



# EVALUAR LOS GASTOS FISCALES

---

**Un marco para investigadores de  
la sociedad civil**

Por Jean Ross, Consultora



INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP  
Open Budgets. Transform Lives.

El objetivo de todo sistema impositivo es recaudar los recursos necesarios para pagar los servicios y bienes públicos, y las inversiones. Los gobiernos recaudan ingresos mediante los impuestos a la renta, a la riqueza o a actividades como el consumo o las telecomunicaciones. Los gastos fiscales son disposiciones que reducen la cantidad de impuestos que se pagan mediante un trato especial a ciertas clases de individuos, tipo de ingreso, industrias o actividades. Este tipo de trato especial brindado a través del código impositivo se denomina gasto fiscal, para destacar el hecho de que el impacto económico de los gastos fiscales (la transferencia de recursos públicos para una actividad o fin en particular) es conceptualmente equivalente a los gastos directos del gobierno a través del presupuesto.

### **CUADRO 1: ¿GASTOS FISCALES O INCENTIVOS FISCALES?**

Todos los incentivos fiscales son gastos fiscales, pero no todos los gastos fiscales son incentivos fiscales. El término «incentivo fiscal» tradicionalmente hace referencia a disposiciones que tienen como objetivo influir sobre las decisiones de inversión. Los incentivos incluyen una variedad de disposiciones que varían desde vacaciones fiscales hasta trato preferencial para actividades de ciertas regiones a tasas más bajas sobre los ingresos por las inversiones, o para sectores específicos de la economía. Por lo general, tienen como objetivo alentar la inversión directa extranjera y/o el aumento de los empleos.

Los gastos fiscales pueden usarse para diferentes fines, como alentar las inversiones en industrias o lugares específicos, alentar una actividad deseada, o brindar un beneficio a una categoría de contribuyente, como a

familias con niños. Algunos mejoran la equidad y la eficacia de un sistema impositivo, mientras que otros generan disparidades, hacen que el código fiscal sea más complejo y menos transparente, y obstaculizan los esfuerzos por garantizar la rendición de cuentas. Los gastos fiscales pueden ser una herramienta adecuada cuando se utilizan para brindar beneficios amplios y cuando existe poca necesidad de monitoreo y evaluación. Pueden usarse para brindar beneficios a una gran cantidad de contribuyentes a un costo mínimo en función de información que puede recopilarse fácilmente en una declaración de impuestos. También pueden utilizarse como medio eficaz para lograr que un sistema sea más equitativo, como otorgar exenciones o no calificar necesidades, por ejemplo, el aceite de cocina en el impuesto al valor agregado (IVA). Sin embargo, los gastos fiscales muchas veces se utilizan con demasiada frecuencia, de manera ineficaz o para fines en los que los gastos directos del gobierno serían más adecuados, y muchos gastos fiscales que tienen como objetivo mejorar las inversiones recompensan actividades que hubieran ocurrido en ausencia de un incentivo o no producen los beneficios prometidos.

En muchos países, los gastos fiscales reducen significativamente el cobro de ingresos. En algunos países de América Latina, por ejemplo, el costo de los gastos fiscales equivale a un cuarto o más de los cobros

reales de ingresos.<sup>1</sup> Además de su alto costo, los gastos fiscales con frecuencia aumentan la desigualdad al brindar beneficios desproporcionados a los contribuyentes de altos ingresos. Debido a estos impactos, las organizaciones de la sociedad civil (OSC) de todo el mundo examinan cada vez los gastos fiscales con el fin de aumentar el cobro de ingresos nacionales y mejorar la igualdad en los sistemas impositivos nacionales.<sup>2</sup>

Para muchas OSC, evaluar los costos y los beneficios de los gastos fiscales puede resultar difícil. En un mundo ideal, toda la información necesaria para evaluar el impacto y la eficacia de los gastos fiscales estaría disponible al público a través de un único portal. Sin embargo, la información necesaria para un análisis integral por lo general no está disponible, o la información que está disponible está incompleta, lo que complica los esfuerzos de análisis de políticas nacionales y la identificación de oportunidades de reforma.

Los informes y las estadísticas de gastos fiscales publicados por el Ministerio de Finanzas o una autoridad recaudadora son una buena fuente para comenzar a investigar sobre gastos fiscales. Esta información puede

complementarse con estudios de investigación académicos y respaldados por donantes, información sobre ingresos, riqueza y encuestas de consumo, e informes y resúmenes de políticas publicados por las OSC.

Este informe ofrece una guía para evaluar el margen general de un país para establecer, elaborar informes y evaluar los gastos fiscales usando los criterios que, según los expertos, caracterizan a un buen sistema impositivo: **transparencia, rendición de cuentas, equidad, eficiencia y adecuación.**<sup>3</sup> Algunos gastos fiscales claramente no cumplirán con estos estándares básicos. En otros casos, quizás en la mayoría, los analistas deberán ponderar las ventajas y desventajas de ciertas disposiciones dentro del contexto del sistema impositivo general del país.

<sup>1</sup> Juan Carlos Gómez-Sabañi y Dalmiro Morán, «Tax Policy in Latin America: Assessment and Guidelines for a Second Generation of Reforms» (Macroeconomics of Development Series, Economic Commission for Latin America and the Caribbean, June 2014): 63. [http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/36806/1/S1420166\\_en.pdf](http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/36806/1/S1420166_en.pdf) (consultado el 5 de marzo de 2018).

<sup>2</sup> Para una revisión de literatura sobre gastos fiscales y desigualdad, consulte Jean Ross, «Tax Expenditures and Inequality in Latin America» (International Budget Partnership, Washington, D.C., 2018).

