

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT

40a. Asamblea General

**LA RECAUDACIÓN POTENCIAL COMO META DE LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Tema 1.2

**GASTOS TRIBUTARIOS: MEDICIÓN DE LA EROSIÓN
DE LA BASE IMPONIBLE**

**Banco Interamericano de Desarrollo
(BID)**

**Florianópolis, Estado de Santa Catarina, Brasil
3-6 abril, 2006**

Caso práctico

TEMA 1.2 GASTOS TRIBUTARIOS: MEDICIÓN DE LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

Luiz Villela

Experto en Tributación - Economista
Banco Interamericano de Desarrollo
(BID)

SUMARIO: 1. Los Incentivos Fiscales.- 2. Incentivos a la Exportación.- 3. Incentivos a la Inversión.- 3.1. Incentivos regionales.- 3.2. Incentivos sectoriales.- 4. Incentivos a la Investigación y Desarrollo (I&D).- 5. Incentivos y Beneficios Fiscales.- 6. Los Gastos Tributarios.- 6.1. Dificultades para determinar los gastos tributarios.- 6.2. Ventajas y desventajas de los gastos tributarios.- 6.3. Informes o presupuestos de gastos tributarios.- 6.4. Gastos tributarios en los EEUU.- Bibliografía.

1. LOS INCENTIVOS FISCALES

El principal objetivo de los sistemas tributarios debería ser el de recaudar los recursos para financiar el gasto público de la forma más eficiente, así como asegurar una distribución equitativa de la carga tributaria. Los gobiernos todavía, frecuentemente, utilizan los sistemas tributarios para promover políticas específicas.

Desde largo tiempo atrás, ha sido política habitual, tanto de los países desarrollados, como de los países en desarrollo, la concesión de incentivos fiscales con diferentes objetivos de política como, por ejemplo, la promoción de exportaciones o la atracción de Inversión Extranjera Directa (IED).

Estos incentivos pueden definirse como aquéllos que, reduciendo la carga tributaria que enfrentan las empresas, procuran modificar su comportamiento induciéndolas a invertir en determinados sectores o regiones. Pueden ser vistos como excepciones al régimen tributario general. Investigaciones de ámbito mundial (UNCTAD [2000]) muestran que las reducciones en la tasa del impuesto a la renta y las exenciones - *tax holidays*-, son los incentivos fiscales más frecuentemente otorgados. Les siguen: reducción de aranceles a la importación de maquinaria, equipos e insumos intermedios; sistemas de *drawbacks* en materia arancelaria; regímenes de depreciación acelerada; deducciones específicas de determinados ingresos en la liquidación del impuesto a la renta; deducciones por reinversión y rebajas en las contribuciones a la seguridad social.

En los países en desarrollo, en particular, las políticas comerciales han sido sustituidas por incentivos fiscales para captar inversión extranjera directa (Villela, Barreix [2002]). Parece claro que el papel de estos instrumentos es secundario, menos relevante que factores como el tamaño del mercado, la infraestructura y el riesgo-país. El punto ha sido y es objeto de numerosas investigaciones: las ventajas

y desventajas de los incentivos fiscales aún no han sido claramente establecidas, desde que se han verificado tanto notables éxitos como fracasos rotundos.

2. INCENTIVOS A LA EXPORTACIÓN

La importancia de los incentivos a las exportaciones se ha reducido significativamente, por diferentes razones:

- (i) por ser incompatibles y violatorios con procesos de integración económica en los cuales los países de América Latina y el Caribe están involucrados (CAN, CARICOM, MCCA y MERCOSUR), en la medida que introducen distorsiones en las condiciones de competencia;
- (ii) aunque dichos acuerdos dejaron libertad para aplicar incentivos a las exportaciones extra-zona, los diferentes programas de responsabilidad fiscal han ido en el sentido de disminuirlos;
- (iii) las represalias que aplicaron los países importadores siguiendo las normas de la Organización Mundial de Comercio (OMC), contribuyeron también a reforzar la tendencia a la baja de estos incentivos.

