ciertos contribuyentes o actividades económicas, culturales o sociales, y que podrían ser reemplazadas por subsidios directos.	Conceptual.	Ingreso renunciado, sobre base caja.
Canadá	Desviaciones respecto del impuesto de referencia.	Conceptual.	Ingreso renunciado, sobre base caja.
Corea	Reducción de los ingresos tributarios nacionales que resultan de la aplicación de disposiciones especiales, como excepciones al sistema de tributación normal, para reducir la carga tributaria de un grupo específico de contribuyentes.	Legal.	S.I.
España	No hay una definición formal.	Conceptual.	Ingreso renunciado, sobre base caja.
Estados Unidos	Es una excepción preferencial a las normas de referencia de la estructura tributaria.	Conceptual y legal.	Ingreso renunciado, subsidio equivalente y valor presente, sobre base caja.
Finlandia	Desviación desde la estructura básica normal de tributación para apoyar determinados propósitos.	Conceptual.	Ingreso renunciado sobre base caja.
Francia	Disposiciones legales cuya	Legal.	Ingreso renunciado

País	Definición y medición		
	Definición de gasto tributario	Enfoque	Concepto que se mide
	implementación induce ingresos tributarios más bajos para el Estado en comparación con la aplicación de la referencia o norma, que es el principio de cálculo básico del impuesto.		sobre base caja.
Holanda	Desviaciones respecto del sistema tributario de referencia.	Legal.	Ingreso renunciado, sobre base devengada.
Irlanda	No hay una definición formal.	Conceptual.	Ingreso renunciado.
Italia	Tratamiento tributario favorable, el cual, aunque sea estructural, es una excepción a los principios de generalidad, uniformidad y progresividad de la tributación.	S.I.	Ingreso renunciado, sobre base devengada.
Portugal	No hay una definición formal.	Legal.	Ingreso renunciado.
Reino Unido	Alivios tributarios que son alternativas para el gasto público y que tienen efectos similares	Subsidio análogo.	Ingreso renunciado, sobre base devengada.

Fuente: OCDE (1996), Craig y Allan (2001), Swift *et al.* (2004) e informes de los países.

Nota: S.I. = sin información.

Tabla 3. Definición y medición de los gastos tributarios (América Latina)

País	Definición y medición			
	Definición de gasto tributario	Enfoque	Concepto que se mide	Unidad responsable de las estimaciones
Argentina	Monto de ingresos que el fisco deja de percibir, en forma definitiva, al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria, con el objetivo de beneficiar a determinadas actividades, zonas o contribuyentes.	Legal.	Ingreso renunciado, corregido por el supuesto de gasto total constante.	Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Producción.
Brasil	Gastos indirectos del gobierno realizados por medio del sistema tributario, que buscan asistir a objetivos económicos y sociales.	Legal.	Ingreso renunciado.	Receita Federal.
Chile	Recaudación que el fisco deja de percibir por la aplicación de franquicias o regímenes impositivos especiales y cuya finalidad es favorecer o estimular a determinados sectores, actividades, regiones o agentes de la economía.	Conceptual.	Ingreso renunciado, corregido por el supuesto de gasto total constante.	Servicio de Impuestos Internos.
Colombia	Beneficios tributarios concedidos con el fin de incentivar actividades económicas o regiones menos desarrolladas.	Legal.	Ingreso renunciado.	DIAN.
Ecuador	S.I.	Legal.	Ingreso renunciado.	SRI (desde 2007).
Guatemala	Aquellas situaciones en que se ha formalizado el hecho generador que debería dar origen al impuesto y, sin embargo, no se tiene la obligación de cancelar los tributos, a diferencia del resto de los contribuyentes. Las concesiones de aplicación general se consideran parte de	Legal.	Ingreso renunciado.	SAT.

País	Definición y medición			
	Definición de gasto tributario	Enfoque	Concepto que se mide	Unidad responsable de las estimaciones
	la norma.			
México	Aquella cantidad que se deja de recaudar por la existencia de tratamientos fiscales especiales, facilidades administrativas, deducciones autorizadas, ingresos exentos, tasas preferenciales, estímulos fiscales y resoluciones particulares.	S.I.	Ingreso renunciado.	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
Nicaragua	Transferencias que el Estado realiza a determinados grupos o sectores, pero en lugar de concretarlas por medio del gasto presupuestario lo hace por medio de una reducción en la obligación tributaria del contribuyente.	S.I.	S.I.	Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Perú	Cualquier medida tributaria que derive en una pérdida de ingresos tributarios para el Estado y la correspondiente reducción de la carga tributaria para el contribuyente, que no haya ocurrido bajo la aplicación de una ley tributaria general.	Legal.	Ingreso renunciado.	SUNAT.

Fuente: Craig y Allan (2001), Swift *et al.* (2004) e informes de los países.

Nota: S.I. = sin información.

3.2.2.2. Las formas de cálculo

En lo que respecta a las metodologías específicas para calcular el ingreso renunciado, éstas dependerán del tipo de gasto tributario que se deba estimar y de la información disponible en cada caso. La experiencia de los países muestra que en general es necesario recurrir a una amplia variedad de formas de cálculo (ver tabla 4). Sin embargo, atendiendo a las características comunes que se observan entre aquéllos, es posible distinguir los cuatro tipos metodológicos siguientes:

- *Obtención directa desde las estadísticas de ingresos*

Aunque sea poco común, es posible que ciertos gastos tributarios, en particular algunos créditos contra los impuestos, sean declarados en algún ítem específico de los formularios de declaración de impuestos y queden registrados en una cuenta de la base de datos de la dirección de ingresos. En estos casos, el ingreso renunciado corresponderá exactamente al saldo de dicha cuenta.

- *Estimaciones con estadísticas agregadas*

Estas metodologías consisten en la realización de operaciones aritméticas simples sobre estadísticas agregadas, obtenidas principalmente de las declaraciones de impuestos pero también de otras fuentes, como las cuentas nacionales. Este enfoque es apropiado, sobre todo, cuando el costo del gasto tributario es una proporción simple del total de transacciones. Es el caso, por ejemplo, de las exenciones y deducciones del impuesto a la renta de las empresas, en que el ingreso renunciado se estima como el monto agregado de la deducción o de la renta exenta multiplicado por la tasa del impuesto. También es conveniente usar este método para estimar el ingreso renunciado por la aplicación de tasas reducidas, aplicando simplemente la regla de tres sobre la recaudación efectiva de la respectiva tasa.

En algunos países se emplea también este método para estimar el costo de deducciones y exenciones de los impuestos a la renta personal, en cuyo caso se debe multiplicar el monto agregado de la deducción o renta exenta por una tasa marginal promedio ponderada. Esta tasa debe ser previamente calculada con datos de algún año base y actualizada cada cierto número de años. Lo ideal sería que hubiese una tasa marginal promedio ponderada para cada deducción o exención, puesto que el perfil de los beneficiarios no es necesariamente el mismo para cada concesión tributaria. Con este enfoque se logra una buena aproximación del ingreso renunciado, aunque sus resultados son menos precisos que los que se obtendrían mediante simulación agregada o microsimulación.

- *Modelos de simulación agregada*

En este enfoque, al igual que en el anterior, se trabaja con estadísticas agregadas de fuentes principalmente tributarias pero también de cuentas nacionales, encuestas de presupuestos y otras. Empero, a diferencia de la metodología anterior, en este caso

se requiere una mayor apertura o estratificación de las estadísticas agregadas, así como también el desarrollo de algoritmos matemáticos de mayor complejidad relativa.

Modelos de este tipo se aplican al cálculo de deducciones y exenciones de los impuestos personales a la renta. Por ejemplo, en Australia (Brown, 2004) se elabora este tipo de modelo, que es denominado “modelamiento distribucional”, a partir de datos de distribución del ingreso y concesiones tributarias por tramos de renta imponible, utilizando como fuente de información las bases de datos administrativas.

También encuadran en esta categoría los modelos basados en matrices de insumo-producto para estimar el costo de las exenciones del IVA. Al margen de la frecuente falta de información sobre actividades exentas en las bases de datos administrativas, la metodología del IVA presenta una dificultad adicional, que hace poco recomendable el uso exclusivo de datos de las declaraciones de impuestos de los contribuyentes para llevar a cabo estas estimaciones. En efecto, la pérdida de recaudación asociada a una exención queda determinada no sólo por el valor agregado del contribuyente exento, sino también por el perfil tributario del comprador: sólo habrá recaudación cuando el comprador sea un consumidor final o un consumidor intermedio exento. Por lo tanto, la mejor manera de estimar estos gastos tributarios es hacerlo a través de modelos basados en las tablas de insumo-producto, que permiten calcular con mayor precisión el potencial IVA no deducible que se deja de recaudar por la aplicación de una exención. Estos modelos consideran las ventas y compras intersectoriales asociadas a los distintos bienes y servicios. El gasto tributario se estima como la diferencia entre el IVA no deducible bajo el supuesto de derogación de la exención y el IVA no deducible bajo la legislación vigente.⁶

- *Modelos de microsimulación*

Los modelos de microsimulación analizan datos detallados a nivel individual, que surgen, en general, de las declaraciones de impuestos, aunque en ocasiones se usan fuentes de datos alternativas o complementarias, como encuestas de presupuestos o

⁶ Ejemplos de aplicación de estos modelos se encuentran en Canadá (2004) y Chile (2006).

estados financieros de empresas. En algunos países se incorpora en los modelos al universo de contribuyentes, mientras que en otros se elige trabajar con una muestra estadísticamente representativa. En los primeros se gana en precisión, pero los tiempos de respuesta son más prolongados y se requieren herramientas tecnológicas de mayor capacidad.

