

Comité Ejecutivo

INFORME TÉCNICO N° 13

**Documento Metodológico para la
Estimación del Gasto Tributario en los
Impuestos Provinciales**

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal
-Ley Nacional Nº 25.917-

INDICE

1.	INTRODUCCIÓN.....	3
2.	ASPECTOS CONCEPTUALES DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS.	6
2.1.	DEFINICIÓN DE GASTO TRIBUTARIO.....	6
2.2.	REFERENCIAS PARA MEDIR EL GASTO TRIBUTARIO.....	10
2.3.	MÉTODOS DE CÁLCULO.	11
3.	METODOLOGÍA PARA LA ESTIMACIÓN DEL GASTO TRIBUTARIO EN LOS IMPUESTOS PROVINCIALES.....	13
3.1.	MARCO GENERAL.....	13
3.1.1.	Formas de Gasto Tributario.....	15
3.1.2.	Base de referencia.....	17
3.2.	IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS.....	19
3.2.1.	Estructuración del impuesto y definición del benchmark.....	20
3.2.2.	Exenciones.....	26
3.2.3.	Base imponible.....	27
3.3.	IMPUESTO DE SELLOS.....	28
3.4.	IMPUESTO INMOBILIARIO.....	29
3.5.	IMPUESTO AUTOMOTOR.....	30
3.6.	BONIFICACIONES.....	30
3.7.	MUNICIPIOS.....	33
4.	SÍNTESIS.....	34
5.	PRESENTACIÓN DEL INFORME DE GASTOS TRIBUTARIOS PROVINCIALES.	36
5.1.	CUADROS DE PRESENTACIÓN.....	37
5.2.	RECOMENDACIONES.....	40
5.3.	PLANILLAS DE TRABAJO.....	42

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal

-Ley Nacional Nº 25.917-

1. INTRODUCCIÓN.

En el marco del Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal, el Comité Ejecutivo ha llevado a cabo distintas jornadas de trabajo, destinadas a brindar herramientas técnicas a las jurisdicciones adheridas, para avanzar en la medición de los Gastos Tributarios.

Estas jornadas se realizaron en función de lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley Nº 25.917, que señala que la estimación de los mismos deberá ser incluida en los presupuestos del Gobierno Nacional, los Gobiernos Provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en un plazo de un año a contar de la vigencia de la mencionada ley. Se establece asimismo en la normativa, que dichas estimaciones serán informativas y no tendrán incidencia presupuestaria debiéndose realizar como mínimo por impuesto.

En ese sentido, la estimación y presentación de los gastos tributarios permite observar una situación presupuestaria ampliada, en el marco del proceso de transparencia y homogeneización de la información, implementado por el Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal.

El informe de gastos tributarios, adjunto a la ley anual de presupuesto, permite identificar aquellas políticas de gasto que no son contabilizadas mediante la asignación de una partida presupuestaria específica, sino que se instrumentan mediante algún tipo de beneficio impositivo. De esta forma, tales políticas constituyen un tipo de gasto que no se incluyen en el presupuesto general, razón por la cual quedan fuera de la observancia directa de la ejecución presupuestaria.

De esta forma, el principal objetivo que persigue la confección del informe de gasto tributario es optimizar la *transparencia* de la gestión pública. Sobre este punto, Cano y Simonit¹ señalan: *“un principio formal de la elaboración y presentación de los presupuestos se refiere a la citada no compensación de gastos e ingresos, estableciéndose que en las cifras presupuestarias, así como en la rendición final de la cuenta ingresos-gastos, no pueden consignarse cifras “neteadas”, sino por un*

¹ Estimación de los Gastos Tributarios en los Sectores Sociales en la Argentina, Buenos Aires, Mayo de 1999.

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal **-Ley Nacional N° 25.917-**

monto parcial: los gastos por un lado y los ingresos por el otro. Con la presentación tradicional, en que los ingresos se presentan netos de los gastos tributarios, se vulnera un requerimiento del sistema democrático acerca de la debida publicidad de los actos de gobierno. En cambio, con la presentación del Informe de Gastos Tributarios esa publicidad queda debidamente resguardada.”

Por otra parte, este tipo de informe permite identificar los sectores beneficiados y la cuantía de ese beneficio, brindando asimismo un panorama acerca del nivel de distorsión y complejidad que reviste la estructura tributaria.

Por su parte, desde la óptica de la implementación del Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal como sistema integrado de reglas fiscales y presupuestarias, el informe de estimación de gastos tributarios permite observar si se han financiado expansiones de gasto resignando ingresos tributarios, mecanismo que quedaría por fuera de la base evaluada por el artículo 10°.

En este marco, un primer objetivo de este documento es proveer una guía con los principales lineamientos conceptuales y metodológicos necesarios para la elaboración de un informe de gastos tributarios originados en los impuestos provinciales.

Asimismo, y dado que la estimación del Gasto Tributario reviste un alto grado de discrecionalidad al no existir metodologías estandarizadas a nivel internacional, un segundo objetivo es recomendar un criterio homogéneo para identificar y estimar el Gasto Tributario en las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a los fines de lograr informes comparables entre las distintas jurisdicciones, pudiendo obtenerse una aproximación del impacto global de esta forma de financiamiento del gasto público consolidado.

El presente documento se ha confeccionado en base a:

- Los lineamientos conceptuales expuestos en el primer taller de Gastos Tributarios.
- La propuesta metodológica elaborada por la Coordinación Técnica y remitida al conjunto de jurisdicciones adheridas al Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal.

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal
-Ley Nacional N° 25.917-

- Las respuestas a la propuesta de la Coordinación Técnica por parte de las jurisdicciones.
- La revisión realizada en el segundo taller de Gasto Tributario, en el cual se discutieron distintos casos, críticas y comentarios expuestos por las jurisdicciones participantes.

Asimismo, cabe destacar que las metodologías propuestas, desarrolladas en el presente documento, han tenido un alto grado de aceptación por parte de las jurisdicciones adheridas al Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal, como asimismo por parte de los especialistas a cargo de la elaboración del informe de Gastos Tributarios del Gobierno Nacional.

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal
-Ley Nacional N° 25.917-

2. ASPECTOS CONCEPTUALES DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS.

2.1. DEFINICIÓN DE GASTO TRIBUTARIO.

El gasto tributario puede definirse como los “ingresos que el Estado deja de percibir al otorgar concesiones tributarias, que benefician de manera particular a algunos contribuyentes, actividades o regiones y que tienen por objetivo desarrollar determinadas políticas públicas”.

En este sentido, una política pública puede llevarse a cabo mediante los siguientes esquemas:

- Un Gasto Directo
- Subsidios de bancos o empresas públicas
- Otorgamientos de avales o garantías
- Regulaciones obligatorias
- **Una Concesión Tributaria**

Es en este último caso donde surgen los gastos tributarios; señalándose que se registra una concesión tributaria cuando se otorga a los contribuyentes algún tipo de beneficio tributario.

Estas concesiones pueden ser generales (si pueden ser usufructuadas por todos los contribuyentes) o particulares (si benefician solamente a un conjunto determinado y limitado de contribuyentes).

Por otro lado, las concesiones tributarias pueden o no desarrollar una política pública.

Cuando una concesión tributaria beneficia solamente a un conjunto de contribuyentes con el objetivo de desarrollar una política pública, se está frente a un caso de gasto tributario. De esta manera, un gasto tributario constituye un caso particular de concesión tributaria.

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal

-Ley Nacional N° 25.917-

Por tanto, para determinar la existencia de un gasto tributario se debería:

a) Determinar si existe una concesión tributaria.

Para establecer si existe o no una concesión tributaria, es necesario determinar un punto de referencia o “benchmark” a partir del cual se observarán las desviaciones respecto al mismo, definiéndose a estas como las concesiones tributarias.

Por lo general, no existe una forma unívoca de definir el “benchmark” y su elección es, por lo tanto, convencional.

Por ejemplo, si se acepta que para el caso del IVA la alícuota tomada como referencia es del 21%, las actividades gravadas al 10,5% constituirían una concesión tributaria (un tratamiento diferencial o desvío respecto al benchmark).

A continuación, pueden observarse algunos casos particulares de lo señalado.

➤ Derechos de importación

Determinación del arancel de referencia respecto al cual se va a definir si existe o no una concesión, teniendo en cuenta que no existe un arancel definido como “general”. Puede pensarse en las siguientes opciones:

- Arancel promedio simple
- Arancel promedio ponderado (por valor importado)
- Arancel mediano

➤ Impuesto sobre los ingresos brutos

En este caso, el punto de referencia (benchmark) podría ser:

- Alícuota general (si es que existe una unitaria)
- Alícuota promedio simple de todas las existentes
- Alícuota promedio ponderada (por facturación o valor bruto de producción de cada actividad)
- Alícuota general por sector de actividad.