<https://www.internationalbudget.org/publications/tax-expenditures-and-inequality-latin-america/>.

<sup>3</sup> Consulte, por ejemplo, Oficina de Contabilidad del Gobierno de los Estados Unidos, «Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions». (GAO-13-167SP, Washington, D.C., 28 de noviembre de 2012). <https://www.gao.gov/assets/660/650371.pdf> (consultado el 5 de marzo de 2018).

# ¿Qué hace que los gastos fiscales sean «buenos» o «malos»?

## Un marco para la evaluación de los gastos fiscales

Los gastos fiscales existen dentro de un marco fiscal más amplio, y se los debe juzgar como parte de este, junto con el contexto político y de políticas que influye en las oportunidades de reforma. El siguiente marco está estructurado en torno a cinco criterios estipulados anteriormente que los expertos usan para definir un buen sistema impositivo. Está diseñado para ayudar a las OSC a evaluar si un gasto fiscal brinda beneficios sociales y económicos que superan sus costos, si es lo suficientemente transparente y responsable, y si aumenta o disminuye la equidad del código fiscal. En muchos casos, no hay una respuesta taxativa, o la información necesaria para realizar una evaluación concluyente no está disponible. En estos casos, la respuesta requerirá equilibrar muchas consideraciones, así como iniciativas para lograr objetivos similares.

### Transparencia

La transparencia es el primer paso en la evaluación de gastos fiscales. La información sobre a cuántos ingresos renuncia un gobierno a través de los gastos fiscales y quién se

beneficia con estos debería estar disponible para el público y los encargados de formular políticas en forma regular, y los gastos fiscales deberían estructurarse de manera tal que puedan comprenderse y se desaliente el abuso.

Qué se debe tener en cuenta al evaluar la transparencia de los gastos fiscales:

- Una lista de los gastos fiscales disponibles, su costo y la autoridad legal (leyes y regulaciones) que rigen su disponibilidad: esta información debe estar fácilmente accesible y debe incluir los criterios de elegibilidad y los procedimientos necesarios para calificar para un gasto fiscal. Idealmente, esta información debe publicarse en forma anual y debe estar disponible como parte del proceso presupuestario anual.
- Información sobre quién se beneficia con un gasto fiscal: estos datos idealmente incluyen la cantidad de contribuyentes que califican para un gasto fiscal; el nivel de ingresos de los beneficiarios; la magnitud de la reducción fiscal; la distribución geográfica de los beneficiarios y las disposiciones ofrecidas a las empresas del sector y la identidad de los beneficiarios.

- La autoridad o departamento responsable de administrar el gasto fiscal.

Entre las preguntas a considerar, se incluyen las siguientes:

- ¿Es el gasto fiscal simple, transparente y fácil de administrar? La ley que autoriza el gasto fiscal, ¿especifica qué agencia(s) es/son responsable(s) de su implementación y revisión? (Las leyes y regulaciones deben redactarse, en la medida de lo posible, en un lenguaje que sea comprensible y lo suficientemente preciso para evitar abusos.)
- Para los incentivos a la inversión, ¿está disponible para el público el nombre del beneficiario junto con el monto del beneficio proporcionado? (Las

divulgaciones públicas deben incluir cualquier información relacionada con el cumplimiento de los requisitos de elegibilidad, como los niveles de empleo o las inversiones realizadas.)

- Las leyes y reglamentos que autorizan un gasto fiscal, ¿están disponibles para el público? (Las leyes y regulaciones deben estar disponibles sin costo alguno, idealmente, tanto en línea como en copia impresa a pedido. Los procesos regulatorios deben incluir oportunidades para que el público envíe comentarios, y el aviso de apertura de los períodos y procesos de comentarios debe estar a disposición del público.)

## CUADRO 2: ATRIBUCIÓN DE CAUSALIDAD

Evaluar la efectividad de un gasto fiscal puede ser un desafío. Una crítica frecuente a los incentivos fiscales es que brindan un beneficio a los contribuyentes que hubieran hecho lo mismo en ausencia del incentivo fiscal. Esto ocurre cuando una inversión, por ejemplo, es lo suficientemente rentable sin incentivos, o cuando no hay otras ubicaciones alternativas para un tipo específico de actividad, como la extracción de un mineral raro. En ausencia de una evaluación rigurosa, los estudios de disposiciones similares, así como los datos sobre el costo y la comprensión del contexto económico pueden aportar información a una evaluación del impacto de un incentivo. Una consideración importante es si un incentivo es lo suficientemente grande como para alentar el comportamiento o la inversión deseados. Es poco probable que los incentivos que son demasiado pequeños tengan un impacto en el comportamiento de los contribuyentes y simplemente recompensen actividades que hubieran ocurrido en ausencia del incentivo. En otros casos, el incentivo fiscal puede ser más grande de lo que se necesita para que una inversión sea rentable y, por lo tanto, es demasiado costoso.<sup>1</sup> Los incentivos ofrecidos a empresas que no pueden trasladarse fácilmente a otro lugar, como los que dependen de recursos naturales escasos, probablemente tengan poco o ningún impacto en las decisiones de inversión. Otros factores estructurales a tener en cuenta incluyen el momento en que se brindan los beneficios fiscales. Los beneficios otorgados después de que la actividad deseada haya tenido lugar, por ejemplo, probablemente no tengan un efecto de incentivo. Por ejemplo, un crédito fiscal recientemente creado en función de la cantidad de empleos agregados por una empresa en el año anterior no tendría un efecto de incentivo, ya que la empresa no sabía que el incentivo estaría disponible cuando contrató más empleados.