La microsimulación consiste, fundamentalmente, en recalcular los impuestos que le correspondería pagar a cada contribuyente simulando cambios en la normativa tributaria. El ingreso renunciado se obtiene como la diferencia de recaudación entre una situación con cambio de normas y otra sin cambio alguno. Muchas veces, estos modelos se elaboran con datos de un año base, que son actualizados cada cierto número de años. Por ello, al momento de realizar las estimaciones el modelo tiene que ser ajustado para que refleje la normativa tributaria vigente. Asimismo, los resultados iniciales deben ser actualizados para reflejar el crecimiento de las bases imponibles.

Estos modelos son especialmente útiles para evaluar gastos tributarios que benefician a grupos de contribuyentes con características no observables en las estadísticas agregadas, así como exenciones y deducciones en impuestos con tasas progresivas, y para cuantificar los efectos conjuntos o de simultaneidad de los gastos tributarios. La microsimulación también sirve para determinar los parámetros necesarios para las estimaciones con estadísticas agregadas o con modelos de simulación agregada, como, por ejemplo, las tasas marginales promedio ponderadas.

3.2.2.3. Elección de una base contable

Las estimaciones de los distintos países pueden diferir también respecto de la base contable escogida, que puede ser *base caja* o *base devengada*. El primer enfoque considera el impacto de los gastos tributarios sobre el flujo de caja del fisco en un período determinado. El segundo toma en cuenta el impacto en los pasivos tributarios devengados a favor del fisco en un período determinado. En la elección de uno u otro se debe buscar la

concordancia con el presupuesto de gasto directo. Si éste ha sido elaborado con un enfoque de caja, el presupuesto de gastos tributarios debería prepararse en base caja, y viceversa.

3.2.2.4. El caso específico de los diferimientos de impuestos

Los diferimientos corresponden a un caso particular de gastos tributarios, que se caracteriza por la postergación del pago de las obligaciones correspondientes. Un ejemplo de diferimiento son los esquemas de depreciación tributaria acelerada, que permiten pasar a gastos el costo de los activos fijos de manera más rápida de lo que sería razonable de acuerdo con la pérdida de valor económico de éstos o con las normas de contabilidad financiera. Estos esquemas dan lugar a un pago menor de impuesto a la renta durante los primeros años de vida útil de las inversiones físicas, en relación con un régimen normal de depreciación. Empero, dicha situación se revierte en los años siguientes, cuando los activos ya están completamente depreciados y, por lo tanto, el pago del impuesto a la renta es superior al que se produciría con la aplicación del régimen normal.

En la mayor parte de los países se aplica un criterio de caja para medir el gasto tributario de los diferimientos. Es decir, se estima la recaudación que se habría producido en el período analizado si no hubiera habido diferimiento alguno, y se resta de esta cifra la recaudación efectiva del período. Evidentemente, el resultado en un período particular puede ser positivo, cuando las postergaciones del período son superiores a las recuperaciones, o negativo, cuando las recuperaciones son superiores a las postergaciones.

Una forma alternativa de cuantificar los diferimientos es hacerlo según el método del valor presente. En este caso, se estiman las diferencias de recaudación que se producirán en el futuro a causa de los diferimientos originados en el período analizado, y luego se calcula el valor presente de ese perfil de flujos de caja. En tales circunstancias, la cifra será obviamente positiva. Sólo en Estados Unidos se utiliza esta metodología para los diferimientos.

3.2.2.5. Problemas para calcular el gasto tributario total

Otro aspecto metodológico que se debe tener en consideración es el de las interacciones entre los distintos gastos tributarios, que se puede resumir diciendo que el gasto tributario de A más B no es necesariamente igual al gasto tributario de A más el gasto tributario de B.

Esto resulta particularmente relevante en los impuestos personales a la renta con tasas progresivas. En efecto, si A y B son deducciones de la base imponible para un contribuyente determinado, puede ocurrir que la derogación individual de A mantenga al contribuyente en el mismo tramo de renta, al igual que la derogación individual de B. Sin embargo, la derogación simultánea de A y B podría ubicarlo en un tramo de renta y de tasa marginal superior. En este supuesto, el gasto tributario conjunto sería superior a la suma de los gastos tributarios individuales.

En el caso de las exenciones del IVA también se producen interacciones, aunque en sentido contrario. La derogación de la exención A reduce las compras intermedias exentas y, por ende, el traspaso de IVA no deducible para la producción de B, y viceversa. Por lo tanto, el gasto tributario conjunto será inferior a la suma de los gastos tributarios individuales.

En vista de lo anterior, la mayor parte de los países de la OCDE—como Austria, Bélgica, Canadá, Finlandia, Francia, Irlanda, Italia, Reino Unido y Estados Unidos—omiten directamente las líneas de totales de sus tablas de resultados.

Tabla 4. Metodologías de estimación y fuentes de información utilizadas en los países de la OCDE

País	Metodologías	Fuentes de información
Alemania	Modelos de tributación computarizados, estimaciones a partir de estadísticas agregadas.	Bases de datos tributarios, cuentas nacionales, cuentas especiales mantenidas por la administración.
Australia	Se aplican tres enfoques globales: modelamiento agregado, modelamiento distribucional y microsimulación.	Bases de datos tributarios, cuentas nacionales, encuestas, estadísticas de ventas y producción.
Austria	Obtención directa desde las estadísticas de ingresos; estimaciones con estadísticas agregadas.	Cuentas de ingresos del gobierno, estadísticas tributarias, cuentas nacionales, estadísticas de bancos.

Bélgica	Impuesto a la renta personal: modelo de microsimulación sobre una muestra de hogares que representa el 3% del registro tributario. Otros impuestos: estimaciones con estadísticas agregadas.	Bases de datos tributarios.
Canadá	Impuesto a la renta personal y corporativa: modelos de microsimulación. IVA: modelo basado en matrices de insumo-producto.	Impuesto a la renta: bases de datos tributarios. IVA: matriz de insumo-producto.
España	Impuesto a la renta: modelos computarizados con datos de las declaraciones. Impuestos indirectos: estimaciones basadas en cuentas nacionales y datos de ventas.	Bases de datos tributarios, cuentas nacionales, estadísticas de ventas.
Estados Unidos	Se aplican una variedad de métodos. Impuesto a la renta: modelos de microsimulación sobre una muestra de declaraciones.	Bases de datos tributarios, cuentas nacionales, estadísticas industriales y otros.
Finlandia	Impuesto a la renta personal: modelo de microsimulación sobre una muestra de 35.000 personas. Impuesto a la renta de empresas: modelo de microsimulación con el universo de empresas (200.000).	Impuesto a la renta personal: encuesta de ingresos y bases de datos tributarios. Impuesto a la renta corporativa: bases de datos tributarios.
Holanda	Modelos de microsimulación a partir de muestras de declaraciones. Otros.	Bases de datos tributarios y cualquier otra clase de información estadística apropiada.
Irlanda	Modelos en base al universo de declaraciones de impuesto a la renta personal y corporativa.	Bases de datos tributarios, cuentas nacionales y otras fuentes públicas.
Italia	Modelos de tributación de impuestos personales y corporativos. Estimaciones a partir de datos de cuentas nacionales.	Bases de datos tributarios y cuentas nacionales.
Reino Unido	Diversos métodos, que incluyen modelos y estimaciones a partir de estadísticas agregadas. Las metodologías se revisan regularmente.	Bases de datos tributarios y cuentas nacionales.

Fuente: OCDE (1996), Brown (2004) y Seguin y Gurr (2004).

3.2.2.6. Cobertura, frecuencia y clasificación

En lo atinente a la cobertura de los presupuestos de gastos tributarios, esto es, los impuestos que se incluyen en la estimación, prácticamente en todos los países se toma en cuenta el impuesto a la renta, tanto de personas como de empresas. Entre los países de la OCDE, Austria, Irlanda y Holanda sólo realizan mediciones para este impuesto. Una buena parte de ellos también incorpora el IVA, aunque a veces restringido sólo a las exenciones. Canadá, Portugal y España miden el gasto tributario en el IVA y en el impuesto a la renta, exclusivamente. El resto de los países incorpora también otros impuestos, tanto directos como indirectos (ver Anexo I).

Entre los países latinoamericanos que miden el gasto tributario, todos incorporan al menos el impuesto a la renta y el IVA. Chile y Colombia miden sólo estos dos impuestos. Argentina, Brasil, Guatemala, México y Perú incluyen también otros impuestos, como, por ejemplo, aranceles a las importaciones y consumos específicos.

Respecto de la frecuencia de las estimaciones, en la gran mayoría de los casos analizados es anual. Las excepciones son Alemania, en donde la frecuencia es bianual, e Italia, que realiza mediciones esporádicas.

Las formas de clasificar o agrupar los gastos tributarios en los presupuestos son diversas y cambian entre un país y otro. Como se puede apreciar en el Anexo I, los gastos tributarios se clasifican según el impuesto, la técnica tributaria utilizada para otorgar el beneficio (exenciones, deducciones, créditos, diferimientos y tasas reducidas), la función presupuestaria, el objetivo perseguido, el sector económico beneficiado y la zona geográfica.