➤ Impuesto Inmobiliario

El punto de referencia (benchmark) podría ser:

- Alícuota general (si es que existe una unitaria)

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal

-Ley Nacional N° 25.917-

- Alícuota correspondiente a cada estrato de valor fiscal
- Alícuota promedio simple
- Alícuota promedio ponderada: impuesto emitido / valuación fiscal total de la provincia

Una vez definido el punto de referencia, se procede a observar si existen desvíos respecto al mismo. Cada uno de esos desvíos constituiría una concesión tributaria.

b) Identificar el conjunto de contribuyentes beneficiados.

Una vez observada una desviación respecto a la alícuota tomada como benchmark, para que dicha desviación o tratamiento especial sea considerado un gasto tributario, es necesario identificar el conjunto de contribuyentes beneficiados.

Como se señaló precedentemente, si la concesión beneficia al universo de contribuyentes, la misma no se considera un gasto tributario.

Si, por el contrario, la concesión beneficia a un conjunto *finito y determinado* (explícita o implícitamente), se estaría frente a un caso de gasto tributario.

Por ejemplo, en el caso del impuesto a las ganancias, las deducciones generales (mínimo no imponible, deducciones por carga de familia, etc.) no son consideradas un gasto tributario, dado que las mismas pueden ser usufructuadas por el universo de contribuyentes que tributa este impuesto. En este sentido, tales deducciones responden a una estructuración del impuesto más que al objetivo de dar un trato diferenciado.

Siguiendo con el ejemplo, toda deducción particular del impuesto a las ganancias sí configuraría un gasto tributario, dado que puede ser usufructuada sólo en casos especiales, por un conjunto determinado de contribuyentes (y no por la totalidad del universo).

c) Detectar la política pública financiada.

Por último, identificada la concesión particular, esta debe financiar una política determinada para ser considerada un gasto tributario.

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal

-Ley Nacional N° 25.917-

Por ejemplo, el régimen nacional para pequeños contribuyentes (monotributo) exime de pagar ganancias e IVA. No obstante, no es considerado un gasto tributario dado que no financia una política pública (el objetivo es simplificar la administración tributaria e incitar al pequeño contribuyente al pago de impuestos).

Sin embargo, el establecimiento de una alícuota reducida para algunos alimentos (como carnes vacunas, frutas, legumbres y hortalizas frescas), constituye un caso de gasto tributario, que presenta como trasfondo la política pública de facilitar el acceso de la población a dichos componentes de la canasta básica alimentaria.

Si se pueden determinar los elementos antes mencionados, se estaría frente a un gasto tributario.

En síntesis, para determinar un gasto tributario deben darse tres elementos básicos:

- a)** Existencia de una concesión, medida como una desviación o trato preferencial respecto al parámetro tomado como benchmark
- b)** Que dicha concesión no sea de carácter general, pudiéndose determinar el conjunto de contribuyentes o actividad beneficiada
- c)** Que dicha concesión financie una política pública

Adicionalmente a las tres características básicas y mínimas mencionadas, la OECD² presenta algunos elementos adicionales, los cuales son presentados con el objetivo de profundizar el concepto de gasto tributario:

- La concesión tributaria que beneficia a una industria, actividad o tipo de contribuyente en particular sirve un propósito particular (aparte de mejorar la eficiencia del aparato tributario) que es identificable con un objetivo capaz de ser alcanzado mediante otros instrumentos (por ejemplo, mediante un gasto directo).

² Tax Expenditures, Recent Experiences – Organisation for Economic Co – Operation and Development, 1996

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal **-Ley Nacional N° 25.917-**

- El impuesto en cuestión debe ser lo suficientemente amplio como para poder determinar un benchmark a partir del cual se medirán las concesiones otorgadas.
- Debe ser administrativamente posible alterar la estructura tributaria como para eliminar el gasto tributario.
- No deben existir previsiones en ninguna parte del sistema impositivo que compensen el beneficio otorgado mediante el gasto tributario.

2.2. REFERENCIAS PARA MEDIR EL GASTO TRIBUTARIO.

Previamente a la definición de una metodología concreta para la medición de los gastos tributarios, resulta necesario considerar dos aspectos fundamentales que hacen a la propia definición de los mismos. En primer lugar se trata de una referencia nocional y en segundo lugar de una cuestión temporal.

- **Referencia nocional**

Para definir el benchmark existen básicamente dos enfoques:

- **Enfoque conceptual:** Constituye la idea conceptual que define a un impuesto. En principio, este enfoque considera que todo lo que no está gravado constituye un gasto tributario.

Por ejemplo: el impuesto a los ingresos brutos es, conceptualmente, un impuesto a las ventas, luego cualquier venta que no esté gravada (o que esté gravada a una tasa inferior), cualquier base imponible diferente o cualquier trato diferencial constituiría un gasto tributario.

- **Enfoque legal:** Se toma la definición del impuesto vigente en la ley. El impuesto es lo que la ley define que es, independientemente de la idea conceptual que se tenga del mismo. En este caso, existirá una concesión tributaria cuando se observen desvíos respecto a lo establecido en la legislación.

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal **-Ley Nacional N° 25.917-**

▪ **Referencia temporal**

Asimismo, otra cuestión a tener en cuenta es el horizonte temporal considerado:

- **Horizonte de corto plazo:** Se considera gasto tributario a toda concesión que, cumpliendo con las características antes descriptas, genera **pérdidas inmediatas** de recaudación, sin importar que sean recuperadas en el futuro. Bajo esta óptica, un diferimiento impositivo constituye un gasto tributario.
- **Horizonte de largo plazo:** Se considera gasto tributario a toda concesión que, cumpliendo con las características antes descriptas, genera una reducción en la recaudación de carácter **permanente**. Bajo esta óptica, un diferimiento impositivo **no** constituye un gasto tributario.

Particularmente, en el caso del Gobierno Nacional, en la última medición (incluida en el Proyecto de Presupuesto 2007) se modificó el enfoque utilizado en este aspecto. Se dejó de lado la visión de corto plazo que venía siendo utilizada, y se adoptó un enfoque de largo plazo, razón por la cual, dejaron de incluirse como gastos tributarios distintos tratamientos especiales previamente considerados, como es el caso de la amortización acelerada de bienes de capital, entre otros.

2.3. MÉTODOS DE CÁLCULO.

Pueden establecerse diferentes modos de calcular los gastos tributarios, entre los que se destacan los siguientes:

- **Pérdida de recaudación:** Se estima la recaudación que se deja de percibir debido a la existencia del tratamiento impositivo preferencial, en un período anterior al de la eventual eliminación del beneficio. Se supone que el comportamiento de los beneficiarios no se alterará por la derogación de la concesión.

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal

-Ley Nacional N° 25.917-

Esta forma de cálculo es la más utilizada, dada su simplicidad y el hecho de no tener que asumir supuestos de comportamiento sobre los contribuyentes, los cuales pueden disminuir aún más la calidad de la estimación.

Básicamente, la forma general de este método consiste en calcular el diferencial de alícuotas (alícuota tomada como benchmark menos alícuota especial) y multiplicarla por la base imponible original.

- **Ganancia de recaudación:** Le agrega a la estimación de la pérdida de recaudación ocasionada por la existencia del Gasto Tributario un supuesto acerca del efecto que tendría en los beneficiarios la eliminación del tratamiento especial. Es por ello que se lo denomina “ganancia de recaudación”, pues pretende medir el aumento que efectivamente se produciría en los ingresos fiscales en caso de eliminación del beneficio.
- **Gasto directo equivalente:** Mide el costo de proveer el mismo beneficio monetario que el Gasto Tributario a través de un gasto directo. En términos generales, puede señalarse su escasa utilización, dada la dificultad de su cálculo. Cabe señalar que sólo EE.UU. utiliza este método, no obstante lo cual, los resultados obtenidos son presentados junto con una estimación realizada bajo el principio de pérdida de recaudación.

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal
-Ley Nacional N° 25.917-

3. METODOLOGÍA PARA LA ESTIMACIÓN DEL GASTO TRIBUTARIO EN LOS IMPUESTOS PROVINCIALES.

3.1. MARCO GENERAL.

A través del consenso obtenido, se sugiere la utilización de la óptica legal como principio de determinación de la estructura tributaria de referencia. Esto se fundamenta en que:

- Su determinación reviste un menor grado de discrecionalidad, por estar establecido por la legislación
- No utiliza supuestos o definiciones nocionales, dotando de mayor transparencia a los criterios utilizados y por lo tanto a las estimaciones realizadas
- Permite un mayor entendimiento, mejor lectura e interpretación por parte de los no especialistas
- Permitirá que las comparaciones interjurisdiccionales sean consistentes, dado que las provincias y la C.A.B.A. presentan una estructura tributaria similar, con lo cual, al margen de las particularidades de la legislación de cada jurisdicción, este principio no genera incongruencias en la uniformidad de la estimación.
- Por último, se observa una mejora en la compatibilidad de la legislación tributaria provincial, generada principalmente por el avance de los regímenes multilaterales del impuesto a los ingresos brutos, lo cual mejora la calidad y compatibilidad de la óptica legal como herramienta de estimación.
- Tal metodología es la utilizada por el Gobierno Nacional, con lo cual se unifica el criterio adoptado a la vez que permite arribar a una estimación consolidada.

