

---

# **Gastos Tributarios: La Reforma Pendiente\***

**Luiz Villela, Andrea Lemgruber y Michael Jorratt**

I.	Introducción .....	81
II.	El presupuesto de gastos tributarios: aspectos conceptuales .....	82
III.	Los desafíos de estimación de los gastos tributarios .....	92
IV.	Los gastos tributarios en los países latinoamericanos .....	109
V.	Conclusiones, desafíos que se deben resolver y próximos pasos .....	115

---

\* Documento basado en trabajo de los mismos autores denominado "Los presupuestos de gastos tributarios: conceptos y desafíos de implementación". Documento de Trabajo BID # IDB-WP-131. Diciembre de 2009. 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. <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=35074510>



## I. 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. También es una herramienta fundamental para evaluación previa a reformas tributarias, tanto cuando se busca aumentar la recaudación, simplificar procedimientos o mejorar la equidad.

El propósito de este trabajo es presentar algunos de los principales lineamientos teóricos relativos a la elaboración de los presupuestos de gastos tributarios.<sup>1</sup> En él se hace hincapié particularmente en los aspectos prácticos que son ilustrados mediante las experiencias de los países miembros de la OCDE y de los países latinoamericanos respecto de los cuales hay datos e información disponibles.

## II. 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,

---

<sup>1</sup> *Han sido de utilidad para este estudio las discusiones llevadas a cabo en el 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.*

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, 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”, y (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.<sup>2</sup>

#### *(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

<sup>2</sup> 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.

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 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.

*2.2.2. Desventaja 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.

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.

### 2.3. El presupuesto 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.

### **III. LOS DESAFÍOS DE ESTIMACIÓN DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS**

La implementación efectiva del presupuesto de gastos tributarios es una tarea compleja que involucra distintos aspectos, entre los cuales aquí

destacamos<sup>3</sup>: (i) una estructura institucional y legal adecuada; y (ii) la aplicación de una metodología coherente y transparente de estimación.

### 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

---

3 *Entre otros aspectos importantes que no serán tratados en el presente estudio podemos mencionar a) la integración con el proceso presupuestario del país; b) la evaluación sistemática de costos y beneficios, y c) el papel de la administración tributaria en su control y fiscalización.*

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 fiscal<sup>4</sup> 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 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

---

<sup>4</sup> 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.

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.<sup>5</sup>

---

5 *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 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.*

### *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.<sup>6</sup> 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 gastos tributarios: uno asociado a los servicios de salud y otro al uso de los inmuebles propios, pues ambos representan consumo.

<sup>6</sup> *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.*

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 exige 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.

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 1**  
**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.

País	Definición y medición		
	Definición de gasto tributario	Enfoque	Concepto que se mide
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 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.	Legal.	Ingreso renunciado 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. S.I.: Sin información.

**Tabla 2 Definición y medición de los gastos tributarios (América Latina)**

País	Definición y medición			Unidad responsable de las estimaciones
	Definición de gasto tributario	Enfoque	Concepto que se mide	
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 la norma.	Legal.	Ingreso renunciado.	SAT.

País	Definición y medición			
	Definición de gasto tributario	Enfoque	Concepto que se mide	Unidad responsable de las estimaciones
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. S.I.: Sin información.

### 3.2.2.2. 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.

#### IV. 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,<sup>7</sup> 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.

---

<sup>7</sup> *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.*

## 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 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 aquella 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 3 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 3**  
**Cifras de gastos tributarios en Latinoamérica**  
**Porcentaje del PIB**

País	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 4 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 4**  
**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
<b>Total</b>	<b>2,21</b>	<b>2,29</b>	<b>4,88</b>	<b>3,52</b>	<b>8,60</b>	<b>5,38</b>

*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.

## V. CONCLUSIONES, DESAFÍOS QUE SE DEBEN RESOLVER Y PRÓXIMOS PASOS

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".
- 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".
- 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 en América Latina.

País	Cobertura		Reportes				Clasificación
	Impuestos medidos	Niveles de gobierno	Inclusión	Propósito y utilización	Requisito legal	Frecuencia	
Argentina	IVA, ganancias, contribuciones a la Seguridad Social, combustibles, comercio exterior	Gobierno federal.	Incluye todos los gastos tributarios de acuerdo con la definición.	Transparencia fiscal.	No.	Annual.	Por impuesto, por modalidad y por régimen de promoción sectorial o regional.
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.	Annual.	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.	Annual.	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.	Annual.	Por impuesto.
Guatemala	Impuesto a la renta, IVA, productos financieros, derechos arancelarios, petróleo, tabaco, bebidas, circulación de vehículos y cemento.	Gobierno central.	Incluye todos los gastos tributarios de acuerdo con la definición.	Transparencia fiscal.	No.	Annual.	Por impuesto y por sector económico.

País	Cobertura		Reportes				
	Impuestos medidos	Niveles de gobierno	Inclusión	Propósito y utilización	Requisito legal	Frecuencia	Clasificación
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.	Si.	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: Informes oficiales de los países.