

**GASTOS TRIBUTARIOS**  
**PRINCIPALES CUESTIONES CONCEPTUALES**

*- Versión preliminar -*

**Fernando R. Martín<sup>1</sup>**

**1- Gastos directos y tributarios**

*Tradicionalmente la actividad financiera del Estado está conformada por la percepción de impuestos y otros ingresos y la realización de gastos con el fin de cumplir los objetivos que se las autoridades se han establecido en las correspondientes políticas públicas. Estas actividades financieras están registradas en los presupuestos públicos, instrumentos a través de los cuales también es posible observar, en buena medida, cuáles son los objetivos que los Estados se proponen cumplir.*

*En las últimas décadas, sin embargo, se ha tomado conciencia de la creciente importancia que han adquirido diversas formas no tradicionales de financiar algunas políticas públicas, que no tienen un reflejo concreto en las cuentas públicas debido a que no requieren la realización de gastos directos.*

*En una de esas vías alternativas de financiamiento, el costo de ciertas políticas es solventado a través del otorgamiento de tratamientos impositivos preferenciales a aquellos contribuyentes que se desea sean beneficiarios de esas políticas. Es decir que en este método de financiamiento no se verifica la tradicional secuencia de percepción de los tributos y realización de los gastos públicos directos, sino que los beneficiarios de algunas políticas, en lugar de recibir fondos del Estado, no pagan los impuestos que abonan el resto de los contribuyentes. A esta vía alternativa de financiar políticas públicas se la conoce como Gasto tributario<sup>2</sup>.*

**2- Concesiones y Gastos Tributarios**

*Antes de llegar al concepto de Gasto Tributario (GT) es conveniente desarrollar la idea más amplia de **concesión tributaria (CT)**. Para precisar este concepto se requiere realizar, en primer lugar, una definición nocional del tributo, es decir, de cuáles son las características que se considera debe tener un determinado impuesto. Esa definición se refiere a aspectos de la estructura del gravamen, tales*

---

<sup>1</sup> Subdirector Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal del Ministerio de Economía y Producción de la República Argentina. El autor agradece los aportes de Michel Jorrat. El contenido de este documento es responsabilidad exclusiva del autor y no involucra en absoluto a la institución a la que pertenece. Email: fmarti@mecon.gov.ar.

<sup>2</sup> Los Gastos Tributarios no son la única forma de financiar la actividad pública de manera distinta al gasto directo. Otros instrumentos habitualmente utilizados son los pasivos fiscales contingentes y diversas actividades cuasifiscales, tales como las regulaciones y subsidios en la actividad financiera y en las empresas públicas.

como la materia gravada, la alícuota, las convenciones contables y demás ítems esenciales de cada impuesto.

Una vez efectuada esta interpretación se considera **concesión tributaria** a toda excepción que establezca la legislación respecto de esa definición nomenclativa previamente adoptada, y que se trasunta, por ejemplo, en la no-imposición de parte de la materia gravada o en la aplicación de una alícuota inferior a la establecida en aquélla.

Dado que las concesiones tributarias constituyen la brecha entre esa visión apriorística del impuesto, o “benchmark”, y la definición que del mismo se efectúa concretamente en la legislación tributaria, su número e importancia dependerá de la extensión que se le otorgue a la primera, ya que las leyes tributarias no dan lugar a lecturas alternativas. Si el “benchmark” adoptado es amplio las CT serán considerables, mientras que si ese punto de referencia es la propia legislación impositiva, entonces tendrán menor importancia, limitándose a las exenciones establecidas en la ley. Más adelante volveremos a tratar esta cuestión.

En el impuesto sobre la renta, por ejemplo, muchas de las deducciones permitidas y los ingresos no gravados por la legislación sólo serán consideradas concesiones tributarias si la definición del “benchmark” es amplia. Es el caso de las deducciones por gastos obligatorios (para la seguridad social o los sistemas de salud) y por cargas de familia y de los mínimos exentos o no imposables. En el impuesto al valor agregado esta cuestión se presenta cuando existe más de una alícuota y respecto de la imposición de bienes esenciales, como los alimentos.