<sup>1</sup> Maya Forstater, "The Good, the Bad, and the Ugly: How do Tax Incentives Impact Investment" (Center for Global Development, Washington, D.C., 16 October 2017). <https://www.cgdev.org/blog/good-bad-and-ugly-how-do-tax-incentives-impact-investment> (accessed on 19 January 2018).



- ¿Están claramente definidos los criterios de elegibilidad? ¿Establecen qué sucede si un contribuyente no cumple con los criterios? Si, por ejemplo, una empresa debe crear una cierta cantidad de puestos de trabajo para poder recibir un incentivo fiscal, ¿se requiere que el contribuyente devuelva los beneficios recibidos si no puede crear la cantidad de empleos requerido?
  - Si hay una fecha de caducidad, una fecha en que expira un gasto fiscal a menos que sea reautorizado por la legislatura.
  - Criterios objetivos de elegibilidad que no están sujetos al criterio de la autoridad fiscal o de otros funcionarios gubernamentales.
- Entre las preguntas a considerar, se incluyen las siguientes:

## Rendición de cuentas

Los expertos coinciden en que los gastos fiscales deberían estructurarse y administrarse de manera que promuevan la rendición de cuentas. Deben tener objetivos explícitos, y la medida en que cumplen estos objetivos debe evaluarse periódicamente. Los gastos tributarios deben ser autorizados por la ley con criterios de elegibilidad bien definidos.

Aspectos que se deben examinar al evaluar si un gasto fiscal promueve la rendición de cuentas:

- El objetivo de los gastos fiscales y las métricas que se utilizarán para determinar si logra su objetivo.
- Si la ley que establece el gasto fiscal también facilita la recopilación de los datos que se necesitarán para evaluar su efectividad.
- ¿Cuál es el objetivo previsto para un gasto fiscal? ¿Está estructurado adecuadamente para alcanzar los objetivos previstos? (Los criterios de elegibilidad mal definidos dan lugar a abusos. Los gastos fiscales que se otorgan fuera de un marco legal, como a través de contratos individuales con los contribuyentes, también son más propensos a dar lugar a abusos y crean oportunidades para la corrupción.)
- ¿Existen medidas de rendimiento bien definidas? ¿Los requisitos de información son suficientes para determinar si un gasto fiscal está logrando sus objetivos? Si los datos necesarios para evaluar el rendimiento no están disponibles, ¿el estatuto autorizante requiere su recopilación?
- ¿El gasto fiscal se evalúa periódicamente para evaluar su efectividad? ¿Existe una disposición de «recuperación» que requiera que el contribuyente devuelva el

monto del beneficio tributario que recibió si no proporciona los beneficios prometidos, como empleos o inversiones?

- ¿El gasto fiscal tiene una fecha de vencimiento que permita una revisión periódica? (Las fechas de vencimiento proporcionan una oportunidad para que el cuerpo legislativo revise la efectividad de un gasto fiscal y para que expire si es demasiado costoso o ineficaz para lograr sus objetivos declarados).

### CUADRO 3: EVALUAR LA IGUALDAD

Las disposiciones que otorgan una parte desproporcionada de los beneficios a los contribuyentes de menores ingresos hacen que el código tributario sea más equitativo, mientras que aquellos que brindan beneficios desproporcionados a los contribuyentes de altos ingresos lo hacen menos equitativo. El impacto de los gastos fiscales que son parte de los impuestos indirectos, como el IVA, es más difícil de medir, ya que la entidad que paga el impuesto formalmente (la empresa que recauda el IVA) no es el mismo contribuyente final (el consumidor). Los modelos de incidencia impositiva utilizan datos administrativos y/o de encuestas para examinar el impacto de las políticas fiscales. Los modelos de incidencia pueden usarse para examinar cómo las políticas o las disposiciones individuales afectan la equidad del sistema tributario en su conjunto. Desafortunadamente, este tipo de modelo no está disponible en todos los países, y muchos países carecen de los datos básicos necesarios para construir uno. En ausencia de un modelo de incidencia, las encuestas de gasto del consumidor y otros datos pueden usarse para evaluar en forma aproximada el impacto de los gastos tributarios indirectos. Cuando hay poca o ninguna información disponible, los resultados de un país similar también se pueden usar para estimar el impacto distributivo.

## Equidad

La evaluación de un gasto fiscal debe incluir una evaluación de quién se beneficia, si proporciona beneficios desproporcionados a los ricos o a los pobres, y si hace que el sistema tributario en su conjunto sea más o menos equitativo. Idealmente, este análisis incluiría datos sobre la incidencia de un gasto fiscal medido como un porcentaje de los ingresos de los contribuyentes. Si bien la equidad es un factor clave a considerar cuando se evalúa un gasto fiscal, los datos sobre el impacto distributivo, es decir, quién se beneficia y quién no, a menudo son difíciles de obtener o no están disponibles, particularmente, para el tratamiento especial proporcionado a través de impuestos indirectos, como el IVA.

Qué se debe tener en cuenta al evaluar la equidad de los gastos fiscales:

- Información sobre los beneficiarios de cada gasto tributario: estos datos deben desglosarse por ingresos, sector, región y otros criterios en la medida de lo posible, y mostrar el monto del beneficio tributario proporcionado a los contribuyentes por categoría (es decir, el costo del gasto tributario por grupo o sector de ingresos). Para los gastos tributarios otorgados a través del impuesto sobre la renta personal o comercial, la equidad a menudo se puede evaluar al analizar si los contribuyentes de bajos o altos ingresos

reciben una parte desproporcionada de los beneficios utilizando datos administrativos.