3.3. Gestión de la información

Un requisito básico para realizar estimaciones confiables de los gastos tributarios es disponer de información suficiente, de buena calidad y oportuna. Sin embargo, en muchos países no se percibe la importancia de esta cuestión y no se organiza la recolección y el análisis de aquélla en sistemas integrados; por añadidura, la mayoría de ellos continúan apelando a la recolección manual y parcializada. En el proceso de gestión de la información hay tres etapas muy definidas: captación de datos, tratamiento y análisis.

3.3.1. Captación de datos

Básicamente, son dos los tipos de fuentes de datos tributarios: las fuentes internas (declaraciones y formularios especiales para beneficios fiscales) y las fuentes externas (información de terceros y de otras agencias involucradas, como las administradoras de zonas francas). En el caso de las informaciones externas, en general, es necesario firmar acuerdos de intercambio de información.

La información de las fuentes internas

En general, la principal fuente de información para realizar las estimaciones de gastos tributarios son los datos aportados por los propios contribuyentes, a través de las declaraciones de impuestos y de la información complementaria exigida por la administración tributaria.

Si la agencia responsable de las estimaciones es la propia administración tributaria, se tendrá entonces un acceso más expedito a todo ese volumen de información, lo cual posibilitará el desarrollo, por ejemplo, de los modelos de microsimulación. Por el contrario, cuando la responsabilidad de la estimación recae en un organismo distinto, el acceso a estos datos puede estar limitado. En efecto, la legislación suele imponer la reserva en cuanto al acceso a los datos de los contribuyentes que administra la agencia tributaria. En tal caso, habrá que buscar formas alternativas de acceder a la información, como, por ejemplo, a través de bases de datos innominadas o bien por medio de estadísticas agregadas.

También puede ocurrir que la agencia responsable de las estimaciones delegue en la administración tributaria la gestión de los modelos de microsimulación. En este esquema de trabajo, la agencia responsable define los requerimientos de diseño del modelo y las simulaciones que se deben realizar, en tanto que la administración tributaria ejecuta el diseño, realiza las simulaciones y entrega los resultados.⁷

⁷ A este respecto, resulta interesante analizar la experiencia de Canadá, país que utilizó esta metodología de trabajo durante varios años. Hasta 1990 en el caso del impuesto a la renta personal y hasta 2001 en el del impuesto a la renta corporativa, todas las simulaciones se efectuaban con un modelo desarrollado por la Canada Customs and Revenue Agency (CCRA) para el Departamento de Finanzas, entidad responsable del presupuesto de gastos tributarios. Aunque la estructura del modelo ofrecía un alto nivel de funcionalidad, se evaluó que el tiempo de respuesta era lento y que el servicio prestado por el operador en los períodos de mayor demanda no era el adecuado. Estos problemas llevaron al Departamento de Finanzas a tomar la

Adecuación de los formularios de declaración de impuestos

En muchos países, la estimación de los gastos tributarios se ve dificultada por la escasez de datos apropiados en las fuentes de información correspondientes. En efecto, los formularios de declaración de impuestos no siempre recogen toda la información que sería deseable para estos fines. Es común, por ejemplo, que a los contribuyentes totalmente exentos se los libere de la obligación de declarar, lo cual induce a buscar fuentes alternativas o realizar supuestos fuertes para obtener estimaciones, o bien simplemente omitirlas.

En vista de lo anterior, una estrategia para aumentar la disponibilidad de información reside, justamente, en adecuar los formularios de declaración de impuestos, o crear nuevas declaraciones juradas, de manera tal de recoger un mayor volumen de antecedentes relacionados con las concesiones. En ese sentido, el propio ejercicio de elaborar las estimaciones de los gastos tributarios permite ir identificando las carencias de información.

Cabe destacar que la recolección de información relacionada con las concesiones tributarias no sólo es útil para las estimaciones de gastos tributarios, sino que también permite un mejor control de estas actividades por la administración respectiva, lo cual redundaría en un doble beneficio. Obviamente, requerir mayor volumen de información implica costos tanto para los contribuyentes como para la administración, pero, por otro lado, el uso masivo de Internet como medio para relacionarse con éstos ha permitido disminuir tales costos para ambas partes.

La información de las fuentes externas

Una cuestión de la mayor importancia para las estimaciones tributarias es la de la autonomía en el acceso y el procesamiento de la información. Quienes han trabajado en la elaboración de aquéllas saben que la falta de autonomía es uno de los mayores problemas para lograr estimaciones oportunas y de calidad, pues significa depender tanto de la “buena voluntad” del propietario de la información como de la habilidad para procesar adecuadamente los datos. Por lo tanto, es recomendable que la unidad responsable de las estimaciones tenga el mayor grado de autonomía posible en el acceso y el procesamiento de la información.

decisión de migrar hacia un modelo que les brindara un grado mayor de autonomía. Para más información sobre la experiencia canadiense, ver Seguin y Gurr (2004).

En general, incluso en países donde los organismos ajenos al Ministerio de Hacienda o específicamente a la administración tributaria (por ejemplo, otros ministerios, administradoras de zonas francas, agencias reguladoras) ya proveen regularmente la información, muchas veces ésta viene impresa en papel, o bien ha sido recolectada de manera no sistemática o mediante una metodología no explicitada. Esto constituye un problema muy serio para la implementación de los presupuestos de gastos tributarios, aunque es una práctica habitual de muchos países.

Una forma de avanzar y lograr un acceso expedito y oportuno a la información de otras agencias es hacerlo mediante la formalización de la entrega de datos. Para ello, un instrumento útil es la firma de convenios de intercambio de información, en los cuales se determinen, entre otras cosas, los requerimientos específicos y detallados de la información, los medios que se utilizarán para su traspaso, la periodicidad y las fechas de entrega, y los responsables de administrar el convenio en cada institución. Cabe destacar que este tipo de convenio es útil incluso en el caso en que la administración tributaria es la entidad responsable de las estimaciones, pues, como ya se ha señalado, hay una serie de fuentes de información no tributarias que son necesarias para realizar determinadas estimaciones de gastos tributarios, como, por ejemplo, las estadísticas de cuentas nacionales, las matrices de insumo-producto, las encuestas de presupuesto y los estados financieros de las empresas.

3.3.2. Tratamiento de la información

Uno de los desafíos que plantea el tratamiento de la información es la coordinación entre la unidad informática que posee los datos y la unidad responsable de las estimaciones. Con frecuencia, el acceso a aquéllos no es adecuado y exige muchísimo trabajo de definición entre las dos áreas. Afortunadamente, se dispone de alternativas tecnológicas, cada vez más asequibles, que permiten el acceso autónomo de las áreas usuarias al manejo de la información, como los almacenes de datos o *data warehouse*. Estas herramientas integran en un formato estándar las diversas bases de datos operativas, permitiendo el acceso y el procesamiento de los microdatos, ya sea para la elaboración de modelos de microsimulación o de simulación agregada, o bien para la generación de estadísticas agregadas.

Un sistema informatizado para la captura y el tratamiento de la información es la mejor solución para una efectiva implementación del presupuesto de gastos tributarios. Por ejemplo, se puede pensar en la posibilidad de desarrollar un portal web intranet del gobierno en el que todas las agencias involucradas (definidas en los convenios de intercambio) alimenten directamente al sistema de información de gastos tributarios, con acceso directo a una base de datos centralizada. De esta manera se aseguraría el acceso más oportuno a los datos, sin depender de la disponibilidad de recursos de la agencia propietaria de la información. Este sistema puede incluso ser el administrador de todas las etapas de concesión de un beneficio tributario, por ejemplo, en casos en los cuales se necesita la autorización previa de algún ministerio o una agencia (en algunos casos los beneficios son concedidos por lista de empresas o sectores económicos).

Por último, también hay que atender a la precisión de los datos y la detección de inconsistencias, de manera que la información que se deba analizar sea de la mejor calidad posible. El uso de la información en las estimaciones tributarias requiere siempre una etapa previa de preparación de los datos obtenidos desde las bases operativas. Por ejemplo, se debe revisar la consistencia de la información, eliminar datos fuera de rango y corregir errores evidentes. En la medida en que se mejoren los controles en los procedimientos de recolección se podrá contar con información de mejor calidad y se reducirán los tiempos necesarios para la obtención de las estimaciones.

En el contexto de las declaraciones de impuestos, la recepción de éstas por Internet ha tenido un efecto positivo en relación con la calidad de los datos, lo cual favorece, evidentemente, las tareas de auditoría de la administración tributaria, pero tiene también un efecto positivo indirecto para el uso de la información con otros fines, como el de las estimaciones de gastos tributarios. En este caso, la mejor calidad es producto de los controles de consistencia efectuados en las aplicaciones para el envío de declaraciones, que evitan errores frecuentes en los procedimientos manuales, como, por ejemplo, las diferencias entre los valores totalizadores y las sumas de los valores parciales, o la omisión de información obligatoria. En ocasiones, este tipo de control se efectúa sólo sobre las secciones de los formularios que contienen la determinación de los impuestos a pagar, pero lamentablemente se omite en otras que aportan información complementaria y que muchas veces resultan útiles para estimar los gastos tributarios.

3.3.3. Análisis de los datos

Tras la captación y el tratamiento de los datos se puede pasar a la fase de análisis de éstos, en la cual se apoyan las medidas de transparencia fiscal y la toma de decisiones acerca de cambios en la política tributaria. Con el fin de ofrecer las mayores garantías en cuanto a esas funciones, en general, el presupuesto de gastos tributarios es presentado por tipo de impuesto, función presupuestaria, región geográfica y sector económico. En algunos países ya se analizan también los gastos tributarios por perfiles de renta, de manera de determinar su impacto sobre la equidad.