Para aproximarnos al concepto de gasto tributario veamos algunas características de las concesiones tributarias. Una de ellas es el número de sus potenciales usuarios, propiedad por la que se las divide entre las que tienen un carácter general, es decir pueden ser utilizadas por todos o la mayoría de los contribuyentes, y las que son de tipo particular o especial, cuando sólo algunos de ellos pueden beneficiarse de las mismas. El otro aspecto de las CT que tiene implicancias para la definición de los gastos tributarios es el relativo al objetivo o función al que están orientadas.

La intención subyacente en el concepto de gasto tributario es la identificación de aquellas concesiones tributarias que el Estado utiliza para financiar de manera indirecta sus políticas y que tienen la característica de beneficiar sólo a un grupo de contribuyentes. Así se desprende de las definiciones más comúnmente presentes en la literatura<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> “Generically, tax expenditures can be seen as one form of nontransparent preferential regime, whereby government objectives for a particular sector are pursued through differential tax incentives/desincentives rather than by expenditures” (Craig and Allan op. cit).

“A tax expenditure can be defined as a transfer of public resources that is achieved by reducing tax obligations with respect to a benchmark tax, rather than by a direct expenditure” (OECD 2003).

Es decir que se define como **Gastos Tributarios** al conjunto de concesiones tributarias que benefician de manera particular a algunos contribuyentes, actividades, regiones, etc. y tienen por objetivo financiar políticas llevadas a cabo por el Estado. Por extensión se aplica también ese título al monto de ingresos que el fisco deja de percibir al otorgar las concesiones aludidas.

En la definición realizada se incluyen los dos requisitos que deben verificarse para poder reconocer los casos de Gastos Tributarios. Por un lado, es necesaria la existencia de concesiones tributarias especiales, es decir, las que sólo benefician a un grupo de contribuyentes. Por otro, esas concesiones deben servir al Estado para financiar de modo indirecto determinadas políticas públicas.

Resulta clave en la definición adoptada el nexo que se establece entre concesiones tributarias y políticas públicas. En relación con éstas últimas, existe una gran diversidad de definiciones que pueden ser utilizadas, siendo posible definir las tanto en forma muy genérica, como de manera detallada; al punto de considerar a casi todo acto de gobierno como la exteriorización de una cierta política pública. Por supuesto que la identificación de los gastos tributarios dependerá de la interpretación que se adopte respecto del alcance del término.

Para apreciar las posibles relaciones entre las concesiones tributarias y las políticas públicas analicemos el siguiente cuadro:

**RELACIONES ENTRE LAS  
CONCESIONES TRIBUTARIAS Y LAS POLITICAS PUBLICAS**

<b>CONCESION TRIBUTARIA</b>	<b>¿FINANCIA POLITICAS PUBLICAS?</b>	
	<b>SI</b>	<b>NO</b>
<b>GENERAL</b>	<b>NO GT</b>	<b>NO GT</b>
<b>ESPECIAL</b>	<b>GT</b>	<b>NO GT</b>

Las concesiones tributarias que pueden ser usufructuadas por la generalidad de los contribuyentes no son consideradas Gastos Tributarios, con independencia de si financian o no políticas públicas, debido a que no cumplen el requisito de ser usufructuadas sólo por un grupo de contribuyentes.

Pueden identificarse concesiones tributarias generales que financian políticas públicas, pero que no caen dentro de la definición de GT debido a que pueden ser utilizadas por todos los contribuyentes.

*Es el caso de los regímenes generales de amortización acelerada en el impuesto a la Renta, que constituyen uno de los instrumentos de las políticas públicas de incentivo a la inversión. También la deducción de los intereses de préstamos hipotecarios puede entenderse como una medida que forma parte de una política de estímulo a la construcción de viviendas.*

*También existen casos de concesiones tributarias de carácter general que no tienen por finalidad financiar una política pública, tales como los ingresos exentos y las deducciones familiares y de gastos obligatorios en el impuesto a la Renta - que son componentes necesarios de la estructura del gravámen - y aquéllas que se utilizan para evitar sobreposiciones en la tributación.*

*Es recomendable, y así lo hacen varios países, informar sobre el efecto de estas concesiones tributarias que se aplican a la generalidad de los contribuyentes<sup>4</sup>, con independencia de si financian o no políticas públicas; pues con ello se aportan los datos necesarios para que cualquier interesado en el tema haga su propia lista de GT, utilizando criterios diferentes a los fijados en los informes oficiales.*