No obstante los argumentos anteriores, en algunos casos, se aprecia que se superponen algunos enfoques conceptuales, frente a lo cual debe tenerse en cuenta que la óptica legal será siempre el principio rector.

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal **-Ley Nacional N° 25.917-**

En cuanto al método de cálculo, se ha propuesto utilizar en todos los casos el principio de **pérdida de recaudación**, fundamentado en que:

- Reviste mayor facilidad de cálculo, cualidad de suma relevancia si se tiene en cuenta la fuerte falencia en el flujo de información necesaria para llevar a cabo las estimaciones.
- Brinda una interpretación rápida y concisa del monto estimado
- Minimiza la cantidad de supuestos necesarios para realizar el cálculo
- Es el método utilizado por el Gobierno Nacional y el más común a lo largo de la experiencia internacional.

En relación a la referencia temporal, se toma el principio de **horizonte de largo plazo**, en virtud que:

- Dota de mayor consistencia a la estimación, dado que mide las pérdidas permanentes de recaudación y no aquellas circunstancias donde sólo se traspa al Estado un costo financiero.
- Va en línea con la exigencia de presentar presupuestos plurianuales, brindando una proyección de mediano plazo para el planeamiento presupuestario “ampliado”.
- Es el método que el Gobierno Nacional ha decidido adoptar en sus últimas estimaciones.

- Cuadro N°1 -

Metodología General

- Enfoque: legal
- Horizonte: de largo plazo
- Método de cálculo: pérdida de recaudación

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal

-Ley Nacional N° 25.917-

3.1.1. Formas de Gasto Tributario.

El gasto tributario puede instrumentarse de diversas formas, tanto mediante exenciones, alícuotas diferenciadas como así también mediante bases imponibles distintas, una combinación de ambas o una bonificación sobre el impuesto total (resultado de base impositiva y alícuota).

En términos generales, a lo largo de la legislación se observan los siguientes tratos impositivos:

- Gravamen normal
- Alícuota diferencial
- Base impositiva diferencial
- Combinación de alícuota y base imponible diferencial
- Exenciones
- Elementos no gravados o no alcanzados por el tributo

A continuación se realizan algunos comentarios acerca de estas categorías.

- *Actividades exentas*

Las actividades exentas constituyen el caso típico de gasto tributario, dado que se lo define en forma explícita en la legislación, abarca un conjunto reducido y determinado de beneficiarios y por lo general es clara la política pública financiada (explícita o implícita).

Por otro lado, se recomienda no considerar gasto tributario a los siguientes entes exentos:

- El Estado Nacional, los estados provinciales y las municipalidades, sus dependencias, reparticiones autárquicas y descentralizadas. No se encuentran comprendidas en esta disposición, las empresas del Estado Nacional o Provincial.

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal **-Ley Nacional N° 25.917-**

- Las representaciones diplomáticas y consulares de los países extranjeros acreditados ante el Gobierno de la República, dentro de las condiciones establecidas por la Ley Nacional N° 13.238.

Tal recomendación se fundamenta en que en ambos casos se trata de transferencias de ingresos dentro del mismo sector, resultando un efecto fiscal neutro. En el caso de las representaciones diplomáticas y consulares tal justificación surge en tanto existe un tratamiento análogo para las representaciones argentinas en el exterior.

Asimismo, en ninguno de los dos casos se observa el financiamiento de una política pública, sino un mecanismo de simplificación de la contabilización de débitos y créditos fiscales.

- *Alícuota y/o base diferencial*

Otra forma legal en la cual muchas veces se identifican casos de gasto tributario es cuando se definen alícuotas o bases especiales o reducidas para determinados actos, actividades o bienes (inmuebles o rodados). Estos casos son menos explícitos que las exenciones, y en muchas oportunidades responden a cuestiones técnicas en la aplicación del impuesto.

- *Actividades no gravadas*

Por último, en virtud del enfoque legal adoptado, no se considerará gasto tributario a las siguientes categorías sinónimas:

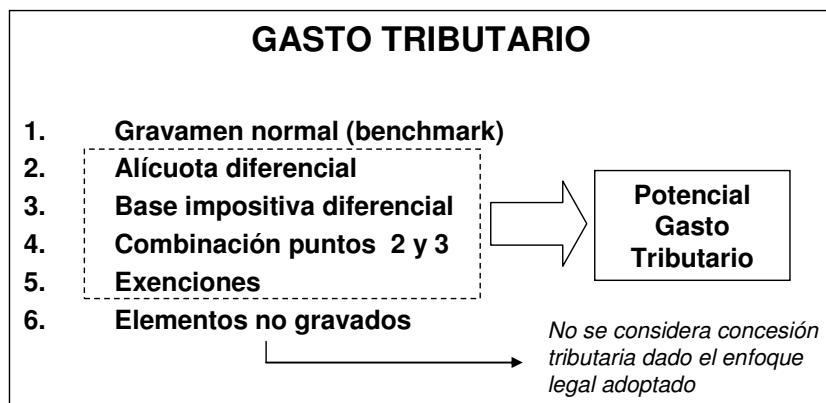
- Actividades no gravadas
- Actividades no alcanzadas por el tributo
- Actividades fuera del alcance del tributo
- Actividades no sujetas al impuesto

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal **-Ley Nacional N° 25.917-**

Se recomienda excluir tales casos del análisis dado que desde la óptica legal no existe hecho imponible. En algunos casos la norma define o describe los casos de no sujeción, pero en general se trata de normas aclaratorias, porque, si ellas no estuvieran, esos casos también estarían fuera del impuesto, dado que se trata de casos en los que no se cumple con el requisito de tipicidad del hecho imponible.

Como contraejemplo, puede citarse el caso de la exención, donde sí hay hecho imponible pero no hay obligación tributaria.

- Cuadro N°2 -



3.1.2. Base de referencia.

El enfoque legal implica que se tomará en cuenta como base de referencia al diseño de estructura tributaria establecido por la Ley Impositiva, Código Fiscal o norma que corresponda.

Por ello, en primer lugar, es necesario determinar qué elementos, explícitos en la legislación, serán descartados como potenciales casos de Gasto Tributario en virtud de formar parte del diseño del sistema tributario.

Según lo expuesto por la OECD, la estructura tributaria legal generalmente incluye:

- Estructura de alícuotas
- Principios contables o tributarios
- Deducción de gastos obligatorios
- Previsiones para facilitar la administración

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal

-Ley Nacional N° 25.917-

Respecto a lo anterior, para el caso particular de los impuestos provinciales, se consideran parte de la estructura del tributo, entre otros, a los siguientes:

- Estructura de alícuotas
- Mínimos no imponibles
- Impuesto fijo para pequeños contribuyentes
- Mínimos a ingresar
- Deducciones generales

En primer lugar, puede señalarse que la estructuración de las alícuotas establecidas en la legislación corresponden, en general, al diseño del tributo, imponiendo gravámenes diferentes en función de las particularidades de las actividades, actos o patrimonio gravado. La estructuración a la que se hace referencia, suele responder a cuestiones técnicas y de diseño estructural del impuesto, incluyendo desde la simplificación de la administración hasta el cumplimiento de principios tributarios, tales como equidad, progresividad, capacidad contributiva, minimización de la distorsión, etc.

De esta forma, no todo diferencial de alícuotas que se explique por alguno de los fundamentos anteriores debe considerarse como un potencial Gasto Tributario.

Por otra parte, todo el conjunto de mínimos no imponibles, topes, sumas mínimas a ingresar, son considerados parte integrante de la estructura del impuesto y por lo tanto, dado el criterio adoptado, no constituyen gasto tributario. Es importante destacar que el criterio anterior constituye un principio general, lo cual no invalida la existencia de casos particulares en los que se registren casos de gasto tributario.

En lo que respecta a las deducciones, debe indagarse en el número de contribuyentes beneficiados para determinar la generalidad o particularidad de las mismas. Cuando sean de carácter general (o cuasi general) no deben ser consideradas Gasto Tributario, en virtud de la definición del mismo (concesión tributaria particular).

Por último, los sistemas de liquidación de impuesto de suma fija, en general tienen como objetivo simplificar la administración tributaria e incentivar al pago a

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal **-Ley Nacional N° 25.917-**

pequeños contribuyentes³, por lo que se recomienda no tratarlos como Gasto Tributario.

3.2. IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS.

En el caso particular del impuesto a los ingresos brutos, y de acuerdo a lo definido en el capítulo anterior, se considerará a una forma de estructuración de alícuotas por grandes grupos de actividad como parte integrante de la estructura tributaria. La forma de estructuración mencionada la configura el escalonamiento en la imposición, característica que se desarrolla a continuación.

El hecho que grandes grupos de actividades tengan alícuotas mayores o menores a otras no responde a un tratamiento especial sino a una estructuración natural del impuesto. Es decir, la estructura tributaria del impuesto a los ingresos brutos está diseñada de forma tal que las actividades más cercanas al consumo final soporten un mayor gravamen, a fin de amortiguar el efecto piramidación que genera gravar todas las etapas de la producción sin realizar deducciones (crédito fiscal).