3.4. Integración con el proceso presupuestario

En la medida en que los gastos tributarios son un sustituto de los programas de gastos directos, es deseable que se sujeten a las mismas normas de control presupuestario que estos últimos. Desde ese punto de vista, una buena práctica estriba en que las estimaciones de gastos tributarios estén integradas al resto de la documentación presupuestaria que se envía anualmente al Parlamento. Sin embargo, no todos los países que preparan reportes de gastos tributarios siguen esta práctica, y es frecuente la preparación de informes independientes. Según el análisis efectuado por Swift *et al.* (2004), la situación en los países de la OCDE es la siguiente: Alemania incluye el reporte de gastos tributarios como parte del documento de presupuesto denominado “reporte de subsidios”; Austria, Bélgica, Francia, Holanda y Estados Unidos anexan el presupuesto de gastos tributarios a los documentos de presupuesto; Australia, Canadá e Italia tratan los reportes como documentos de gobierno separados que pueden ser usados como referencia para consultas previas al presupuesto; finalmente, el Reino Unido adjunta el reporte como un suplemento estadístico a su estado de ingresos (ver tabla 5).

Más aún, la integración presupuestaria supone que los gastos tributarios deberían presentarse “frente a frente” con los gastos directos, ambos clasificados por funciones presupuestarias y para el mismo número de años, de manera que no sólo se posibilite sino que se induzca una adecuada comparación entre los programas de gasto tributario y gasto directo que persiguen los mismos objetivos. Idealmente, esta visión “frente a frente”

debería facilitar la toma de decisiones para permitir, por ejemplo, el reemplazo de un gasto tributario por un programa de gasto directo, o a la inversa. Sin embargo, en la práctica, este tipo de decisión es más complejo. Como señala Minarik (2008), se puede suponer como factible que se derogue un gasto directo para crear o aumentar otro, pero no tanto que se derogue un gasto tributario de cierta magnitud y que la recaudación adicional se destine a un nuevo programa de gastos directos. La razón de ello es que existen límites establecidos para lo que se considera una carga tributaria o un tamaño de gobierno razonable.

Craig y Allan (2001) señalan que la integración de los gastos tributarios en el presupuesto debe implicar también que en la documentación presupuestaria se distinga claramente entre los que son nuevos y los ya existentes, instaurando un proceso presupuestario ordenado para la introducción de nuevas medidas de política, junto con mecanismos transparentes para evaluar los *trade-offs* entre gastos tributarios y gastos directos. El cuadro IV presenta la experiencia de Australia al respecto.

Cuadro 4. Australia: Presentación de los gastos tributarios e integración con el presupuesto

El reporte de gastos tributarios de Australia, a pesar de ser concebido como un documento separado del presupuesto, ofrece un buen ejemplo de cómo presentar los gastos tributarios “frente a frente” con los gastos directos.

Gastos tributarios y gastos directos agregados por función en 2005–2006

	Gastos tributarios \$m	Gastos directos \$m
Servicios públicos generales		
A. Asuntos legislativos y ejecutivos	3	768
B. Asuntos financieros y fiscales	0	3.958
C. Relaciones exteriores y asistencia económica	431	2.955
D. Investigación general	0	2.346
E. Servicios generales	11	560
F. Pensiones de gobierno	0	2.203
Defensa	102	16.194
Seguridad y orden público	0	2.558
Educación	-2	15.883
Salud	425	37.459
Seguridad social y bienestar	27.408	86.219
Vivienda y servicios comunitarios	570	2.248
Recreación y cultura	60	2.585
Combustibles y energía	1.680	4.046
Agricultura, forestal y pesca	475	2.780
Minería, industria y construcción	-560	1.905
Transporte y comunicaciones	250	3.075
Otros asuntos económicos		
A. Turismo y promoción del desarrollo local	15	209
B. Empleo y asuntos laborales	450	3.825
C. Otros asuntos económicos	8.372	840
Otros		
A. Interés de la deuda pública	0	3.628
B. Interés nominal de las pensiones	0	5.582
C. Transacciones intergubernamentales de propósito general	0	3.936
D. Ayuda en desastres naturales	0	211
E. Reservas de contingencia	0	36
Funciones no asignadas	2.454	
Total	42.144	206.096

Fuente: Commonwealth of Australia 2006, *Tax Expenditure Statement*, Capítulo 2.

Las directrices de mejores prácticas de la OCDE sugieren que los gastos tributarios deberían ser incluidos en los límites del gasto total o, en su defecto, habría que establecer un límite específico para ellos. Al mismo tiempo, se considera que cuando los gastos tributarios exceden del límite establecido, como resultado de cambios de política, se debería producir una compensación, ya sea por la vía de reducir otros gastos tributarios o bien a través de la reducción del límite del gasto directo.

Experiencias de integración presupuestaria de tales características casi no existen. Posiblemente, el intento más cercano sea el efectuado por Canadá a comienzos de la década de los ochenta. En esa época, en dicho país se implementó un sistema denominado “*envelope system*”, para apoyar el proceso de formulación del presupuesto. Según este método, las agencias programáticas hipotéticamente recibían un “sobre” con un monto de recursos a su disposición equivalente a la suma del gasto directo y de los gastos tributarios. A su vez, aquéllas podían gastar el dinero de sus “sobres” tanto en gastos tributarios como en programas de gasto directo. Este sistema funcionó bien inicialmente, pero pronto debió ser abandonado. En opinión de Minarik (2008), hubo problemas para tratar en forma imparcial a las diferentes áreas políticas. Los gastos tributarios propuestos por el Ministerio de Hacienda no eran cargados en el “sobre” de ninguna agencia programática, por lo cual aquéllas tenían un incentivo para intentar asociar a dicho ministerio los gastos tributarios que planeaban. Por otra parte, las agencias programáticas tenían incentivos para averiguar qué gastos tributarios serían eliminados en sus áreas, de modo que proponían incrementos de impuestos para financiar su propio incremento de gastos.⁸

La instauración de metodologías de integración presupuestaria como el “*envelope system*” parece lejana, incluso para países desarrollados. Sin embargo, la integración de los reportes de gastos tributarios a la documentación presupuestaria es un avance en esa dirección, que sin duda mejora la transparencia fiscal y facilita la evaluación de los gastos tributarios como herramientas de política pública.

Uno de los problemas de los gastos tributarios estriba en que, en general, son tratados como “permanentes” (como si fueran impuestos) y no se los revisa en forma periódica (como ocurre con los gastos regulares, que son aprobados cada año en el proceso presupuestario). El control menos riguroso de los gastos tributarios, en contraposición a los

⁸ Para un análisis más detallado de este sistema, véase Poddar (1988).

gastos regulares, puede generar la tendencia a una proliferación de los primeros, con costos administrativos y distorsiones económicas.

Tabla 5. Vinculación de la estimación de gastos tributarios con el proceso presupuestario

País	Vinculación con el proceso presupuestario
OCDE	
Alemania	Es una parte del presupuesto, llamada “reporte de subsidios”.
Australia	Es un documento separado.
Austria	Es un anexo, parte del “reporte de subsidios” de los documentos del presupuesto.
Bélgica	Es un anexo al presupuesto.
Canadá	No está vinculada al proceso presupuestario, sino para consultas previas al presupuesto.
España	Está incluida dentro del presupuesto general anual.
Estados Unidos	No está vinculada al proceso presupuestario, pero es parte de los documentos del presupuesto anual.
Francia	Está añadida al proyecto de ley de presupuesto.
Holanda	Es un anexo al presupuesto. No está vinculada directamente al proceso presupuestario, pero sirve como información adicional para el Parlamento.
Irlanda	No está vinculada al proceso presupuestario.
Italia	No está vinculada al proceso presupuestario, ni como anexo a los documentos del presupuesto. Es un documento independiente.
Portugal	Es parte del reporte que acompaña al proyecto anual de presupuestos, presentado por el gobierno al Parlamento.
Reino Unido	No está vinculada al proceso presupuestario, ni como anexo a los documentos del presupuesto, pero es parte del suplemento de estadísticas del <i>Autumn Statement</i> .
Latinoamérica	
Argentina	Se incluye en el mensaje que acompaña al Proyecto de Ley de Presupuesto.
Brasil	Informe de Beneficios Tributarios, integrado al proyecto de ley presupuestaria.
Chile	Es parte del Informe de Finanzas Públicas que acompaña al Proyecto de Ley de Presupuesto.
Colombia	Es una información anexa al Proyecto de Ley de Presupuesto.
Guatemala	Es un documento independiente.
Perú	Es una información anexa al Proyecto de Ley de Presupuesto.

Fuente: OCDE (1996), Craig y Allan (2001), Swift *et al.* (2004), Minarik (2008) e informes de los países.

3.5. Evaluación sistemática de costos y beneficios

Tanto o más importante que brindar información suficiente sobre los gastos tributarios en la documentación presupuestaria, es establecer procedimientos para su evaluación sistemática. Al respecto, los lineamientos de la OCDE sobre mejores prácticas sugieren que los gastos tributarios deberían ser revisados en la misma forma que los gastos directos en el proceso presupuestario anual, y sometidos a procedimientos especiales de evaluación, incluyendo la revisión de programas, que comúnmente se aplica a aquéllos.