- Datos de incidencia que estiman el impacto de un gasto fiscal en los contribuyentes en varios niveles de ingresos, así como información sobre cómo afecta la distribución general de los impuestos pagados por el sistema tributario en su conjunto. (El análisis de incidencia, cuando existe, puede estar disponible solo para disposiciones con un costo sustancial o que se otorgan a una gran cantidad de contribuyentes.)
- Para los incentivos a la inversión, los nombres de los contribuyentes y el monto del beneficio tributario que reciben.

Entre las preguntas a considerar, se incluyen las siguientes:

- ¿Quién se beneficia con el gasto fiscal?  
¿Cómo varía esto según el ingreso, la geografía o el sector industrial?
- ¿Qué sectores y tipos de negocios se benefician de los incentivos a la inversión?  
¿Las empresas nacionales reciben los mismos beneficios que las empresas extranjeras? ¿Qué tipos de empresas reciben incentivos? ¿Van principalmente a empresas grandes y altamente rentables, o también benefician a empresas más pequeñas?
- ¿El gasto fiscal beneficia a una circunscripción muy restringida, o incluso a un solo contribuyente, o brinda beneficios a una gran cantidad de contribuyentes que comparten características similares? (Los gastos fiscales pueden ser una herramienta apropiada para brindar asistencia a una cantidad de contribuyentes a un costo relativamente bajo, especialmente, si la elegibilidad se puede determinar fácilmente según el formulario impositivo. Las disposiciones que benefician a muy pocos contribuyentes pueden dar lugar a abusos y pueden socavar la confianza de los ciudadanos en la imparcialidad del sistema tributario en su conjunto.)



## CUADRO 4: CONSIDERAR EL IMPACTO DE LOS CAMBIOS EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN UN CONTEXTO FISCAL MÁS AMPLIO

Los impuestos al valor agregado (IVA) son generalmente regresivos, ya que el consumo representa una proporción mayor de los ingresos de hogares de ingresos bajos a medios que de hogares de mayores ingresos, que pueden permitirse ahorrar una mayor proporción de sus ganancias. Una forma de disminuir el impacto regresivo del IVA es eliminar o aplicar una «tasa cero» de impuesto sobre los productos esenciales que constituyen una gran parte del consumo de los hogares más pobres, como los alimentos. El grado en el que la exención o el gravamen de impuestos sobre los alimentos afecta la progresividad del IVA varía de un país a otro en función de factores tales como la proporción de la población que depende de la agricultura de subsistencia o el comercio informal que ocurre fuera del sistema tributario.

En 2016, Sri Lanka consideró un aumento en la tasa del IVA del país, así como la eliminación de las exenciones para telecomunicaciones y los servicios de salud. Los investigadores utilizaron los datos de la encuesta de gastos del consumidor para evaluar el impacto del aumento propuesto y encontraron que las revisiones propuestas, es decir, el aumento de la tasa y la eliminación de varias exenciones, no afectaron significativamente la regresividad del IVA del país y lo atribuyeron al hecho de que Sri Lanka exime productos alimenticios del IVA.<sup>1</sup>

**Tabla 1: Medidas de desigualdad y progresividad desglosadas en cuartiles de población<sup>2</sup>**

<i>Gastos en función del índice</i>		<i>IVA 2011 ajustado al 11%</i>	<i>IVA 2016 VAT ajustado al 15% con lista de exenciones anteriores</i>	<i>IVA 2016 ajustado al 15% con lista de nuevas exenciones</i>
Gini	<b>Nacional</b>	<b>0.393</b>	<b>0.391</b>	<b>0.394</b>
	1.º Cuartil	0.299	0.298	0.299
	2.º Cuartil	0.242	0.241	0.242
	3.º Cuartil	0.249	0.247	0.249
	4.º Cuartil	0.346	0.344	0.347
Theil	<b>Nacional</b>	<b>0.288</b>	<b>0.283</b>	<b>0.289</b>
	1.º Cuartil	0.163	0.161	0.163
	2.º Cuartil	0.106	0.104	0.106
	3.º Cuartil	0.115	0.113	0.115
	4.º Cuartil	0.214	0.211	0.216
Kakwani	<b>Nacional</b>	<b>0.135</b>	<b>0.134</b>	<b>0.136</b>
	1.º Cuartil	0.082	0.081	0.082
	2.º Cuartil	0.055	0.054	0.055
	3.º Cuartil	0.058	0.057	0.058
	4.º Cuartil	0.106	0.105	0.107

En 2009, México también consideró un aumento en la tasa del IVA del 15 por ciento al 17 por ciento, así como la implementación de una tasa impositiva del 2 por ciento sobre alimentos y medicinas, ambos anteriormente no gravados. El gobierno argumentó que el impacto negativo de gravar alimentos y medicinas se compensaría al destinar los ingresos recaudados a pagos de transferencia de efectivo, gastos específicos en educación y programas de salud para los pobres.<sup>3</sup> En este caso, los investigadores encontraron que la propuesta de impuestos afectaría desproporcionadamente los hogares de bajos ingresos, mientras que el aumento del gasto propuesto compensaría ampliamente el impacto negativo del aumento impositivo en los hogares en la mitad inferior de la distribución del ingreso. Como resultado, el impacto combinado de aumentar un impuesto regresivo y focalizar los ingresos generados en los programas dirigidos a los pobres fue progresivo. Después de un debate considerable, México aumentó la tasa del IVA del 15 por ciento al 16 por ciento, pero rechazó el impuesto sobre alimentos y medicinas. Este análisis, sin embargo, muestra el valor de examinar las propuestas de impuestos y gastos dentro de un marco fiscal integral que considera tanto cómo se recaudaron los ingresos como cómo se gastarán.