Esta situación se registra a lo largo de todas las provincias, donde las actividades primarias soportan la carga más baja, la cual se va incrementando (en promedio) en las actividades secundarias y terciarias.

En línea con el marco conceptual, se interpreta que la actividad primaria no es un sector beneficiado con una alícuota más baja sino que responde a la estructura tributaria del impuesto. A modo de ejemplo, un caso de estructuración del impuesto es la siguiente:

- Actividades de producción primaria (Agricultura, Ganadería, Caza, Silvicultura, Pesca y Explotación de Minas y Canteras): Alícuota General: 1%
- Actividades Secundarias: Producción de bienes: Alícuota General: 1,5%
- Actividades Terciarias: Ventas por mayor, por menor, prestaciones de servicios: 3%

³ Tratamiento análogo otorga el Gobierno Nacional al régimen simplificado del Monotributo.

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal **-Ley Nacional N° 25.917-**

Este escalonamiento en la imposición se verifica a lo largo de todas las jurisdicciones subnacionales. En este sentido, la diferencia de alícuotas responde, como fue dicho, a la estructura del impuesto y no al otorgamiento de tratamientos especiales. Desde esta óptica, este diferencial de alícuotas no constituiría un gasto tributario.

3.2.1. Estructuración del impuesto y definición del benchmark.

La metodología establecida, consiste en tomar como benchmark una alícuota por cada sector de actividad, según como se encuentre definido en la legislación.

A partir de ésta, el gasto tributario se observará en aquellas actividades que estén gravadas a una alícuota inferior (“trato preferencial”) y que tal diferencia tenga como objetivo el financiamiento de una política pública.

Aquellas diferencias de alícuotas respecto a la determinada como benchmark que respondan a cuestiones técnicas no deberán identificarse como un caso de gasto tributario.

Esto se justifica por el hecho de que tales diferencias de tasas no responden al financiamiento de una política pública, sino al diseño del impuesto, dado el enfoque legal adoptado.

Entre los diferenciales de tasas que responden a cuestiones técnicas, pueden citarse los siguientes:

- Cumplimiento del principio de equidad (vertical y horizontal)
- Amortiguación del efecto piramidación
- Evitar o reducir la doble imposición
- Facilitar la administración tributaria

Dada la óptica legal adoptada, la determinación del benchmark va a depender de la redacción y estructuración de las alícuotas que defina la ley impositiva o la norma que corresponda, no pudiéndose establecer una forma unívoca para todas las jurisdicciones. Por ello, a continuación se presentan dos casos representativos del conjunto:

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal **-Ley Nacional N° 25.917-**

a) Primer caso.

Se trata de un caso real, en que la Ley impositiva define una alícuota general para los siguientes grupos de actividades:

- Producción Primaria: 1%
- Industria Manufacturera: 1,5%
- Comercio Mayorista: 2,5%
- Comercio Minorista: 3%
- Prestaciones de obras y/o Servicios: 3,5%

En este caso, el benchmark lo constituye cada una de las alícuotas predefinidas en cada grupo de actividad citado. De esta forma, en dicho ejemplo, se observan cinco alícuotas benchmark.

En tanto, las actividades gravadas con alícuotas especiales (mayor o menor a la correspondiente), son definidas en un artículo especial, como se ejemplifica en el apartado siguiente.

Actividades con alícuotas especiales: *“Establécense para las actividades que se enumeran a continuación las tasas que en cada caso se indican, en tanto no se encuentren comprendidas en beneficios de exención establecidos en el Código Fiscal o en Leyes especiales”:*

Elaboración de cerveza, bebidas malteadas y de malta	3,25%
Elaboración de productos de tabaco	3,25%
Refinación del petróleo (Ley 11.244)	0,1%
Fabricación de medicamentos de uso humano y productos farmacéuticos	1,0%
Distribución de gas natural (Ley 11.244)	3,4%
Construcción, reforma y reparación de edificios residenciales	2,5%
Construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales	2,5%
Construcción, reforma y reparación de obras de infraestructura de transporte, excepto los edificios para tráfico y comunicaciones, estaciones, terminales y edificios asociados	2,5%
Construcción, reforma y reparación de redes	2,5%
Montajes industriales	2,5%
Obras de ingeniería civil n.c.p.	2,5%
Desarrollos urbanos	3,0%
Desarrollos urbanos	3,0%
Venta en comisión de autos, camionetas y utilitarios, nuevos	6,0%
Venta en comisión de vehículos automotores, nuevos n.c.p.	6,0%
Venta en comisión de autos, camionetas y utilitarios usados	6,0%
Venta en comisión de vehículos automotores usados n.c.p.	6,0%
Venta en comisión de motocicletas y de sus partes, piezas y accesorios	6,0%
Venta al por menor de combustibles líquidos (Ley 11.244)	3,4%
Venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas	4,1%

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal **-Ley Nacional N° 25.917-**

Venta al por mayor en comisión o consignación de productos pecuarios	6,0%
Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías n.c.p.	6,0%
Venta al por mayor de materias primas agrícolas y de la silvicultura	1,0%
Cooperativas - art. 148º incisos g) y h) del Código Fiscal (T.O. 1999)	4,1%
Comercialización de productos agrícolas efectuada por cuenta propia por los acopiadores de esos productos	4,1%
Venta al por mayor de semillas	1,0%
Comercialización de productos ganaderos efectuada por cuenta propia por los acopiadores de esos productos	4,1%
Matarifes	1,5%
Venta al por mayor de cigarrillos y productos de tabaco	6,0%
Venta al por mayor de productos farmacéuticos, cuando sus establecimientos estén ubicados en la Provincia de Buenos Aires	1,0%
Venta al por mayor de productos farmacéuticos, excepto los que estén ubicados en la provincia de Buenos Aires	2,0%
Venta al por mayor de abonos, fertilizantes y productos agroquímicos	1,0%
Venta al por menor en hipermercados con predominio de productos alimenticios y bebidas	4,0%
Venta al por menor en supermercados con predominio de productos alimenticios y bebidas	4,0%
Venta al por menor de tabaco, cigarrillos y cigarrillos en kioscos, polirrubros y comercios no especializados	6,0%
Venta al por menor de tabaco, cigarrillos y cigarrillos, en comercios especializados ...	6,0%
Venta al por menor de productos farmacéuticos y de herboristería	2,5%
Venta al por menor de semillas	1,0%
Venta al por menor de abonos y fertilizantes	1,0%
Venta al por menor de agroquímicos	1,0%
Servicio de transporte automotor de cargas	1,5%
Servicio de transporte automotor urbano regular de pasajeros	1,5%
Servicio de transporte automotor interurbano de pasajeros	1,5%
Servicio de transporte automotor de pasajeros n.c.p.....	1,5%
Servicios mayoristas de agencias de viajes, por sus actividades de intermediación ..	6,0%
Servicios minoristas de agencias de viajes, por sus actividades de intermediación ...	6,0%
Servicios de comunicaciones por medio de teléfono, telégrafo y telex	4,6%
Telefonía celular móvil	6,0%
Servicios de las entidades financieras bancarias	5,5%
Servicios de las entidades financieras no bancarias	5,5%
Servicio de crédito n.c.p.	5,5%
Servicios financieros n.c.p.	5,5%
Servicios de seguros personales, excepto los servicios de medicina prepaga	4,0%
Servicios de medicina prepaga	2,5%
Servicios de seguros patrimoniales	4,0%
Reaseguros	4,0%
Administración de fondos de jubilaciones y pensiones (A.F.J.P.)	4,0%
Servicios bursátiles de mediación o por cuenta de terceros	6,0%
Servicios auxiliares a la actividad financiera n.c.p., excepto a los servicios de seguros y de administración de fondos de jubilaciones y pensiones	5,5%
Servicios auxiliares a los servicios de seguros	6,0%
Servicios inmobiliarios realizados a cambio de una retribución o por contrata	6,0%
Servicios de publicidad	6,0%
Empresas de servicios eventuales según Ley 24.013 (artículos 75 a 80), Decreto 342/92	1,2%
Servicios de internación	1,5%
Servicios de diagnóstico	1,5%
Servicios de tratamiento	1,5%
Servicios de emergencias y traslados	1,5%
Servicios de espectáculos artísticos y de diversión n.c.p.	12,0%
Comercialización de billetes de lotería y juegos de azar autorizados	6,0%

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal

-Ley Nacional N° 25.917-

En este caso se han resaltado aquellas actividades con alícuotas inferiores a la correspondiente al sector de actividad (producción de bienes, venta al por mayor, venta al por menor y servicios, respectivamente).

En principio, las actividades resaltadas ya definen un sector especialmente beneficiado, por lo cual sólo queda determinar si subyace el financiamiento de una política pública para que tales actividades sean consideradas gasto tributario.

b) Segundo caso.

Se registra otra forma de ley impositiva, donde no se establece una alícuota para cada grupo de actividades, sino que definen alícuotas para cada actividad en particular dentro de un grupo definido. En este caso, no existe una alícuota general que pueda predeterminarse como benchmark.