*Finalmente, pueden encontrarse ejemplos de concesiones tributarias especiales que no constituyen gastos tributarios pues no financian políticas públicas. Uno muy habitual es el de la exención en los impuestos a la Renta y al Valor Agregado de los pequeños contribuyentes que se acogen a regímenes especiales de tributación para el sector, que tiene por finalidad facilitar la administración tributaria y el cumplimiento de las obligaciones fiscales. También existen casos en los que la CT tienen por objetivos hacer cumplir el principio de neutralidad tributaria y evitar costos innecesarios a los contribuyentes, como es el caso de la aplicación de una tasa reducida a los bienes de capital en el IVA y la devolución anticipada de los créditos fiscales generados en las compras de esos bienes.*

*En cualquier caso, debe tenerse presente que a pesar de las definiciones realizadas, cuando se revisan los casos concretos de concesiones tributarias es habitual encontrar situaciones en las que existen dudas sobre su ubicación en uno u otro lado de la línea que las separa de los gastos tributarios. Ello provoca la existencia de zonas grises o intermedias en las que la distinción depende de los criterios subjetivos de quienes efectúan la clasificación.*

#### **- La cuestión de la sustituibilidad de un gasto tributario por un gasto directo**

*En algunas definiciones de GT suele ponerse como condición para que una concesión tributaria sea considerada GT que pueda ser sustituida por un gasto directo.*

---

<sup>4</sup> En el Reino Unido se las denomina "structural reliefs" (ayudas o alivios estructurales). En Alemania se las define como "provisiones estructurales" y se incluye su cuantificación con propósitos informativos.

*En términos abstractos, todo GT es sustituible por un gasto directo. En la realidad, la posibilidad de esa sustitución depende en primer lugar del tipo de gasto del que se trate y, en segundo, de la capacidad de la administración gubernamental encargada de llevar a cabo tal sustitución. Dado que este reemplazo puede no ser posible por cuestiones de carácter práctico<sup>5</sup>, no parece razonable definir los casos de GT a partir de la factibilidad de esta sustitución, en lugar de hacerlo por medio de un concepto de mayor utilidad desde el punto de vista de la política económica.*

### **3- Implicancias de los Gastos Tributarios**

*La gran trascendencia que tienen los GT queda a la vista cuando se analizan las cuestiones con las que están relacionados. Entre éstas se destacan:*

#### **- La transparencia fiscal y las políticas públicas**

*La más importante función que cumplen los estudios sobre los GT es incrementar la transparencia de las cuentas públicas. Estos gastos no tienen el control que tienen los gastos directos, no sufren ningún tipo de auditoría al no estar incluidos en el presupuesto y se renuevan automáticamente todos los años. Estas “ventajas” constituyen un gran estímulo para las injerencias de carácter político y la discrecionalidad en su otorgamiento y continuidad.*

*Por otra parte, la exteriorización de los GT permite conocer cuáles son las políticas públicas que están financiando con ellos y quiénes son sus beneficiarios.*

#### **- El rendimiento del sistema tributario.**

*Para conocer la recaudación que potencialmente puede proveer la estructura tributaria es necesario realizar una medición de los Gastos Tributarios. Esta permitirá disponer de una estimación del monto de la base imponible de un tributo que se beneficia con algún tratamiento especial. Por supuesto, no puede dejar de considerarse que la a menudo frágil situación financiera de los Estados requiere de recursos tributarios adicionales, por lo que una estimación de los GT provee una medida del aporte a la recaudación tributaria que se originaría en su eventual eliminación.*

#### **- La calidad de la estructura tributaria.**

*Una completa lista de los tratamientos tributarios especiales provee de un muy buen indicador de la calidad del sistema tributario, ya que ésta depende, entre otros factores, de la cantidad de concesiones o excepciones que se otorguen. Es recomendable la existencia de tributos con pocas excepciones, ya que ello permite que éstos cumplan con los principios básicos de neutralidad y equidad.*

---

<sup>5</sup> A causa, por ejemplo, de la imposibilidad de determinar con exactitud la nómina los beneficiarios, de su elevado número y del inaceptable costo en que se incurriría para el otorgamiento y control de los subsidios.

**- El desempeño de la Administración Tributaria.**

Una evaluación del desempeño de la administración tributaria requiere, entre otros elementos, alguna estimación de la tasa de evasión, cálculo que necesariamente debe utilizar valores estimados de estas concesiones tributarias. Es aceptado también que sistemas tributarios con abundancia de tratamientos especiales dificultan la administración, facilitando la evasión y la elusión.