Por otra parte, dado el consenso que existe actualmente respecto a que no se pueden exportar impuestos, ya no cabe considerar como incentivo la devolución de los impuestos indirectos pagados en las etapas anteriores a la exportación. La OMC habilita la devolución de dichos impuestos indirectos siempre que se pueda calcular de manera precisa la carga impositiva al momento de la exportación.

3. INCENTIVOS A LA INVERSIÓN

3.1. Incentivos Regionales

Los incentivos a las regiones menos desarrolladas son típicos de los países territorialmente grandes. Argentina, Brasil, Chile y Perú, por ejemplo, presentan esquemas de incentivos al desarrollo de determinadas regiones: Tierra del Fuego y "Provincias menos desarrolladas" -San Luis, Catamarca, La Rioja, San Juan y partes de Mendoza- en Argentina; Manaos, la Amazonía y el Nordeste en Brasil; Zonas Extremas (sur y norte) en Chile; y la Amazonía de Perú.

Los incentivos de este tipo suelen localizarse en regiones con desventajas comparativas dada su lejanía de los principales centros urbanos. Las actividades en estas regiones generalmente implican más altos costos de transporte y comunicaciones, lo que aumenta los gastos de producción y distribución. Incluso puede haber costos extra para lograr relocalizar mano de obra en la región, que demandará salarios más altos para instalarse en una zona que no cuenta con los servicios de los centros urbanos.

La experiencia internacional indica que lo óptimo *-first best-* es que el gobierno desarrolle la infraestructura de la zona. Como segundo óptimo, el gobierno podría compensar al inversor por el costo de desarrollo de la infraestructura y el entrenamiento del personal en la región, con subsidios al empleo antes que reducciones en el impuesto a la renta.

3.2. Incentivos Sectoriales

Algunos países, especialmente en Asia, otorgan incentivos fiscales -o de otro tipo- a la inversión en determinados sectores, considerados estratégicos para el desarrollo. Estos incentivos son más un instrumento de política industrial, es decir, procuran el desarrollo de determinadas actividades, antes que incentivos a la inversión y, en particular, a la inversión extranjera directa.

La racionalidad implícita en la concesión de incentivos a sectores que se consideran estratégicos es corregir la falla del mercado para 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-*.

Para ser efectivos, estos incentivos deben estar directamente dirigidos a pequeñas firmas en expansión, que en general no tienen acceso a los mercados de crédito, y ser adecuadamente seleccionados: por ejemplo, reducciones en la tasa del impuesto a la renta o *tax holidays* resultan menos eficientes que créditos fiscales que otorgan financiamiento por adelantado.

La mayoría de los incentivos fiscales sectoriales otorgados por los países en desarrollo tienen relación con la inversión en la industria manufacturera, la explotación de minerales y, crecientemente, el turismo y los servicios relacionados.

Costa Rica, por ejemplo, tiene incentivos al turismo aplicable a los hoteles, transporte de turistas, agencias de viajes y arrendamiento de automóviles. Singapur otorga exoneraciones en el impuesto a la renta por cinco años a compañías que operen en sectores de la industria poco desarrollados en el país. Los casos de Malasia, Singapur y Filipinas son excepcionales, en el sentido que ofrecen reducciones en el impuesto a la renta a las compañías de servicios, sector en que no se suelen encontrar incentivos en los países en desarrollo.

La experiencia internacional advierte que es muy difícil poder desarrollar con éxito este esquema de incentivos. Si el régimen es discrecional, se vuelve vulnerable a presiones políticas, *lobbies* y sobornos, y tanto si el régimen es discrecional como automático puede haber malas decisiones al elegir los sectores a beneficiar, como sucedió en el caso de Corea 15 años atrás.