Actividades:

Primarias
Industrias
Construcción
Electricidad, Agua y Gas:
Comercio por Mayor
Comercio por Menor y Expendio al Público de Combustibles y Gas Natural
Comprimido
Restaurantes y Hoteles
Transporte
Servicios prestados al público
Servicios prestados a las empresas
Servicios de esparcimiento
Servicios financieros y otros servicios

No se define una alícuota general para cada uno de los grupos anteriores, sino una para cada una de las actividades dentro de los títulos definidos. Frente a casos de este tipo, la determinación del benchmark es más discrecional, recomendándose tomar como referencia a la alícuota moda o mediana⁴ dentro de cada grupo. En última instancia, de no poder definirse el benchmark, debería tomarse como

⁴ Valor que en un conjunto de datos de una variable, ordenadas de acuerdo con su magnitud, supera a no más de la mitad de los mismos y es simultáneamente superado por no más de la otra mitad.

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal **-Ley Nacional N° 25.917-**

benchmark a la alícuota definida como “general”, si es que la ley impositiva definiese una.

Se presenta a continuación un ejemplo de la estructuración del impuesto citada:

INDUSTRIAS	
<i>Industria manufacturera de productos alimenticios, bebidas y tabaco, uno coma cinco por ciento</i>	1,5 %
<i>Fabricación de textiles, prendas de vestir e industria del cuero, uno coma cinco por ciento</i>	1,5 %
<i>Industria de la madera y productos de la madera, uno coma cinco por ciento</i>	1,5 %
<i>Fabricación de papel y productos de papel, imprentas y editoriales, uno coma cinco por ciento</i>	1,5 %
<i>Fabricación de sustancias químicas y de productos químicos derivados del petróleo y del carbón, de caucho y de plástico, uno coma cinco por ciento</i>	1,5 %
<i>Fabricación de productos minerales no metálicos, excepto derivados del petróleo y del carbón, uno coma cinco por ciento</i>	1,5 %
<i>Industrialización de combustibles líquidos y gas natural comprimido, cero coma veinticinco por ciento</i>	0,25 %
<i>Industrias metálicas básicas, uno coma cinco por ciento</i>	1,5 %
<i>Fabricación de productos metálicos, maquinarias y equipos, uno coma cinco por ciento</i>	1,5 %
<i>Otras industrias manufactureras, uno coma cinco por ciento</i>	1,5 %

Claramente en la actividad industrial la alícuota benchmark asciende al 1,5%. Se identifica una actividad con un gravamen inferior (industrialización de combustibles líquidos y gas natural), del 0,25%.

En tanto, de estar exentas el conjunto de actividades industriales, la alícuota de referencia debería ser la misma, esto es, 1,5% en este caso.

ELECTRICIDAD, AGUA Y GAS	
<i>Suministros de electricidad, agua y gas, a excepción de los casos que se especifican a continuación, dos coma cinco por ciento</i>	2,5 %
<i>Suministros de electricidad, agua y gas a cooperativas de usuarios, dos por ciento</i>	2,0 %
<i>Suministros de electricidad, agua y gas a consumos residenciales, cinco por ciento</i>	5,0 %
<i>Suministro de gas destinado a empresas industriales y para la generación de energía eléctrica, uno por ciento</i>	1,0 %

En este ejemplo la determinación de la alícuota de referencia reviste un mayor grado de complejidad. Ante casos indeterminados, se propone utilizar la alícuota general, si es que la ley impositiva definiese una.

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal

-Ley Nacional N° 25.917-

TRANSPORTE, ALMACENAMIENTO Y COMUNICACIONES

Transporte

<i>Transporte terrestre, a excepción del caso que se emuncia a continuación, tres coma cinco por ciento</i>	3,5 %
<i>Transporte terrestre de productos agrícola-ganaderos en estado natural, dos coma cinco por ciento</i>	2,5 %
<i>Transporte por agua, tres coma cinco por ciento</i>	3,5 %
<i>Transporte aéreo, tres coma cinco por ciento</i>	3,5 %
<i>Servicios relacionados con el transporte, tres coma cinco por ciento</i>	3,5 %
<i>Agencias o empresas de turismo, comisiones, bonificaciones o remuneraciones por intermediación, siete por ciento</i>	7,0 %
<i>Agencias de turismo, organización de paquetes turísticos, servicios propios y/o de terceros, dos por ciento</i>	2,0 %
<i>Depósitos y almacenamiento, tres coma cinco por ciento</i>	3,5 %
<i>Comunicaciones, excluidos teléfonos y correos, seis por ciento</i>	6,0 %
<i>Teléfonos, seis por ciento</i>	6,0 %
<i>Correos, seis por ciento</i>	6,0 %

Comercio por Menor y Expendio al Público de Combustibles y Gas Natural Comprimido

<i>Alimentos y bebidas, tres coma cinco por ciento</i>	3,5 %
<i>Tabaco, cigarrillos y cigarros, seis por ciento</i>	6,0 %
<i>Indumentaria, tres coma cinco por ciento</i>	3,5 %
<i>Artículos para el hogar, tres coma cinco por ciento</i>	3,5 %
<i>Papelería, librería, diarios, artículos para oficina y escolares, tres coma cinco por ciento</i>	3,5 %
<i>Farmacias -con excepción del Código 62501-, perfumerías y artículos de tocador, tres coma cinco por ciento</i>	3,5 %
<i>Farmacias, exclusivamente por la venta de medicamentos para uso humano, dos coma cuarenta y cinco por ciento</i>	2,45 %
<i>Ferreterías, tres coma cinco por ciento</i>	3,5 %
<i>Vehículos -con excepción del Código 62701-, tres coma cinco por ciento</i>	3,5 %
<i>Vehículos automotores nuevos producidos en el Mercosur, dos coma cuarenta y cinco por ciento</i>	2,45 %
<i>Expendio al público de combustibles líquidos y gas natural comprimido, dos coma veintiocho por ciento</i>	2,28 %
<i>Otros comercios minoristas no clasificados en otra parte, tres coma cinco por ciento</i>	3,5 %
<i>Compraventa de cereales, forrajeras y oleaginosas, cero coma dos por ciento</i>	0,2 %
<i>Comercialización de billetes de lotería y juegos de azar autorizados, siete por ciento</i>	7,0 %
<i>Cooperativas o secciones referidas en el inciso 5), apartado c) del artículo 42 de la Ley N° 20337, cero coma dos por ciento</i>	0,2 %
<i>Agroquímicos y fertilizantes, uno por ciento</i>	1,0 %

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal

-Ley Nacional N° 25.917-

SERVICIOS

Servicios prestados al público

<i>Instrucción pública, tres coma cinco por ciento</i>	3,5 %
<i>Institutos de investigación y científicos, tres coma cinco por ciento</i>	3,5 %
<i>Servicios médicos y odontológicos, excepto el Código 82301, uno coma cinco por ciento</i>	1,5 %
<i>Servicios veterinarios, tres coma cinco por ciento</i>	3,5 %
<i>Instituciones de asistencia social, tres coma cinco por ciento</i>	3,5 %
<i>Asociaciones comerciales, profesionales y laborales, tres coma cinco por ciento</i>	3,5 %
<i>Servicios de acceso a navegación y otros canales de uso de Internet (Cyber y/o similares), tres coma cinco por ciento</i>	3,5 %
<i>Otros servicios sociales conexos, tres coma cinco por ciento</i>	3,5 %
<i>Otros servicios prestados al público no clasificados en otra parte, tres coma cinco por ciento</i>	3,5 %

En los tres casos anteriores (transporte, comercio y servicios), la alícuota más repetida es la del 3,5%, por lo que se recomienda tomar a la misma como benchmark. En el ejemplo se han marcado aquellas actividades gravadas a una alícuota inferior, registrándose un potencial gasto tributario. No obstante, para ser determinado como tal, tales desvíos deben responder al financiamiento de una política pública.

3.2.2.Exenciones.

Entes y/o instituciones exentas

Dado que las exenciones no se refieren solamente a actividades particulares sino también a entes o sujetos, la determinación del benchmark en este último caso va a estar dada por la o las actividades que desarrolle dicho ente.

Exención general a la actividad primaria y/o industria manufacturera

Otro caso de gasto tributario, se registra en la exención general a la actividad primaria y/o a la industria manufacturera, en muchos casos implementada en cumplimiento de las etapas de exención establecidas en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (1993).

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal

-Ley Nacional N° 25.917-

Si bien tales exenciones respondieron en su momento a una política coordinada desde el Gobierno Nacional y no desde la jurisdicción en particular, subyace la política pública de mejorar la competitividad de las economías regionales mediante la reducción de la presión tributaria de un impuesto considerado distorsivo, a la vez que nada impide en la actualidad, dejarlas sin efecto. No obstante cómo se haya decidido la exención, el financiamiento de la misma está a cargo de las jurisdicciones subnacionales, por lo cual es recomendable considerarla un Gasto Tributario.

En estos casos, el benchmark está determinado por la alícuota a la cual estaban gravadas tales actividades con anterioridad al establecimiento de la exención.