**4 - Los efectos de los Gastos Tributarios en las cuentas públicas**

El resultado de las cuentas públicas está afectado por la existencia de los GT. Para observar el efecto que éstos tienen en ese resultado veamos, primero, el caso en que un gasto presupuestario es reemplazado por uno de tipo tributario.

Consideremos que en un determinado país, en el año 1 los ingresos y los gastos públicos alcanzan \$1.000 millones y que no existen gastos tributarios. Por ello, el total del costo de las políticas públicas<sup>6</sup> es igual a los \$1.000 millones incluidos en el presupuesto.

	<b>Año 1</b>	<b>Año 2</b>
Ingresos	1000	800
Gastos	1000	800
Saldo	0	0
<b>Gasto tributario</b>	<b>0</b>	<b>200</b>
<b>Costo políticas públicas</b>	<b>1000</b>	<b>1000</b>

En el año 2, un gasto que estaba incluido en el presupuesto hasta el año anterior (por ejemplo, un subsidio a cierta región del país) es reemplazado por un beneficio impositivo (los habitantes de la región quedan exentos del impuesto a la Renta). Asumiendo que el gasto eliminado y el beneficio tributario otorgado tienen el mismo valor, se observa en la contabilidad pública que tanto los ingresos como los gastos han disminuido y que el resultado fiscal no se ha modificado. Sin embargo, se ha generado un gasto tributario de \$200 millones y el costo total de las políticas públicas no se ha modificado - a pesar de haberse reducido el gasto presupuestario - siendo dicho monto igual a la suma de los gastos directos (\$800 millones) y los tributarios (\$200 millones).

Otro caso que ilustra sobre los efectos de los GT en las cuentas públicas es aquél en el que en el año 2 se establece una nueva política pública, que se financia a través del otorgamiento de un tratamiento tributario especial (v.g. un subsidio a los productores de bienes esenciales). En esta

---

<sup>6</sup> Suponiendo que no existen actividades cuasifiscales.

hipótesis, en el año 2 (col. A) los ingresos se reducen en \$100 millones (el costo de la concesión tributaria), el gasto no se modifica, el resultado fiscal se deteriora en \$100 millones y se genera un GT por ese mismo monto. El monto total del financiamiento de las políticas públicas se incrementa en \$100 millones, pero no puede ser observado en los gastos presupuestarios debido a que es financiado a través de la creación de un gasto tributario.

	Año 1	Año 2	
		A	B
Ingresos	1000	900	1000
Gastos	1000	1000	1100
Saldo	0	-100	-100
<b>Gasto tributario</b>	<b>0</b>	<b>100</b>	<b>0</b>
<b>Costo total políticas públicas</b>	<b>1000</b>	<b>1100</b>	<b>1100</b>

Veamos qué ocurre si la financiación de la nueva política pública es realizada de manera tradicional (col. B), es decir, a través de un gasto incluido en el presupuesto nacional. Los ingresos no se modifican, los gastos se elevan en \$100 millones (el monto del nuevo subsidio) y el resultado fiscal también registra una disminución de esa magnitud. En esta hipótesis no se habrá generado ningún gasto tributario, en tanto que el costo total de las políticas públicas se habrá elevado en \$100 millones, pudiendo este incremento ser observado en las cuentas públicas dado su carácter presupuestario.

En síntesis, la forma en que se financian las políticas públicas y los cambios que ocurren en ellas afectan el nivel de los ingresos, los gastos y los resultados fiscales. Por ello, el conocimiento de los casos y de las magnitudes involucradas en los GT no puede ser soslayado si se desea contar con una completa visión de la actividad financiera del Estado.

### **5- Formas de gasto tributario**

Los tratamientos impositivos que habitualmente son clasificados como gastos tributarios son los siguientes:

- Exenciones tributarias. Es la que reciben en el impuesto a las Ganancias las entidades sin fines de lucro y las cooperativas y, en el IVA, la educación privada.

- Alícuotas reducidas. Es habitual que en el IVA existan productos que tributan una tasa inferior a la general. Es el caso, por ejemplo, de algunos alimentos y otros consumos esenciales como la medicina.