**Tabla 2: Distribución del gasto por peso recaudado y gastado en la propuesta (México)<sup>4</sup>**

<i>Decil de ingresos</i>	<i>Distribución de gastos de la propuesta 1/A</i>	<i>Distribución del aumento del IVA 2/B</i>	<i>Transferencia neta A-B</i>	<i>Distribución de gastos del gobierno federal 3/C</i>	<i>Transferencia neta C-B</i>	<i>Gastos combinados 80% propuesta +20% gastos estatales D=80% B+20% C</i>	
							<i>Transferencia neta D-B</i>
	100.00	100.00		100.00		100.00	
1	28.87	3.45	25.43	11.80	8.35	25.46	22.01
2	17.56	4.62	12.94	10.50	5.88	16.15	11.53
3	12.52	5.52	7.00	10.00	4.48	12.01	6.50
4	9.88	6.54	3.34	9.80	3.26	9.86	3.32
5	7.24	7.50	-0.26	9.40	1.90	7.67	0.17
6	7.60	8.78	-1.19	10.50	1.72	8.18	-0.61
7	5.45	9.89	-4.44	10.00	0.11	6.36	-3.53
8	4.37	11.65	-7.29	10.00	-1.65	5.49	-6.16
9	3.83	15.58	-11.75	8.90	-6.68	4.84	-10.74
10	2.68	26.47	-23.79	9.10	-17.37	3.97	-22.50

Fuente: Acosta-Margain (2011), Tabla 5, ENIGH (2008) y Ministerio de Finanzas 2010

1/Según la distribución de gastos de la columna E de la Tabla 6.

2/Dado que esta tabla solo considera el impuesto y el gasto en el margen, solo estoy considerando la distribución del aumento de la carga impositiva. Tenga en cuenta que esto es diferente de la nueva distribución de la carga del IVA que se muestra en la Tabla 3 donde considero no solo el aumento del 2%.

3/Según lo publicado en el Ministerio de Finanzas (2010). Esta distribución se estima utilizando la misma metodología que estoy usando en la columna A.

<sup>1</sup> P. Sivashankar, RMPS Rathnayake, Maneka Jayasinghe, and Christine Smith, "Incidence of Value Added Taxation on Inequality: Evidence from Sri Lanka" (Griffith Business School Discussion Paper Series No. 2017-04, Queensland, Australia, 2017). This study compared the Gini coefficient for households at different income quartiles before and after the revisions. A higher Gini coefficient indicates a more unequal distribution of income.

<sup>2</sup> Source: Sivashankar et al (2017), Table 5. Author's compilation using Department of Census and Statistics 2012 .

<sup>3</sup> Jaime Acosta-Margain, "Tax Benefit Incidence of Value Added Tax on Food and Medicine to Fund Progressive Social Expenditure" (Society for the Study of Economic Inequality, Working Paper 194, March 2011). <http://www.ecineq.org/milano/WP/ECINEQ2011-194.pdf> (accessed on 5 March 2018).

<sup>4</sup> Source: Acosta-Margain (2011), Table 5, ENIGH (2008) and Minister of Finance 2010

## Eficiencia

Los gastos fiscales deben evaluarse periódicamente para determinar si son un medio rentable para alcanzar su objetivo declarado. Este proceso debería considerar no solo el costo directo de los ingresos no percibidos, sino también los costos del gobierno para administrar los gastos fiscales en revisión y el costo del contribuyente para cumplir con los requisitos de elegibilidad e información. Esta evaluación también debe considerar si un gasto tributario duplica otros programas gubernamentales, y si existen otros

medios más eficientes o más transparentes para lograr resultados similares.

Qué se debe tener en cuenta al evaluar la eficiencia de los gastos fiscales:

- La pérdida de ingresos atribuible a un gasto fiscal. Los gobiernos deben informar el costo real en años anteriores, así como el costo estimado en los años presupuestarios actuales y futuros.
- Informes de evaluación que documentan tanto el costo (pérdida de ingresos)

### CUADRO 5: ¿QUIÉN SE BENEFICIA CON LAS DEDUCCIONES DEL IMPUESTO A LA RENTA EN MÉXICO?

Los datos proporcionados en el informe anual de gastos fiscales de México ilustran los desproporcionados beneficios recibidos por los contribuyentes de mayor ingreso del país a partir de una serie de deducciones impositivas.<sup>1</sup> El 10 por ciento más rico de los contribuyentes, por ejemplo, recibió el 86.1 por ciento de los beneficios de las deducciones por matrícula. Del mismo modo, el 70 por ciento más pobre de los contribuyentes recibió menos del 5 por ciento del beneficio de las deducciones por intereses hipotecarios. En 2017, las deducciones por matrícula costaron aproximadamente 2,752 millones de pesos (USD 144 millones), mientras que las deducciones por intereses hipotecarios costaron aproximadamente 8,797 millones de pesos (USD 460 millones).