Siguiendo el razonamiento de Tokman *et al.* (2006), la evaluación de un gasto tributario particular implica responder a las cuatro preguntas secuenciales siguientes:

- (i) ¿Hay una justificación para la intervención estatal, sea ésta de eficiencia económica, distributiva o de otro tipo?
- (ii) Si se ha comprobado una justificación para la intervención estatal, ¿hay evidencia empírica de la efectividad del gasto tributario para alcanzar el objetivo?
- (iii) ¿Es el gasto tributario eficiente en el cumplimiento del objetivo, en el sentido de que produce beneficios superiores a sus costos?
- (iv) ¿Hay instrumentos alternativos que permitan alcanzar el objetivo perseguido de manera más eficiente que el gasto tributario?

La evaluación de los gastos tributarios se debe efectuar caso por caso y de manera periódica, puesto que las condiciones del entorno van cambiando, por lo cual una intervención justificable en cierto momento puede dejar de serlo en un momento posterior, o pueden cambiar las condiciones de efectividad y eficiencia.

La evaluación de la eficiencia absoluta o relativa de los gastos tributarios debe, idealmente, considerar todos los costos asociados al otorgamiento de la concesión, lo cual incluye, por cierto, el ingreso renunciado, pero también los costos de administración, los de cumplimiento y los asociados a los riesgos de evasión y elusión. En términos de eficiencia relativa, se deben estudiar los beneficios y los costos de las herramientas de política pública alternativas y compararlos con los del gasto tributario.

3.6. Control y fiscalización por la administración tributaria

Las administraciones tributarias tienen la función de controlar el correcto uso de las concesiones en su ámbito de acción, pues los gastos tributarios introducen una mayor complejidad en la legislación impositiva, creando nuevas posibilidades para abusos y nuevos tipos de fraudes del sistema de incentivos. Esto es, la administración tributaria debe verificar que los contribuyentes hagan uso de los gastos tributarios conforme a la ley, evitando el aprovechamiento de los espacios de evasión que normalmente se generan al establecer excepciones a la normativa pertinente. Ejemplos clásicos de controles relacionados con los gastos tributarios son las fiscalizaciones vinculadas con operaciones de zonas francas, exenciones y tasas reducidas del IVA, deducciones del impuesto a la renta, créditos presuntos y clasificación subjetiva errónea (por ejemplo, tercer sector, organizaciones no gubernamentales, universidades).

Para tal fin, la administración debe hacer uso de las herramientas de fiscalización habituales, como el cruce masivo de información y las auditorías selectivas. La elección de una u otra herramienta dependerá de las características específicas de cada gasto tributario. Por ejemplo, algunas deducciones o exenciones del impuesto a la renta personal —como las cotizaciones para fondos de pensiones, los intereses hipotecarios o el ahorro en determinados instrumentos financieros— se pueden controlar fácilmente a través de cruces masivos, mediante sistemas computadorizados, entre los montos declarados por los contribuyentes y los informados por las instituciones receptoras. Este tipo de cruce de información elimina la posibilidad de evadir recurriendo al abultamiento ficticio de las deducciones o rentas exentas, salvo en el caso de colusión con la institución receptora.

Otros tipos de gastos tributarios —generalmente, los que benefician a las empresas o las exenciones del IVA— deben ser controlados por medio de auditorías selectivas. El conocimiento de las particularidades del diseño de cada uno de aquéllos es clave para definir programas de revisión que apunten al control de los espacios de evasión específicos. Por ejemplo, las exenciones del IVA abren posibilidades de evadir mediante la manipulación de las proporciones de ventas exentas y gravadas, que determinan el porcentaje del IVA de los insumos que es recuperable como crédito. Por lo tanto, una

auditoría a un contribuyente con ventas exentas deberá contemplar, entre otras cosas, la revisión de estos cálculos de proporcionalidad.

Cabe señalar que la mayor eficiencia de la administración tributaria en el control de los gastos tributarios reduce los costos relativos de éstos, mejorando su desempeño en relación con herramientas alternativas de política pública, como son los gastos directos. Por otro lado, también es importante que la administración sea capaz de transparentar los mayores costos operativos que derivan de la aplicación de las concesiones tributarias, y que las autoridades, a su vez, tengan en consideración esos mayores costos a la hora de definir el presupuesto de la entidad. De otra manera, una fiscalización deficiente de un nuevo gasto tributario redundará en un menor control, y por ende una mayor evasión, de las demás disposiciones tributarias.

Corresponde destacar, asimismo, que resulta indispensable trabajar en aras de una mayor integración entre las actividades de estimación y control de los gastos tributarios. Las estimaciones pueden y deben ser el primer paso para una fiscalización más eficiente del correcto uso de éstos. Dicho de otro modo, las estimaciones de los gastos tributarios no tienen que quedar circunscriptas a las áreas de estudios de la administración tributaria, sino que debe haber una retroalimentación sistemática con las áreas de fiscalización. La administración tributaria tiene que trabajar con perfiles de riesgo de gastos tributarios (por ejemplo, tipo de contribuyente, área o sector beneficiado, zona franca) y asignar personal especializado en el control de dichos gastos.

Cuadro 5. Chile: Integración entre las actividades de estimación y fiscalización de los gastos tributarios

El Servicio de Impuestos Internos de Chile promueve una permanente colaboración entre el Departamento de Estudios y los departamentos de Fiscalización, la cual consiste en transmitir las observaciones que van haciendo en el proceso de estimación y que se considera que serán útiles en las tareas de fiscalización. En general, estas observaciones se pueden sintetizar en los cuatro tipos siguientes:

- **Falta de información para una adecuada fiscalización:** La búsqueda de información para estimar los gastos tributarios permite detectar las carencias al respecto, que muchas veces son relevantes no sólo para las estimaciones sino también para la fiscalización. Por ejemplo, en Chile, la falta de información acerca de algunas deducciones y exenciones en beneficio de las rentas del trabajo dependiente —tales como asignaciones de colación, transporte y gastos de representación, y rentas exentas de zonas extremas— originó la adecuación de la declaración jurada sobre remuneraciones de trabajadores dependientes, incorporándose tal información.
- **Incumplimiento de los requisitos para acceder a los beneficios:** Al trabajar con modelos de microsimulación, normalmente se toman las declaraciones de los contribuyentes que acceden a determinado beneficio y se simula cuál sería el impuesto a pagar si no existiera dicho beneficio. En este proceso es común comprobar que algunos contribuyentes hacen uso de las franquicias sin cumplir los requisitos que la ley exige. Por ejemplo, gracias a la estimación de los gastos tributarios asociados a los regímenes de renta presunta y de tributación simplificada, en Chile fue posible identificar casos de contribuyentes que se acogían a estos regímenes pese a que declaraban ventas superiores a los límites que permiten el acceso a ellos.
- **Uso efectivo de las franquicias superiores a las estimaciones previas o a lo que se considera razonable:** Al enviar al Parlamento proyectos de leyes que establecen gastos tributarios se deben acompañar informes financieros que estiman el costo fiscal que se espera que tendrán tales beneficios. Si la estimación posterior del gasto tributario, cuando la norma ya está en vigencia, arroja un resultado considerablemente superior al estimado en el informe financiero, ello constituirá una señal de posible abuso de la norma, lo cual debería propiciar la implementación de un plan de fiscalización.
- **Inconsistencias entre las fuentes de información independientes y las fuentes de información tributaria:** En ocasiones, las estimaciones de los gastos tributarios recurren a fuentes de información externas, como las cuentas nacionales. Cuando algunas variables o parámetros obtenidos de tales fuentes difieren considerablemente de los correspondientes a las fuentes tributarias, ello es indicio de un potencial abuso, que debe ser investigado. Por ejemplo, en Chile, las estimaciones de las exenciones del IVA se efectúan a partir de la matriz de insumo-producto, complementada con otras fuentes de información sectorial. Al analizar el sector financiero se descubrió que las instituciones financieras utilizaban mucho más crédito de IVA que el estimado de acuerdo con la proporción de ventas afectadas, obtenida a partir de fuentes independientes. Esta situación dio origen a un plan especial de fiscalización del sector.

4. Los gastos tributarios en los países latinoamericanos

En la región latinoamericana se ha ido tomando gradualmente mayor conciencia acerca de la necesidad de la identificación y estimación de los gastos tributarios. A partir de la experiencia pionera de Brasil,⁹ otros países comenzaron a preparar sus estimaciones, y actualmente muchos de ellos tienen un marco legal sólido y una tradición arraigada de cálculo y publicación de los resultados. Entre los países latinoamericanos que realizan estimaciones parece haber una tendencia a que sea la administración tributaria la responsable de los cálculos (con la excepción de Argentina y México, donde son organismos del Ministerio de Hacienda los que asumen esta función). Sin embargo, en otros países, como Paraguay, todavía no se ha iniciado este proceso, lo cual muestra también la heterogeneidad al respecto y la necesidad de trabajar para armonizar las metodologías y ampliar el estudio del tema en la región.

4.1. Práctica de la estimación

Argentina

En la Argentina se elabora un informe anual que va incluido en el Presupuesto de la Nación y está disponible en Internet. El concepto de gastos tributarios se define como el monto de ingresos que el fisco deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria, con el objetivo de beneficiar a determinadas actividades, zonas o contribuyentes. Los dos requisitos básicos para identificar los gastos tributarios son: (i) que otorguen beneficios sólo a ciertos contribuyentes, actividades, zonas o productos, y (ii) que financien una política pública. En este país se utiliza el enfoque legal y el método de pérdida de recaudación. Para 2009, se estima que los gastos tributarios alcanzarán al 2,14% del PIB.