- Diferimientos. En este tratamiento se le permite al contribuyente postergar el pago de tributos durante un cierto tiempo, sin abonar intereses de ningún tipo o pagando una tasa reducida, con la condición que efectúe inversiones en alguna actividad o región en particular. Este es el caso, en Argentina, del régimen de promoción de actividades no industriales. Este beneficio es de carácter financiero, es decir, el estado tiene un costo derivado del diferimiento en el tiempo de la percepción de impuestos, pero en definitiva percibirá el tributo.

- Deducciones. Se suelen permitir en los impuestos sobre la renta deducciones que sólo pueden ser usadas por un grupo de contribuyentes. Se presentan dudas en los casos en que una deducción puede ser utilizada por cualquier contribuyente, aunque en la práctica sólo beneficia a un grupo de ellos, como es el caso de los intereses de los préstamos hipotecarios. En el extremo, como veremos más adelante, todas las deducciones pueden ser consideradas GT.

- Amortización acelerada. Este beneficio suele ser otorgado en regímenes de promoción de actividades económicas, como es el caso de la minería en Argentina. Aquí también el costo para el Estado es de carácter financiero, ya que el contribuyente abonará un impuesto menor en los primeros años de vigencia del régimen - como consecuencia de las mayores amortizaciones que puede imputar -, pero luego pagará uno mayor al que le correspondería en el régimen general, debido a que ya no tiene amortizaciones que imputar.

- Bonos de cancelación impositiva. En ocasiones el subsidio a una actividad toma la forma de bonos que el Estado entrega a los sectores beneficiados y que éstos pueden utilizar para el pago de tributos. En Argentina existe un régimen de este tipo para los fabricantes de bienes de capital. El beneficio también suele tomar la forma de un crédito fiscal que el contribuyente puede utilizar para el pago de sus obligaciones tributarias y que, en lugar de materializarse en un bono, puede estar registrado en el organismo recaudador.

- Cláusula de estabilidad fiscal. Este beneficio consiste en la no - aplicación de modificaciones en la legislación tributaria, respecto de la vigente en determinado momento, que produzcan incrementos en los tributos a pagar.

La contabilización del GT se realiza considerando la diferencia entre la legislación aplicada con carácter general y la vigente para los sectores beneficiados. En Argentina se aplica a la actividad minera y, recientemente, a la industria del software.

## **6- El punto de referencia para definir los Gastos Tributarios**

Cuando tratamos en el punto 2 la definición de GT, introdujimos el concepto más amplio de concesión tributaria, que hace referencia a las excepciones que establece la legislación respecto de la definición nocial del impuesto previamente adoptada. En la literatura sobre el tema se usan varios



vocablos para referirse a esta idea de cuál deber ser la estructura de un impuesto. Es común que se mencionen términos como “benchmark” del tributo (OECD, 1997 y 2003) y “normal tax structure” (Craig and Allan).

En todos los casos lo que se trata de establecer es cuál es el punto de referencia respecto del cual existen apartamientos o concesiones y, ya que los GT son un subconjunto de éstas, cuáles son los casos que podemos reconocer como tales.

El enfoque más amplio sobre este punto de referencia, y el primero en ser utilizado, es el denominado **conceptual**. En éste se toma como “benchmark” la versión más amplia de la base del tributo. El más claro ejemplo de este enfoque es la utilización de la tradicional definición de Haig-Simons para el impuesto a la Renta. Estos autores definieron al ingreso personal como la suma del consumo del individuo más la variación de su patrimonio neto. Es decir que todo componente del ingreso al que la ley excluya del tributo o le otorgue una exención debe ser considerado una concesión tributaria.

Este mismo enfoque puede ser utilizado en los demás impuestos. En el IVA, por ejemplo, puede considerarse que es un impuesto general sobre los consumos, por lo que cualquier exclusión o exención daría lugar a la existencia de una concesión tributaria y, eventualmente, a un gasto tributario.

En el otro extremo, la definición más acotada de la estructura de un impuesto es la que provee la propia ley del tributo. En este enfoque, al que se le da el nombre de **legal**, sólo se consideran concesiones a los tratamientos impositivos que se apartan del establecido con carácter general en la legislación tributaria. Por ello, toda la materia potencialmente gravable que la ley del tributo excluye de la imposición para todos los contribuyentes no es catalogada como concesión tributaria.