**Tabla 3: Distribución por deciles de ingresos de las deducciones personales en el ejercicio fiscal 2015**

Decil	Donativos	Aportaciones voluntarias al SAR	Cuentas especiales para el ahorro	Transportación escolar obligatoria	Primas de seguros de gastos médicos	Honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios	Colegiaturas	Intereses reales de créditos hipotecarios	Gastos funerales
1	0.0%	0.0%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%
2	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%	0.1%	0.0%	0.1%
3	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.2%
4	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%
5	0.1%	0.0%	0.1%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.3%	0.2%
6	0.2%	0.1%	0.1%	0.2%	0.3%	0.4%	0.5%	0.7%	0.6%
7	0.5%	1.8%	0.5%	0.6%	0.7%	1.1%	1.2%	3.5%	1.6%
8	2.0%	7.2%	15.2%	1.4%	1.4%	2.8%	3.0%	15.7%	5.6%
9	4.9%	17.4%	36.0%	3.4%	4.6%	8.2%	8.7%	26.0%	14.9%
10	92.3%	73.4%	48.0%	93.9%	92.6%	87.0%	86.1%	53.5%	76.6%
Total	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

Source: Table 5, *Presupuesto de Gastos Fiscales 2017, Mexico*, page 38. Cálculos propios con información de las declaraciones anuales de personas físicas para el ejercicio 2015 [https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/236020/PGF\\_2017.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/236020/PGF_2017.pdf)

<sup>1</sup> *Presupuesto de Gastos Fiscales 2017* (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 2017): 38. [https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/236020/PGF\\_2017.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/236020/PGF_2017.pdf) (accessed on 15 December 2017).

asociado con un gasto tributario, como sus beneficios sociales y económicos.

- El costo total de la administración tributaria e, idealmente, una estimación de la parte de ese costo atribuible a la administración del gasto fiscal.
- Información sobre programas «dentro del presupuesto», es decir, programas apoyados a través de los gastos presupuestarios, que tienen objetivos similares a un gasto fiscal, incluido el costo de estos programas y la información sobre los beneficios sociales y económicos asociados.

Entre las preguntas a considerar, se incluyen las siguientes:

- ¿Cuál es el costo del gasto fiscal en términos de ingresos perdidos? ¿Cómo se compara ese costo con el resultado previsto? Para las disposiciones que tienen la creación de empleos como objetivo, por ejemplo, ¿cuál es la pérdida de ingresos (costo) de cada empleo agregado por el contribuyente?
- ¿Cuáles son los beneficios sociales y económicos generados por el gasto fiscal? (Idealmente, estos beneficios deberían ser cuantificables; sin embargo, puede ser conveniente considerar beneficios menos tangibles, como los beneficios para las comunidades de una mayor propiedad de

vivienda atribuibles a las deducciones fiscales por intereses hipotecarios).

- Particularmente para los incentivos a la inversión, ¿existe una revisión independiente y rigurosa de los costos y beneficios? ¿La disposición es comparable, más pequeña o más grande que las ofrecidas por países que pueden estar compitiendo por el mismo tipo de inversión? (Los incentivos a la inversión a menudo son criticados por crear una «carrera hacia el abismo», en la que los países compiten para atraer inversionistas extranjeros. La cooperación regional puede ayudar a detener este problema buscando estandarizar las políticas tributarias entre los países.)

## CUADRO 6: EVALUAR EL IMPACTO DE LOS INCENTIVOS A LA INVERSIÓN, LA PRODUCCIÓN Y LA IMPORTACIÓN EN MALAWI

Los estudios especiales preparados por investigadores académicos, consultores de agencias donantes u otras partes interesadas pueden ser una valiosa fuente de información sobre la efectividad de costos y la eficiencia de varios gastos fiscales. Un estudio respaldado por el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) examinó el régimen de incentivos de Malawi dentro de un contexto regional y formuló una serie de recomendaciones destinadas a alinear los incentivos del país con las mejores prácticas ampliamente aceptadas.<sup>1</sup>

Entre las recomendaciones del informe, se incluían las siguientes:

- consolidar la administración de incentivos con la del sistema tributario corporativo en su conjunto bajo el Ministerio de Finanzas y la Autoridad de Ingresos de Malawi, en lugar de los ministerios sectoriales;
- evitar los incentivos fiscales y financieros discrecionales debido a su opacidad y su potencial de dar lugar a abusos;
- eliminar gradualmente los incentivos generales del impuesto sobre la renta corporativa y asegurar que las políticas de incentivos tengan un límite de tiempo; y
- medir periódicamente la efectividad de los incentivos y avanzar hacia incentivos basados en el desempeño.

<sup>1</sup> PricewaterhouseCoopers Advisory Services Limited, "A Comprehensive Analysis and Review of Investment, Production and Export Incentives in Malawi" (Informe presentado al Programa de Desarrollo de las Naciones Unidas, Malawi, 19 de diciembre de 2016). [https://info.undp.org/docs/pdc/Documents/MWI/Final\\_report\\_%20Fiscal%20Incentives%2019-12-2016.pdf](https://info.undp.org/docs/pdc/Documents/MWI/Final_report_%20Fiscal%20Incentives%2019-12-2016.pdf)

- ¿Duplica el gasto tributario o entra en conflicto con otros programas o políticas públicas? Cuando las políticas múltiples tienen objetivos similares, ¿existen enfoques alternativos para lograr el mismo resultado a un costo menor o con mayor transparencia y responsabilidad?
- How ¿Cuán probable es que el receptor de un gasto fiscal haya hecho lo mismo en ausencia de un incentivo fiscal? (Esto puede ser difícil de determinar, pero se puede obtener cierta evidencia observando el tamaño de un incentivo, las tendencias y prácticas económicas generales, las encuestas a los contribuyentes y otra información.)