4. INCENTIVOS A LA INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO (I&D)

Un objetivo de los incentivos a la inversión suele ser la búsqueda de transferencia de tecnología. Singapur y Malasia, por ejemplo, han diseñado un esquema de incentivos dirigido a las actividades de investigación y desarrollo y a proyectos tecnológicos. Los beneficios fiscales otorgados habitualmente son: crédito fiscal a los gastos en I&D y capacitación del personal, deducción de los pagos por asistencia técnica y por concesión de uso de patentes, y exoneración a los impuestos sobre la importación de maquinaria, equipos e instrumentos.

5. INCENTIVOS Y BENEFICIOS FISCALES

Además del incentivo fiscal con el objetivo de promover cambio en el comportamiento de empresas, los sistemas tributarios son también utilizados para prestar asistencia a los contribuyentes.

Todo incentivo implica un beneficio, pero no todo beneficio constituye un incentivo, aunque ambos resulten en pérdidas de recaudación, en la medida en que resulten en medidas intencionales de prestar asistencia financiera a contribuyentes por medio de la reducción de la obligación tributaria. Los incentivos pueden definirse como beneficios que buscan modificar la ecuación de comportamiento de los agentes económicos con el propósito último de que aumente la inversión en determinados sectores o regiones, o aumenten las exportaciones, etc. Por otra parte, un beneficio como la deducción de los gastos en salud en el impuesto a la renta, por ejemplo, ciertamente no constituye un incentivo (a que la gente se enferme), pero una forma de apoyo financiero (indirecto) a los contribuyentes.

6. LOS GASTOS TRIBUTARIOS

El concepto de gastos tributarios (GT) fue utilizado por primera vez en 1967 por Stanley Surrey [Pathways to Tax Reform, 1973], entonces Secretario Asistente para Política Fiscal del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos. Surrey remarcó que las deducciones, exenciones y otros beneficios concedidos en el impuesto a la renta no formaban parte de la estructura propia del impuesto y constituían, en verdad, gastos gubernamentales realizados a través del sistema tributario en lugar de ser realizados directamente, a través del presupuesto. Por ese motivo les llamó "gastos tributarios" (*tax expenditures*).

Esta forma de ver los beneficios fiscales, como gastos comparables a los gastos presupuestarios pero concedidos a través del sistema tributario, constituyó la novedad. El análisis del gasto tributario parte del principio de que cualquier tributo se compone de dos partes:

- (i) la que abarca todas las disposiciones legales que constituyen la estructura normativa del tributo;

- (ii) las disposiciones especiales que representan un desvío de la estructura normativa.

Las primeras son indispensables para la definición del impuesto en sí: hecho generador, sujeto pasivo, materia gravada, estructura de tasas, condiciones de pago, jurisdicción, obligaciones accesorias del contribuyente, necesarias por razones de administración tributaria o de acuerdos internacionales.

Las disposiciones especiales, por su parte, constituyen desvíos de la estructura normativa así definida y buscan atender objetivos no tributarios del gobierno. Se trata de beneficios fiscales en el sentido amplio del término, es decir, incluyen incentivos fiscales y beneficios que no son incentivos. Los GT pueden derivar de exclusiones, exenciones, deducciones, créditos, tasas preferenciales o postergación de la liquidación de la obligación tributaria.

Los gastos tributarios frecuentemente pueden no ser eficientes, eficaces o equitativos, razón por las cuales informaciones sobre esas características pueden ayudar a quienes formulan las políticas a tomar decisiones mejor informadas sobre su utilización.