El ejemplo que sigue permite una mejor comprensión de las diferencias entre ambos enfoques:

	Ingreso	Impuesto	Gasto Tributario
Ingreso total (Haig-Simons)	10.000	1.000	Enfoque conceptual
Concesiones tributarias generales	<u>3.000</u>		1.000 - 600 = 400
Total sin CT generales	7.000	700	
Concesiones tributarias especiales	<u>1.000</u>		Enfoque legal
Total sin CT especiales (rec. efectiva)	6.000	600	700 - 600 = 100

En el ejemplo, el ingreso total de los contribuyentes, definido según la fórmula de Haig-Simons es de \$10.000 y la tasa del tributo es 10%. Existen concesiones tributarias generales establecidas en la ley por un monto de \$3.000 (mínimos no imposables, deducciones familiares, etc.) y concesiones

tributarias particulares, es decir, que pueden ser utilizadas sólo por algunos contribuyentes<sup>7</sup>, que también están fijadas legalmente y que reducen la base tributaria en \$1.000. La recaudación que se obtiene es de \$600 (6.000 x 0,10).

Si se utiliza el enfoque conceptual, el impuesto determinado es de \$1.000 (10.000 x 0,10) y los GT llegarán a \$400, equivalentes a la diferencia entre ese valor y la recaudación que se obtiene según lo establecido en la ley. En cambio, si se utiliza el enfoque legal los GT se estimarán como la diferencia entre los \$700 que se recaudarían sin tener en cuenta las CT generales y los \$600 que en definitiva se obtienen, por lo que serán iguales a \$100 (1.000 x 0,10), que es el costo de las CT que sólo pueden ser usadas por algunos contribuyentes.

## **7- Métodos de medición de los Gastos Tributarios**

Para la medición de los GT las dos principales opciones que se presentan se diferencian en si estiman o no la reacción del beneficiario a la eventual pérdida de la concesión tributaria de la que goza. Obviamente esta no es una cuestión menor, pues la existencia de ese tratamiento impositivo preferencial puede determinar la viabilidad económica de la actividad beneficiada. Por ejemplo, las actividades económicas que se desarrollan en las zonas francas no se llevarían a cabo en las mismas si no estuvieran liberadas del pago de tributos.

El método habitualmente utilizado es el denominado **ex post** o de **pérdida de recaudación**, en el que se estima la recaudación que se deja de percibir, en un período anterior al de la eventual eliminación del beneficio, debido a la existencia del tratamiento impositivo preferencial. Se supone que el comportamiento de los beneficiarios no se alterará por la derogación de la concesión.

El otro método que suele utilizarse es el denominado **ex ante** y se diferencia del anterior en que le agrega a la estimación de la pérdida de recaudación ocasionada por la existencia del GT un supuesto acerca del efecto que tendrá en los beneficiarios la eliminación de tratamiento especial. Es por ello que también se lo denomina "Ganancia de recaudación", pues pretende medir el aumento que efectivamente se producirá en los ingresos fiscales por la eliminación del beneficio. La estimación de la respuesta de los beneficiarios a la eliminación de la concesión es sumamente compleja, por lo que todos los países utilizan el método ex post.

En Estados Unidos se utiliza un tercer método al que se denomina **outlay equivalent** (gasto equivalente), que mide el costo de proveer el mismo beneficio monetario que el Gasto Tributario a través de un gasto directo.

---

<sup>7</sup> Y que tienen por objetivo financiar alguna política pública.

## **8 - La cuantificación de los Gastos Tributarios**

*La elaboración de estimaciones acerca de la pérdida de recaudación o costo fiscal producido por los GT se enfrenta en la mayoría de los casos con considerables dificultades. Éstas provienen de las limitaciones con que nos encontramos respecto de la información necesaria, tanto en cantidad como en calidad, para realizar los cálculos.*

*En primer lugar, no existen habitualmente declaraciones de los contribuyentes acerca de las bases imponibles o de los impuestos eximidos por tratamientos especiales. Esto ocurre porque las administraciones tributarias no solicitan información a los contribuyentes exentos acerca de esos conceptos.*

*De todas maneras, las administraciones tributarias suelen ser una importante fuente de información, a través del aporte de datos desagregados de recaudación y de información detallada sobre el universo o muestras de contribuyentes en el caso, por ejemplo, de los impuestos sobre la renta o sobre el patrimonio.*