Brasil

Brasil fue el primer país de América Latina en desarrollar un marco legal definido para estimar los gastos tributarios, en el contexto de la reforma constitucional de 1988. La carta

⁹ Las primeras estimativas datan de 1981, con el trabajo de Luiz Villela sobre el impuesto a la renta de las personas naturales. En 1984, la Secretaria da Receita Federal empezó a hacer estimaciones para el conjunto de los impuestos federales, y en virtud de la disposición constitucional de 1988 comenzó a publicar las estimaciones de gastos tributarios todos los años.

magna de este país establece que el proyecto de ley presupuestaria será acompañado de un demostrativo regionalizado del efecto que sobre los ingresos y los gastos tendrán las exenciones, amnistías, remisiones, subsidios y beneficios de naturaleza financiera, tributaria y crediticia. Después de la Constitución, la Ley de Responsabilidad Fiscal, de 2000, introdujo mayor transparencia en la estimación de gastos tributarios, al establecer la necesidad de adoptar medidas de compensación fiscal cuando se proponga un nuevo gasto tributario, más allá de extender la obligación de la estimativa a estados y municipios. La publicación del informe también se efectúa por Internet, en la página de la administración tributaria (Receita Federal). El concepto de gastos tributarios requiere que éstos reúnan las siguientes características: reducción de la recaudación potencial; aumento de la disponibilidad económica del contribuyente; excepción al sistema tributario de referencia adoptado; carácter compensatorio o de incentivo, y equivalencia con los gastos promovidos por el gobierno por la vía del presupuesto. Las fuentes de información utilizadas son de carácter interno (declaraciones juradas y sistemas de información de la administración tributaria) y externo (Zona Franca de Manaus, Instituto Brasileño de Geografía y Estadísticas, Ministerio de Ciencia y Tecnología, Ministerio de Desarrollo, Industria y Comercio Exterior, Banco Central y otras). Las estimaciones se presentan clasificadas por tipo de tributos, región geográfica, función presupuestaria y modalidad de gasto tributario.

Colombia

Con el fin de brindar mayor transparencia e información para la adopción de decisiones en el marco de la política fiscal, la ley 788 de 2002 estableció, en su artículo 87, la obligación del gobierno de presentar “un informe detallado en el que se deberá evaluar y hacer explícito el impacto fiscal de los beneficios”. La Oficina de Estudios Económicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) publica la estimación de gastos tributarios para Colombia, de manera sistemática, desde 2003, y presenta las principales categorías de tratamientos preferenciales en los últimos diez años, discriminando entre personas naturales y sociedades.

Ecuador

En el caso de Ecuador, el primer estudio sobre gastos tributarios fue realizado en 2003, de manera aislada. Desde 2007, el Servicio de Rentas Internas (SRI) viene publicando las estimaciones de aquéllos. Se utiliza el método de recaudación perdida, mediante un proceso

muy preciso de análisis del marco jurídico, identificación de los gastos y cálculo. Las fuentes de información utilizadas son la encuesta sobre condiciones de vida y las declaraciones juradas.

Guatemala

La definición de gasto tributario remite al monto de recaudación que se deja de percibir por la aplicación de tratamientos tributarios preferenciales o excepcionales. No se considera que hay gasto tributario cuando el tratamiento especial incluye a todos los sujetos pasivos del impuesto o abarca todos los hechos generadores similares. En Guatemala, los gastos tributarios son calculados por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) desde 2001. Además de publicarse el informe en Internet, el documento acompaña al presupuesto de ingresos y egresos del Estado. Las fuentes de información son las declaraciones juradas y las estadísticas de cuentas nacionales, así como aquellas provistas por otras instituciones públicas y privadas.

México

En México se estiman los gastos tributarios desde 2002. En cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Ingresos, el presupuesto de gastos fiscales se debe entregar al Congreso de la Unión. Este presupuesto contiene estimaciones tanto del año corriente como del siguiente, suponiendo que se mantenga sin cambios la estructura normal de los impuestos federales, excepto cuando las leyes contemplen modificaciones previamente aprobadas por el Poder Legislativo. También contiene la estimación de los tratamientos especiales que representan los estímulos fiscales otorgados por el Poder Ejecutivo, es decir, aquellos que no fueron objeto de un proceso legislativo. El método de estimación que se utiliza es el de la pérdida de ingresos por la aplicación de un tratamiento preferencial, sin considerar variaciones en la conducta de los contribuyentes. En relación con la metodología, no se considera el efecto que la eliminación de un tratamiento especial tendría en la pérdida de recaudación de otro. Al igual que en otros países, en México también se trabaja con fuentes de información internas (declaraciones) y externas (el Sistema de Cuentas Nacionales y la Encuesta de Ingreso y Gasto de los Hogares del Instituto Nacional de Estadística y Geografía, Banco Central y otros).

Perú

En Perú, la estimación de los gastos tributarios es producto de un marco legal muy claro: la Ley de Responsabilidad y Transparencia Fiscal. El informe de gastos tributarios se anexa al proyecto de ley del presupuesto del sector público y tiene carácter informativo. El proceso de elaboración del informe demuestra la integración entre la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y el Ministerio de Economía. Básicamente, la SUNAT hace todas las estimaciones y el Ministerio prepara la integración del informe elaborado por aquélla en el marco macroeconómico multianual y lo envía al Congreso Nacional. La definición de gastos tributarios en Perú los considera desviaciones respecto del sistema base que implican la reducción de ingresos del Estado con la finalidad de alcanzar objetivos extrapresupuestarios. Las fuentes de información de la SUNAT son las declaraciones presentadas por los contribuyentes, retenedores o informantes, las estadísticas de cuentas nacionales, las estadísticas oficiales y otras privadas diversas, y los pedidos expresos de información a entidades públicas o privadas. Los gastos tributarios estimados para 2009 alcanzan al 1,81% del PIB.

4.2. Magnitud de los gastos tributarios.

En la tabla 6 se muestran las estimaciones de los gastos tributarios para siete países latinoamericanos, obtenidas de los informes oficiales disponibles a través de Internet. Se observa que las magnitudes varían ampliamente entre los países, desde cifras cercanas al 1,5% del PIB (Brasil, 2001) hasta el 12,7% del PIB (Guatemala, 2002).

Cabe recordar que las estimaciones de los distintos países no son siempre comparables entre sí, debido a las diferencias metodológicas. Para ejemplificar esta situación, veamos el caso de Argentina y Chile. En 2007, el gasto tributario de Chile fue más del doble que el de Argentina. Una importante diferencia metodológica reside en que Argentina no incorpora los diferimientos dentro de la estimación, como sí lo hace Chile. Si se excluyeran los diferimientos en este último caso, el gasto tributario se reduciría a 1,64%, quedando entonces inferior al de Argentina.

En lo que respecta a la evolución del gasto tributario, salvo en el caso de Brasil, que muestra un incremento importante en años recientes, y el de Argentina, que muestra un

descenso, para el resto de los países no se aprecia ninguna tendencia clara. En el caso de Guatemala se observa una caída abrupta en la estimación del año 2005, la cual se explica, no obstante, por cambios metodológicos, más que por derogación de beneficios.

Tabla 6. Cifras de gastos tributarios en Latinoamérica

País	Porcentaje del PIB									
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Argentina	-	3,01	2,71	2,41	2,01	2,21	2,11	2,20	2,14	2,08
Brasil	1,58	1,51	1,78	1,70	1,40	1,69	1,99	2,29	2,77	3,20
Chile	-	4,43	4,22	3,87	3,45	4,38	4,05	4,88	3,96	3,96
Colombia	-	-	-	-	-	3,70	3,96	3,52	-	-
Guatemala	12,00	12,30	12,70	12,50	12,30	8,40	8,50	8,60	-	-
México	-	-	5,26	6,05	5,28	6,32	5,59	5,38	-	-
Perú	-	-	-	-	1,83	2,07	2,24	2,22	2,05	1,81

Fuente: Informes oficiales de los países.

En la tabla 7 se muestra el gasto tributario del año 2007 clasificado por impuestos. En Brasil, Chile, Guatemala y México se observa una marcada concentración de éstos en el impuesto a la renta, mientras que en Argentina y Colombia tienen mayor relevancia las concesiones del IVA.

Tabla 7. Gasto tributario en países de Latinoamérica por impuesto - Año 2007

	Porcentaje del PIB					
	Argentina	Brasil	Chile	Colombia	Guatemala	México
IVA	1,14	0,36	0,74	1,92	2,00	1,94
Renta	0,51	0,99	4,14	1,60	6,30	3,13
Seguridad social	0,25	0,81	-	-	0,00	-
Específicos	0,13	0,00	-	-	-	-
Comercio exterior	0,16	0,10	-	-	0,20	-
Otros	0,02	0,03	-	-	0,10	0,31
Total	2,21	2,29	4,88	3,52	8,60	5,38

Fuente: Informes oficiales de los países.

En cuanto a las variables de clasificación utilizadas, casi todos los países toman como variables el impuesto y la modalidad, a excepción de Colombia, que sólo clasifica por impuesto, y Guatemala, que lo hace por impuesto y sector económico. Algunos incorporan también la zona geográfica, el sector beneficiado y la función presupuestaria. Chile, en su informe del año 2005, presentó excepcionalmente una clasificación por deciles de ingresos. El gasto tributario de Brasil es clasificado por función presupuestaria y región. Se aprecia

una concentración importante en industria, comercio, salud y agricultura, mientras que desde el punto de vista regional se observa que casi el 50% del gasto tributario se destina a la región sudeste, la más desarrollada del país.