6.1. Dificultades para determinar los gastos tributarios

Aún teóricamente resulta una tarea difícil determinar cuáles disposiciones representan un desvío de la estructura normativa del tributo. Es posible verlo a través de situaciones en las que podría haber opiniones diferentes:

- Si se exonera de IVA la venta de determinados alimentos, puede considerarse que el impuesto pretende ser progresivo, en la medida que estos alimentos tienen mayor participación en la canasta de consumo de los individuos de menores ingresos. Pero, a la vez, si la exoneración es vista como un tratamiento preferencial a determinados individuos, se estaría ante un gasto tributario.
- Por otra parte, parece más claro que si la estructura de tasas del IVA muestra una tasa general y una tasa diferencial, aplicable esta última a los productos que componen una canasta alimenticia básica, es la definición misma del impuesto la que establece esta estructura de tasas y que, por tanto, la pérdida de recaudación por no gravar los alimentos básicos a la tasa general no constituye un gasto tributario.
- Muchas veces se constata un descuido en el esfuerzo recaudador de los gobiernos subnacionales, en la medida en que las transferencias del gobierno federal les proveen los recursos necesarios para funcionar. La estructura básica de los impuestos que recaudan dichos gobiernos locales está perfectamente definida y no hay disposiciones especiales que se desvíen de la misma. ¿Debe considerarse entonces la pérdida de recaudación descrita como un gasto tributario?

- Tiempo atrás podía considerarse que la devolución de los impuestos indirectos pagados por el exportador durante el proceso de producción del bien exportado constituía un incentivo a las exportaciones y que, por tanto, el costo fiscal asociado a esta devolución representaba un gasto tributario. No obstante, a partir del consenso con relación a que no se puede exportar impuestos, resulta difícil sostener la postura de que se está frente a un gasto tributario.
- En el caso de los impuestos selectivos, como el impuesto por definición sólo se aplica a determinados ítems, la pérdida de recaudación por los no incluidos no constituiría un gasto tributario. Algunos selectivos, como bebidas alcohólicas y cigarrillos son usados como impuestos regulatorios, es decir, se introducen regulaciones vía el sistema tributario antes que a través de normas regulatorias directas. Por tanto, cualquier transacción no gravada probablemente representaría un ámbito que la regulación no pretendió alcanzar.

Existen diferentes metodologías para estimarse los gastos tributarios. El método de la pérdida de recaudación es una forma *ex-post* de calcular cuánto ha dejado de recaudar el gobierno por cuenta del beneficio. El método no considera reacciones de comportamiento del contribuyente frente a la medida. Así, el GT correspondiente a un crédito tributario es exactamente el valor del mismo y de una deducción es su valor veces la tasa marginal.

El método de ganancia de recaudación es una forma *ex-ante* de cálculo que considera la recaudación adicional que resultaría del rechazo de la disposición legal que genera el gasto tributario. En ese caso se consideran posibles reacciones de comportamiento del contribuyente, lo que demanda una buena base de datos y conocimiento de las elasticidades (ingreso, precio y sustitución). No es una tarea fácil.

La tercera metodología es la de gasto-equivalente, que procura estimar el gasto presupuestario directo que sería necesario para resultar en beneficio o ganancia equivalente al contribuyente.

Si teóricamente resulta difícil determinar los gastos tributarios y hacer su cuantificación, más complicada aún es la comparación entre países. Las normas tributarias son determinadas de manera diferente en los países, y por lo tanto, también las desviaciones de la norma, haciendo difícil (o mejor, sin sentido) las comparaciones internacionales.

Por ese motivo, cualquier análisis comparativo de las mediciones disponibles del gasto tributario debe ser muy cuidadoso. Un problema adicional existe en los países de estructura federal, como Argentina, Brasil y Estados Unidos, para estimar el gasto tributario de los gobiernos subnacionales -provincias y estados, respectivamente-. En la mayoría de los países del mundo, así como en los gobiernos federales, sólo hay estimaciones para los gastos tributarios del gobierno central (o federal).

Quizás una forma de hacer comparaciones y medición relativa de los gastos tributarios mejor que mirar los otros países sea considerar series históricas dentro del mismo país y/o hacer comparaciones con otros indicadores macroeconómicos como los gastos públicos, el déficit fiscal y la recaudación.