3.2.3. Base imponible.

Las concesiones tributarias respecto a la existencia de una base imponible diferente a la general deberán ser consideradas gasto tributario en tanto beneficien a un conjunto determinado de contribuyentes y financien una política pública.

Los casos más comunes de discriminación en la base imponible del impuesto a los ingresos brutos son los siguientes:

- Mínimos no imponibles
- Base como diferencia entre los precios de compra y venta

Respecto a los **mínimos no imponibles**, generalmente se acepta que no constituyen gasto tributario, dado que son parte integrante de la estructura tributaria del impuesto y no responden al financiamiento focalizado de una política pública.

En tanto, las diferencias en las bases imponibles, como por ejemplo la diferencia entre los precios de compra venta, el uso de precios de referencia para la liquidación o cualquier otra, constituyen un potencial gasto tributario⁵ y deben ser

⁵ En algunos casos, se da la opción de liquidar el impuesto con la base normal pero con una alícuota más baja, a fin que el efecto fiscal sea neutro. En estos casos debe distinguirse si, al margen de las diferencias técnicas, el gravamen realmente ingresado es inferior al tomado como benchmark independientemente de cómo haya sido liquidado.

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal **-Ley Nacional N° 25.917-**

tratados del mismo modo que en el caso de una alícuota reducida. Esto es, de existir un caso de gasto tributario, el monto del mismo estará representado en el primer caso, por la diferencia de bases imponibles multiplicada por la alícuota normal, mientras que en el segundo caso será la diferencia de alícuotas multiplicada por la base normal.

3.3. IMPUESTO DE SELLOS.

Para el tratamiento del impuesto de sellos, se sugiere una metodología análoga a la utilizada en el impuesto a los ingresos brutos, la cual, básicamente, consiste en considerar como benchmark a alícuotas por grupos de actividades (actos, en el caso del impuesto de sellos).

Por cada acto gravado a una tasa general, se entiende que existe un gasto tributario cuando un acto en particular presenta una alícuota más baja.

No obstante, a diferencia del Impuesto a los Ingresos Brutos y de los impuestos patrimoniales (inmobiliario y automotor), la amplitud de la base imponible del impuesto de sellos a lo largo de las jurisdicciones es muy dispar. Por ello, la metodología propuesta para determinar la base de referencia puede no ser aplicable en todos los casos, en virtud de que ante la existencia de una base estrecha, la determinación del benchmark no es solamente dificultosa sino principalmente poco sólida desde el punto de vista conceptual. En este sentido, las recomendaciones metodológicas emanadas de la experiencia internacional revelan que, para arrojar una estimación consistente, el impuesto en cuestión debe ser lo **“suficientemente amplio como para poder determinar un benchmark a partir del cual se medirán las concesiones otorgadas”**.

De esta forma, en caso de no poder determinar un benchmark en forma consistente, se recomienda poner especial atención en los actos exentos o gravados a alícuota del 0%.

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal

-Ley Nacional N° 25.917-

3.4. IMPUESTO INMOBILIARIO.

En el caso del impuesto inmobiliario, se recomienda tomar un enfoque legal más estricto que en el caso de los impuestos a las actividades económicas (ingresos brutos y sellos). Esto es, considerar a las diferentes categorías y escalas del gravamen como parte de la estructura tributaria del impuesto.

Lo anterior implica tomar todas las escalas de valuación y la diferenciación de base imponible según sea urbana, urbana baldío, rural, etc. como parte del diseño de la estructura impositiva.

Con relación al benchmark, se propone tomar como base de referencia la valuación fiscal de la propiedad (valor catastral), y la escala de alícuotas y sumas fijas vigentes según la categoría del inmueble.

Esta metodología difiere levemente de la propuesta para ingresos brutos y sellos, donde se recomienda identificar casos diferenciales dentro del diseño estructural (principalmente indagar acerca de las diferencias en las alícuotas determinadas en la legislación).

De esta forma, el gasto tributario estará compuesto principalmente por las exenciones y tratos preferenciales expuestos por fuera de la estructura general, como ser bonificaciones a jubilados y pensionados, discapacitados, vivienda FONAVI o cualquier otro tratamiento que genere que el impuesto ingresado sea inferior al determinado por la valuación fiscal, alícuota y suma fija correspondiente.

El método de cálculo propuesto es el de pérdida de recaudación, por lo cual se calculará como la diferencia entre el impuesto teórico a ingresar y el importe efectivamente ingresado, o lo que es equivalente, la diferencia entre la alícuota correspondiente y la efectivamente aplicada multiplicada por la valuación fiscal del inmueble.

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal **-Ley Nacional N° 25.917-**

3.5. IMPUESTO AUTOMOTOR.

Dado que, al igual que el Impuesto Inmobiliario, se trata de un impuesto predeterminado, se considera que el tratamiento debería ser análogo al especificado para este.

En este caso, la referencia será la valuación fiscal del rodado y el conjunto de sumas fijas y alícuotas correspondientes determinadas por la ley impositiva o norma que corresponda.

Las diferencias en los tratamientos según sean automotores, camiones, acoplados, o las valuaciones según el peso en kilogramos o cualquier otro parámetro de referencia para determinar el impuesto son consideradas parte de la estructura tributaria y por lo tanto no se analizará la existencia de Gasto Tributario a partir de tales diferencias.

Por lo tanto, al igual que lo expuesto en el impuesto inmobiliario, el gasto tributario estará compuesto principalmente por las exenciones y tratos preferenciales expuestos por fuera de la estructura general.

El caso más común es el de las exenciones o alícuotas reducidas para personas discapacitadas.

Otro caso observado a lo largo de las jurisdicciones es la exención a vehículos que superen cierta antigüedad. Para que este caso sea considerado un Gasto Tributario, tal exención debe financiar una política pública. No obstante, se registran casos donde tal decisión emanó del hecho de que el costo de emitir la totalidad del padrón de tales vehículos resultaba mayor que el impuesto neto ingresado. En tal caso, la exención responde a cuestiones de administración tributaria, por lo que no debe considerarse Gasto Tributario.

3.6. BONIFICACIONES.

Respecto al tratamiento dado a los regímenes de bonificaciones, puede decirse que en general, las jurisdicciones registran dos casos:

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal **-Ley Nacional N° 25.917-**

- **Descuentos por pago adelantado al contado:** generalmente se da en los impuestos inmobiliario y automotor.
- **Bonificaciones por pago en término:** se registran casos en donde se bonifica un porcentaje de la alícuota para contribuyentes con probado cumplimiento en término de sus obligaciones. Este método se da principalmente en el impuesto a los ingresos brutos, aunque también en el resto de los tributos provinciales.

Respecto a ambos regímenes, se recomienda considerarlos gasto tributario solamente cuando están dirigidos a un conjunto reducido y determinado de contribuyentes (siempre que se financie una política pública).

Si el universo o la mayoría de contribuyentes tiene la posibilidad de acceder al régimen de bonificación, no debería considerarse como gasto tributario, independientemente de que contribuyentes decidan utilizar dicho beneficio.

El caso siguiente, correspondiente a un régimen de descuentos en el impuesto inmobiliario vigente en la Provincia de Buenos Aires, grafica claramente la disyuntiva:

ARTICULO 9°.- *Autorízanse bonificaciones especiales en el impuesto Inmobiliario para estimular el ingreso anticipado de cuotas no vencidas y/o por buen cumplimiento de las obligaciones en las emisiones de cuotas, en la forma y condiciones que determine el Ministerio de Economía.*

Las bonificaciones por buen cumplimiento no podrán exceder el diez por ciento (10%) del impuesto total correspondiente.

Asimismo, autorízase al Ministerio de Economía a adicionar a la anterior, la bonificación máxima que se establece a continuación para los siguientes casos:

- a. *De hasta el treinta y cinco por ciento (35%), para aquellos inmuebles destinados a hoteles, excepto hoteles alojamiento o similares.*
- b. *De hasta el diez por ciento (10%), para aquellos inmuebles destinados al desarrollo de actividades industriales, clínicas, sanatorios, hospitales u otros centros de salud. La misma bonificación podrá aplicarse respecto de los inmuebles que pertenezcan en propiedad a empresas de medios gráficos y periodísticos, cuando estén afectados al desarrollo de sus actividades específicas.*

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal

-Ley Nacional N° 25.917-

Según la metodología propuesta, el descuento de hasta el 10% no constituiría un gasto tributario (dado que en principio afectaría a todo el universo de contribuyentes), mientras que los descuentos adicionales (descritos en los puntos a y b) sí lo constituirían, en virtud de que sólo un conjunto limitado y bien definido de contribuyentes puede acceder al régimen especial (descuento adicional del 35% y 10% sobre el 10% general).

Por otra parte, puede mencionarse el caso de la Provincia de Entre Ríos, que presenta una bonificación en la alícuota de Ingresos Brutos solamente para aquellas actividades gravadas con la alícuota general del 3,5% (con la bonificación se abona una alícuota efectiva del 3%). Las actividades gravadas con alícuotas especiales quedan fuera de la bonificación.