5. Conclusiones, desafíos que se deben resolver y próximos pasos

Los gastos tributarios constituyen una de las herramientas que utilizan los gobiernos para financiar sus políticas públicas, y como tales persiguen el logro de resultados similares a los que se podrían obtener mediante el gasto público directo. Por lo tanto, deberían estar sujetos a los mismos controles y criterios de transparencia que este último. Con esta finalidad se elaboran los presupuestos de gastos tributarios, que son informes financieros que buscan transparentar el uso de las concesiones tributarias y facilitar su adecuado control y la asignación más eficiente de los recursos.

El objetivo de este trabajo ha sido ofrecer una síntesis de los principales aspectos relacionados con la elaboración de presupuestos de gastos tributarios desde una doble perspectiva: la conceptual y la de implementación.

Son tres los enfoques generales que utilizan los países para definir los impuestos de referencia e identificar los gastos tributarios: el enfoque conceptual, el enfoque legal y el enfoque del subsidio análogo. A su vez, cualquiera que sea el enfoque con que se opere, se deberá elegir el concepto que hay que medir. En la bibliografía especializada se distinguen tres conceptos: el ingreso renunciado, que corresponde a la pérdida de ingresos que se produce después de introducir un gasto tributario; el ingreso ganado, que se define como la recaudación adicional que es posible obtener con la derogación de un gasto tributario, considerando cambios de comportamiento, y el gasto directo equivalente, que es el subsidio o la transferencia que dejaría a los contribuyentes con un ingreso neto de impuestos similar al que obtienen con la existencia del gasto tributario. Adicionalmente, las estimaciones pueden ser realizadas sobre base caja o sobre base devengada.

Desde la perspectiva de la implementación, se identifican cuatro tipos metodológicos: la obtención directa a partir de las estadísticas de ingresos; las estimaciones con estadísticas agregadas; los modelos de simulación agregada, y los modelos de microsimulación. Cualquiera que sea el método aplicado, es fundamental contar con información de buena calidad y oportuna. Para ello, se sugiere que la unidad encargada de

las estimaciones cuenta con cierto grado de autonomía en el acceso a las fuentes de información, así como también celebrar convenios de intercambio con las entidades que dispongan de información útil para las estimaciones, utilizar las herramientas tecnológicas que facilitan el acceso y el procesamiento de la información, y adecuar los formularios de declaración de impuestos de manera tal de recoger un mayor volumen de antecedentes relacionados con los gastos tributarios.

Otra cuestión relevante es la determinación de la agencia que será responsable del presupuesto y de las estimaciones de los gastos tributarios. En general, se considera que es el Ministerio de Hacienda el que debe cumplir esta función. Sin embargo, muchas veces se delega en la administración tributaria la responsabilidad específica de llevar a cabo las estimaciones.

En la medida en que los gastos tributarios son un sustituto de los programas de gastos directos, es deseable que se sujeten a las mismas normas de control presupuestario que estos últimos. Desde tal punto de vista, una buena práctica consiste en que las estimaciones de los gastos tributarios estén integradas al resto de la documentación presupuestaria que se envía anualmente al Parlamento. Más aún, la integración presupuestaria supone que los gastos tributarios deberían presentarse “frente a frente” con los gastos directos, de manera que no sólo permitan sino que promuevan una adecuada comparación entre ambos.

Además de entregar información suficiente sobre los gastos tributarios en la documentación presupuestaria, es importante establecer procedimientos para la evaluación sistemática de aquéllos. Los gastos tributarios deberían ser revisados en el proceso presupuestario anual, y sometidos a procedimientos especiales de evaluación, tal como se hace con los gastos directos.

Finalmente, en este estudio se analizó el rol de la administración tributaria en cuanto a las actividades de evaluación y control de los gastos tributarios, lo cual permitió concluir que, además de su participación principal en la estimación de la pérdida de recaudación a causa de los gastos tributarios, a aquélla le corresponde, asimismo, controlar el correcto uso de éstos y proveer información para su evaluación periódica. Se destaca también que las estimaciones de los gastos tributarios pueden y deben ser un primer paso para una fiscalización más eficiente de su correcto uso.

Al concluir este trabajo, cabe hacer referencia a tres observaciones generales y algunos desafíos importantes para la agenda futura. La primera de aquéllas pone el acento en que ha habido grandes avances en el tratamiento de estos temas en América Latina, especialmente en cuanto a las estimaciones de la magnitud del gasto tributario. Hay variaciones en las metodologías, pero en general las estimaciones se basan en la metodología *ex-post*, de pérdida de recaudación. La segunda observación hace hincapié en que el tratamiento del gasto tributario está focalizado fundamentalmente en la transparencia del gasto en general, pero aún no se observa una percepción generalizada de que los gastos tributarios son equivalentes a los gastos presupuestarios directos. La tercera observación destaca que todavía no hay un trabajo de evaluación de los beneficios que deberían resultar como contrapartida de los gastos tributarios. Se está comenzando a medir los costos de las concesiones tributarias, pero muy poco se hace para medir resultados.

Está claro que queda un largo camino por recorrer en el futuro, con muchos retos y desafíos. Algunos de estos retos son producto de circunstancias internas de los países, como, por ejemplo, pasar del cálculo de los gastos tributarios de nivel federal al de niveles subnacionales. También hay consenso en lo que atañe a contar con mayor y mejor información para realizar las estimaciones.

Otros retos se relacionan con el esfuerzo de armonización u homogenización de las metodologías y los procedimientos adoptados entre los diferentes países, tanto en el IVA — el más importante tributo en los países de la región— como en el impuesto a la renta de las empresas, especialmente los relacionados con la promoción de inversiones. Dicha armonización metodológica es muy importante para que se pueda hacer comparaciones. La uniformidad total no es posible, porque los gastos tributarios reflejan la idiosincrasia de cada uno de los países.

También resulta primordial avanzar en el análisis de la economía política que se halla detrás de los gastos tributarios, a fin de buscar formas de limitar la proliferación de éstos, que debilita los sistemas tributarios y complica la administración correspondiente. Por último, es indispensable un mayor esfuerzo para integrar los gastos tributarios con el presupuesto. Es esencial que haya límites sobre los gastos tributarios como los que hay sobre los gastos directos.

Referencias bibliográficas

- ARGENTINA, MINISTERIO DE ECONOMÍA Y PRODUCCIÓN. Varios años. “Estimación de los gastos tributarios en la República Argentina, años 2006-2008”.
- AUSTRALIA, DEPARTMENT OF TREASURY. 2006. “Tax Expenditures Statement”.
- BRASIL, RECEITA FEDERAL. Varios años. “Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários)”.
- BROWN, C. 2004. “Tax Expenditures in Australia”. En: BRIXI, H. P., C. M. A. VALENDUC y Z. L. SWIFT (Eds.). *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System: Lessons From Developed and Transition Economies*. Washington, D.C., The World Bank.
- CANADA, DEPARTMENT OF FINANCE (2004) “Tax Expenditures: Notes to the Estimates/Projections”.
- CHILE, DIRECCIÓN DE PRESUPUESTOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA. Varios años. “Informe de Finanzas Públicas”.
- CHILE, SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. 2005. “Informe de Gasto Tributario”.
- COLOMBIA, MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Varios años. “Aspectos Complementarios - Mensaje Presidencial - Proyecto de Presupuesto General de la Nación”.
- CRAIG, J. Y W. ALLAN. 2001. “Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: An International Perspective”. NTA Papers and Proceedings.
- FMI (FONDO MONETARIO INTERNACIONAL). 2001. “Manual de Transparencia Fiscal”.
- GUATEMALA, SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Varios años. “Estimación del Gasto Tributario del Gobierno Central”.
- MÉXICO, CÁMARA DE DIPUTADOS, CENTRO DE ESTUDIOS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS. 2007. “Presupuesto de Gastos Fiscales, 2002-2007”.
- MINARIK, J. 2008. “Tax Expenditures in OECD Countries”. OECD, Washington Center.
- OCDE (ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO). 1996. “Tax Expenditures. Recent Experiences”.
- , 2004. “Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures”.
- PERÚ, MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. Varios años. “Marco Macroeconómico Multianual”.

- PODDAR, S. 1988. "Integration of Tax Expenditures into the Expenditure Management System. The Canadian Experience". En: BRUCE, N. (Ed.). *Tax Expenditure and Government Policy*. Kingston, Ontario, Queens University.
- SEGUIN, M. Y S. GURR. 2004. "Federal Tax Expenditures in Canada". En: BRIXI, H. P., C. M. A. VALENDUC y Z. L. SWIFT (Eds.). *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies*. Washington, D.C., The World Bank.
- SLEMROD, J. 1989. "Complexity, Compliance Costs, and Tax Evasion". En: ROTH, J. y J. SCHOLZ (Eds.). *Tax Payer Compliance: Social Science Perspectives*, University of Pennsylvania Press.
- SURREY, S. S. 1970. "Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: A Comparison with Direct Government Expenditures". En: *Harvard Law Review*. 83 (1970): 705.
- SWIFT, Z. L., H. P. BRIXI Y C. M. A. VALENDUC. 2004. "Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Country Practices". En: BRIXI, H. P., C. M. A. VALENDUC y Z. L. SWIFT (Eds.). *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies*. Washington, D.C., The World Bank.
- TOKMAN R., M., J. RODRÍGUEZ C. Y C. MARSHALL S. 2006. "Las excepciones tributarias como herramienta de política pública". En: *Estudios Públicos*, Nro. 102.
- VILLELA, L. 1981. "Gastos tributários e justiça fiscal: o caso do IRPF no Brasil". Disertación de Maestría para el Departamento de Economía de la Pontificia Universidad Católica de Río de Janeiro.