*Otra fuente clave de información es la contabilidad nacional. Tanto los datos utilizados para la producción de las series de la oferta y demanda agregadas, como los de la matriz insumo-producto, suelen ser una muy importante fuente de información, en especial para los impuestos sobre el consumo. También suelen proveer información los censos económicos y las encuestas que lleva a cabo el sector público sobre el consumo y la situación laboral de la población.*

*Finalmente, se obtiene información de un gran número de fuentes públicas y privadas, entre las que pueden citarse los bancos centrales, las cámaras empresarias, estudios de mercado, publicaciones sobre los mercados financieros, etc.*

*Las innumerables dificultades con las que deben enfrentarse quienes se encargan de la tarea de estimar el costo en términos de recaudación tributaria de los GT le otorgan a las estimaciones que se efectúen el carácter de aproximaciones al orden de magnitud de esas pérdidas de recaudación. Es decir, el primer objetivo de una estimación de los GT es proveer indicios acerca de la importancia de cada uno de ellos. Luego, queda por delante la tarea permanente de mejorar el cálculo.*

## **9 - Otras definiciones a efectuar cuando se realiza el cálculo**

*1 - Debe definirse si la pérdida de recaudación provocada por los gastos tributarios se calculará para el devengado o para la recaudación efectiva (caja) de los tributos en un año. En la práctica suelen*

combinarse ambas alternativas como consecuencia de las limitaciones de la información que se utiliza para el cálculo.

2 - También es necesario definir si nos ocuparemos de la pérdida de recaudación en el corto o en el largo plazo. La diferencia radica en que si nos interesa el largo plazo las pérdidas ocasionadas por regímenes que provocan postergaciones de los pagos tributarios – diferimientos, amortizaciones aceleradas, devoluciones anticipadas de créditos fiscales, etc. – no deberían considerarse GT, ya que en definitiva se pagarán en algún período futuro de tiempo. En cambio, si optamos por una perspectiva de corto plazo incluiremos las pérdidas producidas por todos los regímenes y las ganancias de recaudación que se producirán en los períodos en los que se abonarán más impuestos debido a la postergación brindada para su pago. Por ello, en algunos años las estimaciones de los GT tendrán valores negativos, es decir, que aumentarán la recaudación en lugar de disminuirla.

La opción por el enfoque de largo plazo nos conducirá a decidir si consideraremos como GT al costo de oportunidad que soportará el Estado por la postergación del ingreso y, en el caso afirmativo, cuál será la tasa de descuento a utilizar.

3- Una tercer cuestión que debe atenderse, al menos desde el punto de vista conceptual, es la referida al ámbito de aplicación de la estimación de los GT. Dada la elevada movilidad internacional de los recursos económicos, en particular el capital, la eliminación de incentivos tributarios para determinadas actividades ligadas, en especial, al comercio exterior - el ejemplo más habitual son las zonas francas - puede conducir a que dichas actividades se relocalicen en otros países, por lo que la ganancia de recaudación de tal eliminación puede ser prácticamente inexistente en el país que elimina el incentivo.

### **10 - ¿Se pueden sumar los Gastos Tributarios?**

Otra cuestión relacionada con las mediciones de los GT es la de si se pueden sumar los costos de cada uno de ellos para presentar un total de gastos. En principio no puede decirse que la eliminación de todos los GT producirá un aumento de ingresos fiscales igual a la suma de las estimaciones de los costos efectuada para cada uno de ellos. Ello debido a que, como se mencionó, no está contemplada la eventual respuesta de los beneficiarios a la pérdida de los beneficios y a que se desconocen los efectos que producirá la eliminación conjunta de todos los GT.

Entonces, ¿qué está indicando la suma de todos los casos de GT?. Esta suma refleja de manera aproximada el incremento que debería producirse en los gastos presupuestarios, en el caso que se eliminaran estas concesiones tributarias, para que los beneficiarios de las mismas mantengan su nivel de

*ingresos a través del otorgamiento subsidios directos<sup>8</sup>. El gasto presupuestario se incrementará, además, por el costo administrativo que implicará la implementación de los subsidios sustitutivos de los Gastos Tributarios<sup>9</sup>. Esta conclusión supone que las estimaciones realizadas de los GT no tienen errores, por lo que los subsidios que solicitarán los beneficiarios de los GT serán iguales al monto estimado de los mismos.*