6.2 Ventajas y desventajas de los gastos tributarios

Entre los aspectos positivos del uso de GT están: 1) promueven la participación del sector privado en programas sociales y económicos, donde generalmente el gobierno juega un papel preponderante; 2) promueven el proceso de decisión privada, delegando a los agentes privados las iniciativas y escogencias; y 3) reducen la necesidad de participación del gobierno en la implementación de ciertos programas de gasto público.

Los aspectos negativos generalmente están relacionados a ineficiencias, ineficacias e inequidades. Son muchas veces ineficientes cuando resultan de intereses de grupos específicos con suficiente poder político y no generan inversiones adicionales. Frecuentemente son ineficaces por no tener la capacidad de contrarrestar las condicionantes económicas subyacentes o ser anuladas o mitigadas por otras disposiciones tributarias domésticas o externas. En general son injustos, sea porque sólo benefician a los contribuyentes del impuesto – y no a todos los ciudadanos – como también por ser regresivos, al cambiar las cargas tributarias, tanto del punto vertical como horizontal.

Otros efectos negativos son el de, en la práctica, resultar en programas de gasto público “abiertos”, ocultar el verdadero tamaño del Estado, y resultar en innecesaria complejidad de los sistemas tributarios, abriendo el camino para la opacidad de las reglas, la elusión y la evasión.

Quizás uno de los más graves efectos negativos sea la erosión de las bases impositivas, resultando en aumento de los impuestos a aquellos no beneficiados por los “beneficios” y/o dificultando el equilibrio fiscal y la estabilidad macroeconómica.

6.3. Informes o presupuestos de gastos tributarios

Son informes que los países preparan para fines de transparencia fiscal y en la búsqueda de la asignación eficiente de los recursos públicos. No existen formatos “padrón” de presentación de esos informes. En general, describen las normas tributarias; la autorización legal para el desvío de la norma; la justificativa o racionalidad para otorgar el beneficio; y la estimación de la pérdida de recaudación.

Las clasificaciones utilizadas en esos informes también varían, y dependen de la disponibilidad de datos y de las necesidades de los formuladores de política. En general los países clasifican los GT por funciones presupuestarias para facilitar la comparación con los gastos directos. Sectores productivos y regiones también son

frecuentemente utilizados, además de tipo de impuesto, beneficiarios y propósito. Hay países que consideran hacer la estimación del GT por decíl de ingreso de los contribuyentes beneficiarios.

En la mayoría de los países que hacen dichos informes hay determinación legal para hacerlo, pero en algunos es sólo el interés del propio parlamento para una mejor evaluación de las decisiones de ingresos y gastos públicos. Según un estudio del Banco Mundial [2004] con base en datos para diez países de la OCDE, Canadá, Países Bajos y el Reino Unido, lo hacen sin determinación legal. En Alemania, Austria, Bélgica, Estados Unidos, Francia y Países Bajos, son documentos anexos al presupuesto, en tanto que en Australia, Canadá, Italia y Reino Unido, son documentos separados.

En cuanto a la frecuencia, en ocho de los diez países es anual, siendo esporádica en Italia y presentado cada dos años en Alemania. Todos los diez países utilizan el método de pérdida de recaudación, y sólo los Estados Unidos, adicionalmente, utiliza el método de gasto-equivalente.

Sólo los informes de Austria y de Italia consideran los niveles nacional y local de gobierno. Los demás países consideran solamente el nivel central o federal. En cuanto a los impuestos considerados, los informes de GT de esos diez países incluyen las principales fuentes de ingreso, lo que incluye, entre otros, los impuestos a la renta y el IVA, excepto por los EEUU.

6.4. Gastos tributarios en los EEUU

Un reciente estudio de la Oficina Gubernamental de Responsabilidad de los Estados Unidos (US Government Accountability Office - GAO) [2005] nos permite una muy buena evaluación de cómo los gastos tributarios han evolucionado en los últimos 30 años, tanto en valor, número y en comparación con los ingresos, egresos y PIB.