ANEXO I

Cobertura y estructura de los reportes de gastos tributarios: comparación entre países

País	Cobertura		Reportes				
	Impuestos medidos	Niveles de gobierno	Inclusión	Propósito y utilización	Requisito legal	Frecuencia	Clasificación
OCDE							
Alemania	Renta personal y renta de empresas. IVA, impuesto a la propiedad, impuesto a los vehículos, impuesto al patrimonio neto.	Gobierno federal.	Alivios tributarios.	Reducción de subsidios/gastos.	Sí.	Bianual.	Por sector industrial.
Australia	Renta personal, renta de empresas, beneficios de jubilación, <i>fringe benefits</i> y consumos específicos.	Gobierno central.	Gastos tributarios de acuerdo con la definición.	Facilitar la evaluación del gasto tributario frente al gasto directo; contribuir al diseño del sistema tributario; entregar información para el debate público.	Sí.	Annual.	Por categoría funcional, por contribuyente afectado y por referencia particular con la que se relaciona.
Austria	Renta personal y renta de empresas.	Gobiernos central y locales.	Gastos tributarios de acuerdo con la definición.	Reformas tributarias y facilitación del proceso presupuestario.	Sí.	Annual.	Por tipo de impuesto y por beneficiario.
Bélgica	Renta personal, renta de empresas, renta de no residentes, IVA, impuesto a bienes raíces y valores, impuesto	Gobierno federal.	Gastos tributarios de acuerdo con la definición.	Evaluar el impacto de diversas medidas tributarias sobre el ingreso.	Sí.	Annual.	Por gastos tributarios y otras concesiones, por tipo de impuesto y por propósito perseguido.

País	Cobertura		Reportes				
	Impuestos medidos	Niveles de gobierno	Inclusión	Propósito y utilización	Requisito legal	Frecuencia	Clasificación
	vehicular, consumos específicos, <i>registration fees</i> e impuesto de herencias.						
Canadá	Renta personal y renta de empresas. Exenciones del IVA.	Gobierno federal.	Incluye todos los gastos tributarios, las concesiones que son parte de la referencia y las que están en el límite.	(1) Analizar el impuesto federal a la renta y el IVA. (2) consultas previas al presupuesto.	No.	Anual.	(1) Renta personal: por categoría funcional presupuestaria; (2) renta de empresas: por industria; (3) IVA: por tasa cero, exenciones, devoluciones y créditos.
Corea	Renta personal y renta de empresas. Impuestos indirectos.	S.I.	S.I.	S.I.	S.I.	S.I.	S.I.
España	Renta personal y renta de empresas. Exenciones del IVA.	Gobierno central.	Gastos tributarios de acuerdo con la definición.	Controlar el número, la estructura y la incidencia de las concesiones.	Sí.	Anual.	Por impuesto y por tipo de gasto tributario.
Estados Unidos	Renta personal y renta de empresas. Impuesto a las donaciones. Contribuciones a la Seguridad Social.	Gobierno federal.	Incluye todos los gastos tributarios de acuerdo con la definición.	(1) Configurar reformas tributarias. (2) Reducir el déficit.	Sí.	Anual.	Por categorías presupuestarias funcionales.
Finlandia	Renta personal y renta de empresas. Exenciones del	Gobiernos central y locales.	Gastos tributarios de acuerdo con la definición.	Evaluación de los sistemas de apoyo y estado financiero del gobierno. Planeación	No.	Anual.	Por categorías funcionales presupuestarias e impuestos

País	Cobertura		Reportes				
	Impuestos medidos	Niveles de gobierno	Inclusión	Propósito y utilización	Requisito legal	Frecuencia	Clasificación
	IVA. Otros impuestos indirectos.			de reformas tributarias.			
Francia	Renta personal y renta de empresas. IVA, <i>registration fees</i> , impuesto de timbres e impuesto al consumo de derivados del petróleo.	Gobierno central.	Gastos tributarios de acuerdo con la definición.	Facilitar el proceso presupuestario.	Sí.	Anual.	Por tipo de impuesto, por objetivo y por beneficiario.
Holanda	Renta personal y renta de empresas.	Gobiernos central y locales.	Gastos tributarios de acuerdo con la definición.	Proveer al Parlamento de información sobre el costo presupuestario de los gastos tributarios.	No.	Anual.	Por tipo de gasto tributario.
Irlanda	Renta personal y renta de empresas.	Gobierno central.	Gastos tributarios de acuerdo con la definición.	S.I.	No.	Anual.	S.I.
Italia	Renta personal y renta de empresas. IVA, consumos específicos, aranceles de importaciones y otros indirectos.	Gobiernos federal y locales.	Se incluyen tanto los estructurales como los no estructurales. Se considera que la clasificación en uno u otro grupo es por convención y obedece más a criterios políticos que económicos.	(1) Evaluar los gastos tributarios sobre la base de sus costos, criterios objetivos y consistencia con el presupuesto. (2) Evaluar sus efectos sobre sectores y áreas geográficas particulares, comparados con sus objetivos originales.	Sí.	Esporádico.	Por tipo de impuestos, por principales sectores involucrados, por objetivos, por beneficiarios y por zona geográfica.
Portugal	Renta personal	S.I.	Gastos tributarios	Debate político,	Sí.	Anual.	Por tipo de impuesto y

País	Cobertura		Reportes				
	Impuestos medidos	Niveles de gobierno	Inclusión	Propósito y utilización	Requisito legal	Frecuencia	Clasificación
	y renta de empresas. Algunas exenciones del IVA.		de acuerdo con la definición.	evaluación del impacto de medidas tributarias, reformas tributarias.			por tipo de beneficio.
Reino Unido	Renta personal y renta de empresas. Exenciones del IVA. Impuesto de herencias. Impuesto a las ganancias de capital. Contribuciones al seguro nacional.	Gobierno central.	Gastos tributarios, alivios estructurales y alivios con ambas componentes.	Facilitar la discusión del presupuesto anual.	No.	Anual.	Por gastos tributarios, por alivios estructurales y por alivios con ambas componentes. Dentro de cada grupo se clasifican por impuestos.
Suecia	Impuesto a la renta, impuesto al trabajo y contribuciones del empleador a la Seguridad Social. IVA y algunos impuestos sobre productos específicos.	S.I.	S.I.	S.I.	S.I.	S.I.	S.I.
Latinoamérica							
Argentina	IVA, ganancias, contribuciones a la Seguridad Social,	Gobierno federal.	Incluye todos los gastos tributarios de acuerdo con la definición.	Transparencia fiscal.	No.	Anual.	Por impuesto, por modalidad y por régimen de promoción sectorial o regional.

País	Cobertura		Reportes				
	Impuestos medidos	Niveles de gobierno	Inclusión	Propósito y utilización	Requisito legal	Frecuencia	Clasificación
	combustibles, comercio exterior						
Brasil	Impuestos a las importaciones, a la renta, sobre productos industrializados, a las operaciones financieras y sobre la propiedad rural, y contribuciones a la Seguridad Social	Gobierno federal.	Incluye todos los gastos tributarios de acuerdo con la definición.	S.I.	Sí.	Anual.	Por función presupuestaria, por región, por modalidad y por impuesto.
Chile	Impuesto a la renta e IVA.	Gobierno central.	Incluye todos los gastos tributarios de acuerdo con la definición.	Transparencia fiscal.	Sí.	Anual.	Por impuesto, por modalidad y por sector u objetivo beneficiado.
Colombia	Impuesto a la renta e IVA.	Gobierno central.	Incluye todos los gastos tributarios de acuerdo con la definición.	S.I.	S.I.	Anual.	Por impuesto.
Guatemala	Impuesto a la renta, IVA, productos financieros, derechos arancelarios, petróleo, tabaco, bebidas, circulación de	Gobierno central.	Incluye todos los gastos tributarios de acuerdo con la definición.	Transparencia fiscal.	No.	Anual.	Por impuesto y por sector económico.

País	Cobertura		Reportes				
	Impuestos medidos	Niveles de gobierno	Inclusión	Propósito y utilización	Requisito legal	Frecuencia	Clasificación
	vehículos y cemento.						
México	Impuesto sobre la renta empresarial y personas físicas (ISR), impuesto al valor agregado (IVA); impuestos especiales: producción y servicios (IEPS), automóviles nuevos (ISAN) y sobre tenencia y uso de vehículos (ISTUV), y estímulos fiscales.	S.I.	S.I.	S.I.	Sí.	Anual.	Por impuesto y por modalidad.
Perú	IVA, impuesto a la renta, impuesto selectivo al consumo, <i>ad valorem</i>	Gobierno central.	Incluye todos los gastos tributarios de acuerdo con la definición.	S.I.	S.I.	Anual.	Por impuesto, por modalidad y por sector.

Fuente: OCDE (1996), Craig y Allan (2001), Swift *et al.* (2004), Minarik (2008) e informes oficiales de los países.

S.I.: Sin información.