### **11 - Comparaciones internacionales de los Gastos Tributarios**

*La experiencia internacional es sumamente variada en cuanto a los diversos tópicos tratados a lo largo de este documento. No hay normas internacionales para la elaboración de informes sobre los Gastos Tributarios, lo que imposibilita la comparación de los resultados obtenidos en cada país.*

*Ya cuando se considera la definición de los GT se presentan diferencias, aunque el concepto es similar a lo largo de los países. Las diferencias son más marcadas cuando debe establecerse qué es lo que forma parte de la estructura del tributo (el benchmark) y, en consecuencia, qué es un tratamiento especial.*

*En muchos casos se presentan cálculos tanto para los casos que se consideran GT como para aquéllos que no lo son, por tratarse de concesiones tributarias de carácter general.*

*En cuanto al punto de referencia para la medición de los GT, es más común utilizar el enfoque legal, aunque hay países como que utilizan el enfoque conceptual. Sólo en EE.UU. se utilizan ambos métodos.*

*En el método de cálculo hay unanimidad en lo que hace a utilizar el método *expost*, debido a la dificultad que existe en calcular la respuesta de los beneficiarios a la eliminación del tratamiento especial.*

### **12 - Consideraciones finales**

*La importancia de la medición de los GT está relacionada primordialmente con la transparencia fiscal .*

*La complejidad del tema requiere de un avance continuo en la identificación y estimación de los casos concretos de GT. Por ello es aceptable que en una primera etapa sólo se elabore un listado de aquellas concesiones tributarias que puedan considerarse GT. Este es un paso crucial, aunque se*

---

<sup>8</sup> No se considera el mayor pago de tributos que puede producirse en los impuestos con tasa progresiva – básicamente sobre la Renta – al eliminarse alguna deducción o exención.

<sup>9</sup> A este costo deberá deducírsele el ahorro en los gastos administrativos que se originaban el control de los GT.

*desconozca las magnitudes monetarias involucradas, pues pone en evidencia todos los casos de otorgamiento de beneficios tributarios.*

*Luego, en la medida en que la información disponible lo permita, debe llevarse a cabo la estimación de los ingresos fiscales perdidos. Siempre el primer intento debería apuntar a establecer el orden de magnitud del costo fiscal de los beneficios. Más tarde se podrá intentar precisar los costos de estos incentivos.*

*En ningún caso, el tamaño de la tarea debe disuadir a los responsables de llevarla a cabo de avanzar en la medida que lo permitan los recursos disponibles, pues la importancia del tema justifica todo esclarecimiento que del mismo se haga.*

**Bibliografía**

- Barra, P. y Jorrat, M. *Medición del Gasto Tributario en Chile*. Noviembre de 2002.
- CEPAL. *El Pacto Fiscal. Fortalezas, debilidades y desafíos*. Santiago de Chile, 1998.
- Craig, Jon and Allan, William. *IMF. Fiscal transparency, tax expenditures and budget processes: an internacional perspective*. Presentado en el XIV Seminario Regional de Política Fiscal de la CEPAL, Santiago de Chile, Enero de 2002.
- Conde Bonfil, Carola. *La educación de adultos vista como una política pública*. Documentos de Investigación. El Colegio Mexiquense. México.
- Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal. *Ministerio de Economía y Producción de la República Argentina. Estimación de los Gastos Tributarios en la República Argentina. Años 2003 – 2005*.
- Executive Office of the President of the United States. *Budget of the United States Government. Fiscal year 2006*.
- Fondo Monetario Internacional. *Manual de Transparencia Fiscal*. Washington D.C., EE.UU.
- Gonzalez Cano, H y Simonit, S. *Estimación de los Gastos Tributarios en los sectores sociales*. Secretaría de Programación Económica y Regional. Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. Rep. Argentina, octubre de 1999.
- Joint Committee on Taxation. *Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2005-2009.. (JCS-1-05) January 12,2005*. Washington D.C. USA.
- OECD. *Best practice guidelines – off budget and tax expenditures*. 25<sup>th</sup> annual meeting of Senior Budget Official. Madrid. España. 9-10 junio de 2004
- OECD. *Special Feature for the 2003 Edition of Revenue Statistics*. Note by the Secretariat, Paris.
- OECD. *Tax Expenditures. Recent experiences*. 1996.
- Rosen, Harvey. *Public Finance*. McGraw-Hill / Irwin.
- Surrey, Stanley. *Pathways to tax reform. (The concept of Tax Expenditure)*. Cambridge, USA. 1973.