Desde el punto de vista legal, se observa que existe un trato diferencial para un conjunto determinado de contribuyentes, y no el universo. Si se financia una política pública, se estaría frente a un caso de gasto tributario. No obstante, en la práctica, en el caso particular de la Provincia de Entre Ríos, la gran mayoría de los contribuyentes abonan la alícuota general y por lo tanto pueden acceder al beneficio. Dada esta situación, se recomendó en este caso no considerar a dicho régimen como un gasto tributario, en virtud que el beneficio, si bien desde la óptica estrictamente legal es restringido (solo aplican aquellos que tributan la alícuota general), en la práctica es plausible de ser utilizado por la mayoría de los contribuyentes (quienes tributan la alícuota general).

Finalmente, en el caso de la Provincia de La Rioja existe un régimen de bonificación del 21% por pago en término de Ingresos Brutos, solamente para los contribuyentes inscriptos en el régimen local, quedando excluidos aquellos inscriptos en el convenio multilateral.

Dado que la proporción de contribuyentes correspondientes ambos regímenes resulta variable a lo largo de las jurisdicciones, se recomienda en este caso tener en cuenta la recomendación del punto anterior. Esto es, en primera instancia determinar qué cantidad del universo de contribuyentes se benefician con la bonificación (en este caso sería el número de inscriptos al régimen local) y en

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal **-Ley Nacional N° 25.917-**

función de ello observar si se trata o no de una “importante mayoría⁶”. En caso afirmativo, no debería ser considerado gasto tributario.

- Cuadro N° 3 -

BONIFICACIONES	
<p>Se considera Gasto Tributario si se dan las dos condiciones siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none">• <i>Cuando afecte a un conjunto reducido y predeterminado de contribuyentes</i>• <i>Cuando se financie una política pública específica, distinta de aquellas acciones tendientes a optimizar la administración tributaria o incentivar al pago</i>	<p>No se considera Gasto Tributario si se da alguna de las condiciones siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none">• <i>Cuando potencialmente la totalidad o la mayoría de contribuyentes pueden acceder al beneficio</i>• <i>Cuando no es clara la política pública financiada</i>• <i>Cuando existiendo una política pública subyacente, el financiamiento de la misma no puede ser reemplazada por un gasto directo</i>

3.7. MUNICIPIOS.

La estimación de gasto tributario exigida por la Ley de Responsabilidad Fiscal, se refiere a aquellos generados para el caso de los impuestos provinciales, por lo cual quedan excluidos del análisis los gastos ocasionados en tributos o gravámenes municipales.

No obstante, para el caso de aquellos impuestos que son percibidos y/o administrados por los municipios, resulta necesario diferenciar entre:

- impuestos que son potestad de los municipios y
- impuestos meramente cobrados por los municipios.

⁶ Debe destacarse que en los dos casos planteados (Entre Ríos y La Rioja) se mezcla la óptica legal y conceptual en la definición del criterio a seguir. Esto es, se propone indagar acerca de la generalidad del trato preferencial en los hechos, mas allá de lo definido por la legislación.

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal **-Ley Nacional N° 25.917-**

En el primer caso, no corresponde el cálculo de gastos tributarios, en virtud de que la provincia no tiene incumbencia sobre la política tributaria de tales impuestos. Los casos más comunes, pueden configurarlos en diversas jurisdicciones el impuesto automotor y, en menor medida, el impuesto inmobiliario urbano.

En tanto, aquellos impuestos que sólo son cobrados por los municipios, pero cuya potestad queda reservada a la provincia, deben tratarse de igual modo que el resto de los impuestos administrados en su totalidad por esta última.

Por otro lado, en la mayoría de los casos, una porción de los impuestos que son potestad de la provincia son coparticipados a los municipios, con lo cual, una parte del financiamiento del gasto tributario sería asumido por estos últimos. No obstante, se recomienda realizar el cálculo total del gasto incurrido, quedando a consideración de cada provincia estimar el monto del mismo que afectará a los municipios.

4. CONCLUSIONES.

A modo de conclusión, puede sintetizarse que:

Se consideran Gastos Tributarios:

- Los casos de impuestos en que la base imponible es distinta a la general, con excepción de que exista una razón de orden técnico que haga necesaria la distinción a fin de que el tratamiento impositivo sea similar al de la generalidad de los casos. Ejemplo: base imponible igual a la diferencia entre precio de compra y de venta en el caso de los medicamentos, en lugar del precio de venta.
- Las exenciones de los automotores a partir de cierto modelo, siempre y cuando se fundamente en la aplicación de una política pública y no en cuestiones de administración tributaria.
- Las cláusulas de estabilidad fiscal, que se miden como la diferencia entre el impuesto que debería pagarse con la legislación vigente y el determinado por las normas utilizadas efectivamente por los beneficiados.

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal

-Ley Nacional N° 25.917-

- Las exenciones a entidades privadas sin fines de lucro (fundaciones, clubes, mutuales, cooperadoras, asociaciones civiles y demás ONG)
- Las bonificaciones por pronto pago o pago en término cuando sea de carácter acotado y respondan al financiamiento de una política pública que pueda ser desarrollada mediante otros instrumentos, como ser un subsidio directo.

No se consideran Gastos Tributarios:

- Las bonificaciones por pronto pago o pago en término cuando es general o no pueda identificarse un beneficiario directo de la política pública financiada.
- Las concesiones tributarias que favorecen al Estado (incluidas las empresas públicas), excepto en las actividades en las que compita con el sector privado.
- Las exenciones de intereses y multas, en virtud de no formar parte del impuesto propiamente dicho.
- Las exenciones directas o indirectas de las exportaciones.
- Los actos económicos citados en las normas como no gravados o no alcanzados por el tributo.
- Los diferimientos tributarios no son gasto tributario por utilizarse una definición de largo plazo.
- Los montos mínimos y máximos (topes) son parte de la estructura del impuesto, por lo que no constituyen gasto tributario.
- Todos aquellos regímenes que, si bien desde la óptica legal parecerían estar restringidos a un conjunto acotado de contribuyentes, en la práctica la gran "mayoría" de los mismos pueden acceder al beneficio.

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal
-Ley Nacional N° 25.917-

5. PRESENTACIÓN DEL INFORME DE GASTOS TRIBUTARIOS PROVINCIALES.

La presentación del Informe de Gastos tributarios debe ser acorde con el objetivo perseguido por el mismo, es decir, mejorar la transparencia de la gestión pública declarando gastos que no se encuentran incluidos en el presupuesto general.

Por lo tanto, tal presentación debe ser concisa, entendible y debe destacar claramente tanto los sectores beneficiados como así también los montos involucrados.

A lo largo de la experiencia internacional, se registran diferentes modelos de presentación de los distintos gastos tributarios. Omitiendo las particularidades de cada informe, la forma de presentación puede dividirse en dos grandes grupos:

- Uno que presenta la forma de gasto tributario por impuesto, exponiendo los montos resignados según la figura legal instrumentada: deducción, exención, quita, régimen de promoción o forma que corresponda. Este esquema de presentación tiene la virtud de brindar una rápida caracterización de la estructura tributaria de la jurisdicción correspondiente, permitiendo observar bajo qué forma o régimen se financia a los distintos actores, sectores o actos subsidiados.

- Otra forma de presentación consiste en clasificar los gastos tributarios según el sector beneficiado, generalmente siguiendo la apertura por finalidad utilizada en el presupuesto. Por ejemplo, en el caso de Australia, divide al gasto tributario de los principales impuestos según financien a los sectores defensa, educación, salud, bienestar y seguridad social, recreación y cultura, servicios económicos y otros (opera como variable residual). Esta forma de presentación arroja un mejor análisis económico del gasto tributario, incluso dando la posibilidad, desde el punto de vista analítico, de sumar el monto involucrado en cada rubro a la ejecución presupuestaria por finalidad y función, arrojando una estimación del gasto ejecutado “ampliado”.

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal

-Ley Nacional N° 25.917-

Para el caso particular de los gastos tributarios de las jurisdicciones subnacionales argentinas, se recomienda seguir el primer esquema, es decir, aquel que presenta el gasto tributario según su estructura de implementación, omitiendo, por el momento, la división según el sector o servicio social beneficiado. Esta recomendación se basa en que aún no se han consolidado las técnicas de estimación en el marco del Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal, por lo cual en los primeros ejercicios se privilegiará la atención en la consistencia conceptual y metodológica de las estimaciones, dejando para una instancia posterior la clasificación por finalidad y función del gasto tributario.

No obstante, sí se recomienda presentar en forma separada el costo insumido por los regímenes de promoción económica. La forma de presentación recomendada es análoga a la utilizada actualmente por el Gobierno Nacional, con lo cual se avanzará en el proceso de homogenización en la estimación, contabilización y presentación de la información fiscal consolidada.

Básicamente, la presentación se basa, dentro de cada impuesto, en discriminar el gasto tributario generado en:

- exenciones,
- tratamientos diferenciales en general,
- bonificaciones (cuando corresponda)
- y regímenes de promoción.