Las estimaciones de los gastos tributarios en los EEUU son realizadas tanto por la Oficina de Análisis Tributario del Departamento del Tesoro, como por el Comité Conjunto de Tributación (JCT, acrónimo en inglés) del Congreso. Las estimaciones de las dos instituciones son diferentes, aunque no significativa en su conjunto, tanto en el número de GT como en relación a su valor. Son considerados los impuestos a la renta de personas físicas y a las sociedades, así como el impuesto de herencias y la contribución a la seguridad social. La gran mayoría de los gastos tributarios están en el Impuesto sobre la Renta (IR), especialmente sobre las personas físicas o naturales.

Las estimaciones del Tesoro son anualmente incorporadas como información suplementaria al presupuesto federal. La estimación de la pérdida de recaudación se hace separadamente para cada uno de los GT de manera independiente, comparándose los ingresos obtenidos bajo la legislación vigente y la que resultaría en caso de que la disposición no existiera, asumiendo que todas las demás

disposiciones del Código Tributario permanecerían constantes y el comportamiento del contribuyente no cambiaría. Como la estimación no considera respuestas de comportamiento de los contribuyentes (elasticidades, por ejemplo), no representa, necesariamente, el monto de ingresos que la administración recaudaría en caso de que la disposición fuera rechazada.

Adicionalmente a la estimación de pérdida de recaudación, el Tesoro estima los gastos tributarios con base en gastos-equivalentes, o sea, el monto de gastos presupuestarios que serían necesarios para en caso que el gobierno decida proporcionar al contribuyente el mismo nivel de ingreso neto (después del impuesto) que recibe el Gobierno en función del GT. Esta forma de estimación en general produce valores más elevados que los correspondientes a la pérdida de recaudación. El estudio de la GAO indicó que los GT estimados con base en gastos-equivalentes han permanecido razonablemente estables, en torno al 7,5% del PBI en los últimos diez años.

La forma de estimación desagregada e independiente de cada uno de los GT hace que la suma total de ellos pueda ser cuestionada. Eso es un problema metodológico de la medición de los gastos tributarios enfrentado por todos los países, los cuales obligan una interpretación cautelosa de los resultados agregados, puesto que no considera las interacciones que pueden estar ocurriendo entre las diferentes disposiciones legales generadoras de los GT. Por ello, ni el Tesoro ni el JCT hacen la agregación y no presentan la suma total de los diferentes gastos tributarios.

Los Estados Unidos hacen estimaciones de los gastos tributarios de manera sistemática desde el año 1974, y desde entonces y hasta el 2004, el número de ellos ha aumentado de 67 a 146, con algunos que se expiraron o fueron rechazados y otros más que fueron creados. También en el periodo, la suma de pérdida de recaudación ha subido de US\$240 mil millones a US\$730 mil millones en dólares constantes.

Los 14 principales gastos tributarios fueron responsables por el 75% por la pérdida de recaudación federal en el año 2004. La mayor parte de los GT son relativos a beneficios a individuos (89%). Las principales áreas beneficiadas son las de habitación (22%), salud (14%) y pensiones (13,1%).

Sr. Luiz Villela
Experto en Tributación - Economista
Banco Interamericano de Desarrollo
(BID)
Correo electrónico: luizvi@iadb.org

BIBLIOGRAFIA

- GAO, 2005. Government Performance and Accountability: Tax Expenditures Represent a Substantial Federal Commitment and Need to Be Reexamined. GAO-05-690, Septiembre de 2005.
- UNCTAD. Tax Incentives and Foreign Direct Investment: A Global Survey. Ginebra. 2000.
- Villela, L and Barreix, A. "Taxation and Investment Promotion". Background Note to the World Bank's Global Economic Prospects 2003. Washington, DC, IDB, 2002.
- Villela, L. "A Identificação dos Gastos Tributários no Brasil". Estudos Sobre Economia do Setor Público. Rio de Janeiro, IPEA. 1989.
- World Bank, 2004. Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System: Lessons from Developed and Transition Economies. Washington, IBRD, 2004.