## Adecuación

El objetivo principal de un sistema tributario es recaudar suficientes ingresos para respaldar los servicios públicos. Las exigencias competitivas sobre los escasos recursos presupuestarios son una consideración importante cuando se evalúa si un gasto fiscal es de mayor o menor prioridad que otro gasto público. Un informe preparado para el Grupo de Trabajo de Desarrollo del G-20 señala que «\$ 1 de ingresos fiscales tiene un valor social más alto que \$ 1 de ingresos privados, porque es el mayor valor del gasto público que financia lo que justifica la transferencia de recursos del sector público al privado a través

de impuestos distorsionadores». <sup>4</sup> Los gastos fiscales deben considerarse como parte de un plan fiscal general que tenga en cuenta toda la gama de políticas y programas que dependen del presupuesto para recibir apoyo.

Qué se debe tener en cuenta al evaluar el impacto de los gastos fiscales en el presupuesto:

- Información sobre la condición fiscal general del gobierno, inclusive si hay un superávit o un déficit presupuestario.
- Las demandas en competencia sobre el presupuesto, así como cómo se comparan los niveles de gasto con los estándares y normas globales y regionales.

Entre las preguntas a considerar, se incluyen las siguientes:

- ¿Existen otras prioridades públicas que sean de igual o mayor importancia para los gastos fiscales? ¿Cómo se compara el gasto público en educación, infraestructura, salud y otros programas con las normas mundiales y regionales?
- ¿Existe una fecha de caducidad u otro mecanismo para derogar un gasto fiscal si la situación fiscal de un país empeora?

<sup>4</sup> «Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment: A Report to the G-20 Development Working Group by the IMF, OECD, UN and World Bank» (Washington, D.C., 15 de octubre de 2015): 10. <https://www.oecd.org/tax/tax-global/options-for-low-income-countries-effective-and-efficient-use-of-tax-incentives-for-investment.pdf>

- ¿Hay formas de reducir el costo de un gasto tributario a través de criterios de elegibilidad más restrictivos, reduciendo su tamaño u otros medios?

## Caso de estudio: Zonas francas en la República Dominicana

Muchos países ofrecen incentivos fiscales y otros beneficios a las empresas que operan en partes específicas del país. En la República Dominicana, los incentivos se proporcionan a través del programa «Zonas Francas Exoneradas» del país. Este programa a menudo se ha citado como un ejemplo exitoso del uso de zonas económicas especiales y se le atribuyó el impulso del crecimiento económico en los años ochenta y noventa. <sup>5</sup> Más recientemente, sin embargo, surgieron preguntas sobre el costo y la efectividad del programa «Zonas». El siguiente caso de estudio utiliza los criterios descritos anteriormente para examinar el programa «Zonas» en función de la información que está disponible fácilmente en línea.

### ¿Qué información está disponible?

[efficient-use-of-tax-incentives-for-investment.pdf](https://www.oecd.org/tax/tax-global/options-for-low-income-countries-effective-and-efficient-use-of-tax-incentives-for-investment.pdf) (consultado el 7 de marzo de 2018).

<sup>5</sup> Trade and Competitiveness Global Practice, «Special Economic Zones in the Dominican Republic: Policy Considerations for a More Competitive and Inclusive Sector» (Grupo Banco Mundial, Washington, D.C., noviembre de 2016).



El Ministerio de Finanzas publica un [informe anual de gastos tributarios](#) que enumera los gastos tributarios, su costo, los estatutos de autorización y los beneficios proporcionados por el sector. Se proporciona una descripción del programa «Zonas Francas», que incluye una declaración de misión y visión, en la [ley de presupuesto](#) anual, junto con el costo de administración del programa. Sin embargo, el informe no proporciona la cantidad o los nombres de las empresas que reciben beneficios. La información sobre los beneficios del programa y los requisitos de elegibilidad se puede encontrar fácilmente en una [Guía rápida](#) para el programa publicada en el sitio web del Centro de Exportación e Inversión del gobierno. El gobierno publica un [informe](#) detallado de la cantidad de zonas, los tipos de actividades realizadas dentro de estas, el empleo y otra información, pero este informe no analiza el costo de los incentivos fiscales ni proporciona información específica de la empresa. La [ley de presupuesto](#) incluye una partida para la recopilación de datos en el programa de zona como un todo. Una encuesta rápida identificó una serie de informes que evalúan diversos aspectos del programa, incluido un informe del Banco Mundial de 2016 que señala que, si bien la cantidad de «valor agregado» por parte de las

empresas del programa «Zonas» ha aumentado con el tiempo, también hay una serie de deficiencias en el actual programa que podrían proporcionar la base para futuras reformas.<sup>6</sup> Varios informes anteriores, así como la cobertura reciente de los medios, también discutieron los salarios y las condiciones de trabajo de los trabajadores en las zonas.<sup>7</sup> Estos informes identifican problemas que podrían servir de base para futuras investigaciones y reformas de políticas.

## ¿Qué nos dice la información disponible?

La información disponible sobre el programa «Zonas» presenta una perspectiva mixta. Si bien hay evidencias de que el programa ha sido importante para el desarrollo económico de la República Dominicana, el programa también es costoso, proporciona beneficios fiscales que pueden ser mayores de lo necesario, y muchos de los empleos en empresas que se benefician del programa son empleos de bajos sueldos. Si bien existe una cantidad considerable de información, incluidos algunos informes de investigación en profundidad, varios elementos clave de información no están disponibles.

<sup>6</sup> Consulte, por ejemplo: Trade and Competitiveness Global Practice, «Special Economic Zones» (noviembre de 2016); y José Caraballo Cueto, «Free trade zones, liberalization, remittances, and tourism for what?: Jobless growth in the Dominican Republic», *International Journal of Development Issues*, 15, n.º 2 (Julio de 2016): 181-200.