De esta forma, dentro de cada una de las cuatro categorías anteriores, se describe brevemente cada uno de los gastos tributarios identificados con la estimación del monto correspondiente.

5.1. CUADROS DE PRESENTACIÓN.

A continuación se presentan los modelos de cuadros de presentación de la información, análogos a los presentados en el informe de gastos tributarios del Gobierno Nacional.

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal **-Ley Nacional N° 25.917-**

El cuadro N° 1 presenta los resultados agregados, arrojando el gasto tributario total y por impuesto.

En tanto, dentro de cada impuesto se separa al gasto tributario en dos categorías:

- En normas de los Impuestos: aquí se presenta todo el gasto tributario originado en exenciones totales, parciales, alícuotas reducidas, bases diferenciales, bonificaciones o cualquier otro tratamiento especial que esté determinado en la legislación.
- En regímenes de promoción económica: se presenta el gasto tributario originado exclusivamente en el financiamiento de regímenes de promoción económica.

CUADRO NRO. 1
TOTAL GASTOS TRIBUTARIOS

IMPUESTO	MILLONES DE PESOS	% RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO
TOTAL		
En normas de los impuestos		
En regímenes de promoción económica		
INGRESOS BRUTOS		
En normas de los impuestos		
En regímenes de promoción económica		
SELLOS		
En normas de los impuestos		
En regímenes de promoción económica		
INMOBILIARIO		
En normas de los impuestos		
En regímenes de promoción económica		
AUTOMOTOR		
En normas de los impuestos		
En regímenes de promoción económica		

Por su parte, en el cuadro N° 2 se realiza una desagregación mayor del gasto tributario originado en cada uno de los impuestos, excluyendo los regímenes de promoción, que tienen un tratamiento aparte. En este caso se presentan tres formas para diferenciar el origen del Gasto Tributario en cada uno de los impuestos:

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal **-Ley Nacional N° 25.917-**

- Exenciones: este inciso incluye la totalidad de las exenciones, incluyendo exenciones parciales y excluyendo aquellas originadas en regímenes de promoción económica.
- Alícuota reducida u otros tratos diferenciales: incluye todas las formas de gasto tributario que no configuren exenciones ni tampoco bonificaciones. Se excluyen los tratamientos diferenciales originados en el financiamiento de regímenes de promoción económica.
- Bonificaciones: incluye aquellas bonificaciones por pago en término o anticipado que fueron considerados Gasto Tributario.

CUADRO NRO. 2
GASTOS TRIBUTARIOS INCLUIDOS EN LAS NORMAS DE LOS
IMPUESTOS

GASTO TRIBUTARIO	MILLONES DE PESOS	% RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO
TOTAL <i>(excluidos regímenes de promoción)</i>		
<u>IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS</u>		
<u>Exenciones</u>		
<u>Alícuota Reducida</u>		
<u>Bonificaciones</u>		
<u>IMPUESTO DE SELLOS</u>		
<u>Exenciones</u>		
<u>Alícuota Reducida</u>		
<u>Bonificaciones</u>		
<u>IMPUESTO INMOBILIARIO</u>		
<u>Exenciones</u>		
<u>Propiedades con Tratos Diferenciales</u>		
<u>Bonificaciones</u>		
<u>IMPUESTO AUTOMOTOR</u>		
<u>Exenciones</u>		
<u>Rodados con Tratos Diferenciales</u>		
<u>Bonificaciones</u>		

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal **-Ley Nacional N° 25.917-**

En tanto, en el cuadro N° 3 se exponen todas las formas de Gasto Tributario originados exclusivamente en regímenes de promoción económica. La apertura se realiza por régimen de promoción y no por impuesto. El objetivo de dicha presentación es tener una visión rápida del costo fiscal estimado de los regímenes de promoción económica en forma global, independientemente de los impuestos mediante los cuales son financiados.

CUADRO NRO. 3
GASTOS TRIBUTARIOS ORIGINADOS EN REGIMENES DE PROMOCIÓN
ECONÓMICA

GASTO TRIBUTARIO	MILLONES DE PESOS	% RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO
TOTAL		
I - Promoción Industrial. Ley XXXX Bonificación del 30% en la alícuota de ingresos brutos para la industria manufacturera		
II - Parque Industrial XXXX Exención Impuesto Inmobiliario Exención Impuesto de Sellos Bonificación del 40% en la alícuota de ingresos brutos		
III - Promoción Industrial. Industrias radicadas en el departamento Malargue Bonificación Impuesto Inmobiliario Bonificación Impuesto Ingresos Brutos Bonificación Impuesto de Sellos		
IV - Régimen de Inversión en Forestación Exención del Impuesto Inmobiliario Rural durante los primeros 4 años		
V - ETC.		

Por último, cabe destacar que la suma de los totales de los cuadros N° 2 y N° 3 debe coincidir con el total del Cuadro N° 1.

5.2. RECOMENDACIONES.

En pos de lograr la elaboración de informes de gastos tributarios homogéneos entre las distintas jurisdicciones se realizan las siguientes recomendaciones:

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal **-Ley Nacional N° 25.917-**

- Incluir un primer capítulo con las definiciones metodológicas y la información utilizada para los cálculos.
- En segunda instancia, se recomienda trabajar en primer lugar sobre aquellos casos que presentan el mayor costo fiscal, para luego ir incluyendo los de menor relevancia.
- Luego, se sugiere realizar un capítulo con un comentario de los resultados obtenidos y la presentación de los cuadros pertinentes. Como se ha mencionado, se recomienda incluir un cuadro con los gastos tributarios totales y por impuesto, otro con los gastos tributarios incluidos en la normativa de cada impuesto y finalmente, uno con aquellos originados exclusivamente en regímenes de promoción económica.
- Deben mencionarse los casos en que los impuestos, que habitualmente cobran las provincias, son percibidos por los municipios.
- Debe explicarse con claridad en qué consiste la concesión tributaria y citarse la norma legal que lo origina.
- En el caso de los impuestos que se coparticipan a los municipios, queda a opción de cada provincia estimar por separado, el monto del gasto tributario que afectará a esas jurisdicciones.
- En los casos en que **no existan datos** o que los mismos sean insuficientes para una adecuada cuantificación, debe intentarse llevar a cabo estimaciones indirectas, a través de formulaciones de **hipótesis** sustitutivas de los datos faltantes.

Ejemplo:

Exención de las viviendas de jubilados en el impuesto inmobiliario:

Puede estimarse el número de jubilados existente en la provincia, hacerse una hipótesis sobre el porcentaje que es beneficiario de la exención y efectuarse un supuesto de la valuación fiscal promedio de las propiedades involucradas, en base a la información disponible.

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal **-Ley Nacional N° 25.917-**

- Las fuentes de información para la estimación de los gastos tributarios pueden ser diversas, pero principalmente deberían emanar de la Dirección General de Rentas y de la Dirección General de Catastro de la Provincia. No obstante, no debe descartarse la utilización de información histórica, como ser Censos Económicos, Agropecuarios y de Población y Vivienda, como asimismo diversas series estadísticas de la AFIP, INDEC, Dirección Nacional de Cuentas Nacionales u organismos oficiales.

- En los casos en los cuales, mediante hipótesis de trabajo, se logre cuantificar un Gasto Tributario particular, se recomienda seguir el principio de estimación de mínima. Esto es, evitar sobreestimar la cuantía de este tipo de erogaciones. No obstante, el principio de estimación de mínima se limita al plano cuantitativo y no al cualitativo, es decir, no deben descartarse casos conceptuales de Gasto Tributario, sino que su cuantificación debe ser conservadora en caso de no disponerse de información “ideal”.

Aceptando que el gasto tributario es un concepto en evolución, y que su definición reviste un inevitable alto grado de discrecionalidad, se coincide con lo recomendado por Cano y Simonit⁷: *“Las estimaciones deben incluir una lista mínima e indiscutible conceptualmente, más bien que incluir una larga lista de rubros sujetos a dudas o controversia”*.

5.3. PLANILLAS DE TRABAJO.

Se presenta como anexo un conjunto de planillas de trabajo para la estimación del Gasto Tributario, a los fines de ejemplificar cuál es la información pertinente e indispensable para la confección del informe correspondiente.

La información básica se sintetiza a continuación:

- Forma de gasto tributario: exención, alícuota reducida, base reducida, originada en un régimen de promoción industrial o en un régimen de bonificación o cualquier otra forma de instrumentación.

⁷ Estimación de los Gastos Tributarios en los Sectores Sociales en la Argentina, Buenos Aires, Mayo de 1999.

Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal
-Ley Nacional N° 25.917-

- Legislación que da origen a cada Gasto Tributario.
- Alícuota, base parámetro real
- Alícuota, base o parámetro tomado como benchmark
- Base imponible supuesta
- Metodología de cálculo utilizada: si bien el método de cálculo utilizado es el de pérdida de recaudación, se recomienda explicitar la forma de estimación de la base imponible supuesta, incluyendo los supuestos, hipótesis y fuentes de información utilizadas
- Observaciones: cualquier otro comentario que resulte pertinente realizar a los fines de mejorar el entendimiento de las estimaciones realizadas.