<sup>7</sup> Human Rights Watch, «Pregnancy-Based Sex Discrimination in the Dominican Republic's Free Trade Zones: Implications for the U.S. - Central America Free

Trade Agreement (CAFTA)», Informe (abril de 2004), [https://www.hrw.org/legacy/backgrounder/wrd/cafta\\_dr04\\_04.htm](https://www.hrw.org/legacy/backgrounder/wrd/cafta_dr04_04.htm) (consultado el 8 de marzo de 2018); e IndustriALL, «Workers in the Dominican Republic Free Trade Zones achieve historic increase in minimum wage», (12 de septiembre de 2017), <http://www.industrialunion.org/workers-in-the-dominican-republic-free-trade-zones-achieve-historic-increase-in-minimum-wage> (consultado el 8 de marzo de 2018).

Entre la información disponible, se incluye la siguiente:

- información básica, como el costo de los incentivos de «Zonas Francas», la estructura del programa, la autorización de los estatutos, disponible en línea;
- una descripción de cómo los incentivos fiscales son parte de una estrategia más amplia que se incluye en la ley de presupuesto anual; y
- el informe anual sobre el programa «Zonas Francas» del gobierno.

Sin embargo, las piezas clave de información no están disponibles fácilmente, como:

- la cantidad y la identidad de las empresas que reciben un tratamiento fiscal especial;
- información sobre el tamaño y el ingreso anual de las empresas que reciben un tratamiento fiscal especial; y
- métricas específicas para medir el éxito y los requisitos legales para las empresas que reciben un tratamiento fiscal especial para cumplir objetivos específicos.

Usando los criterios descritos en el marco anterior, se pueden identificar varios

problemas de política. Estos problemas pueden servir como base para una investigación más profunda o para el desarrollo de propuestas de reforma. Entre los problemas que merecen mayor atención, se incluyen los siguientes:

- **El alcance de la reducción de impuestos proporcionada por incentivos de zona:** el programa «Zonas Francas» proporciona una exención del 100 por ciento del impuesto constitucional, impuestos sobre la construcción y bienes inmuebles, aranceles aduaneros y el impuesto a la transferencia de Bienes y Servicios Industrializados (ITBIS) para períodos de 15 y 20 años.<sup>8</sup>
- **Discreción administrativa:** el programa incluye elementos discrecionales, como la «Zona Franca Especiales», que otorga discrecionalidad administrativa a la concesión de beneficios.<sup>9</sup>
- **Calidad del empleo e impacto en las empresas nacionales:** la investigación del Banco Mundial identificó áreas de posible preocupación, como la prevalencia de creación de empleos poco calificados, la falta de vinculación entre las empresas que operan en las zonas y las empresas nacionales; una disminución en los salarios de la zona ajustada por la inflación en

<sup>8</sup> Centro de Exportación e Inversión de la República Dominicana, «Mapa Ruta del Inversionista, Guía Rápida Sector Zonas Francas de Exportación» (sin fecha). <http://www.cei->

[rd.gov.do/mapa\\_ruta/MRI/presentacion/web/pdf/zonasfrancas/zona-franca.html](http://rd.gov.do/mapa_ruta/MRI/presentacion/web/pdf/zonasfrancas/zona-franca.html) (consultado el 30 de octubre de 2017).

ciertos sectores y ocupaciones; el potencial para desacelerar el crecimiento del empleo; y el potencial de las empresas de la zona para desplazar a los productores nacionales.<sup>10</sup>

- **Deficiencias presupuestarias proyectadas:** el [presupuesto proyectado](#) para 2018 pronostica un déficit equivalente al 2.2 por ciento del producto interno bruto del país. El déficit proyectado es aproximadamente igual al déficit real experimentado en los últimos años. El interés en la deuda pública representa el 19.5 por ciento de los gastos proyectados para 2018 (DOP 134,634 millones), casi el doble de lo presupuestado para salud (DOP 78,219 millones) y apenas un poco menor que el presupuesto para educación (DOP 161,051 millones).
- **Alto costo del programa:** el [presupuesto de gastos fiscales](#) de la República Dominicana estima que el costo total de los gastos fiscales es de DOP 231,125 millones en 2017. El programa industrial «Zonas Francas» representa alrededor de DOP 39,690 millones, lo cual es aproximadamente equivalente a la mitad del presupuesto de salud (DOP 78,219 millones).

Este ejemplo ilustra el desafío de clasificar los gastos fiscales como «buenos» o «malos». Por un lado, las empresas que participan en el programa de la zona de República Dominicana representan una parte considerable de las exportaciones del país y una cantidad significativa de empleos (aproximadamente 140,00 en 2014, según el estudio del Banco Mundial citado anteriormente). Si bien existen brechas específicas, como la falta de datos específicos de las empresas, la información básica está disponible en línea. Al mismo tiempo, las investigaciones disponibles sugieren una serie de preocupaciones potenciales que, junto con el costo anual sustancial del programa, sugieren la necesidad de una revisión y una reforma.<sup>11</sup>

## Para obtener más información

Hay una serie de guías de «mejores prácticas» para informar y evaluar los gastos fiscales.

Para obtener más información, consulte:

- El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias publica el manual «Handbook of Best Practices in the Measurement of Tax Expenditures: an Ibero-American Experience» (2011),

<sup>10</sup> Trade and Competitiveness Global Practice, «Special Economic Zones in the Dominican Republic: Policy Considerations for a More Competitive and Inclusive Sector» (Grupo Banco Mundial, Washington, D.C., noviembre de 2016).

<sup>11</sup> Comisión Interinstitucional Coordinada por la Dirección General de Política y Legislación Tributaria, «Gastos

tributarios en República Dominicana Estimación para el Presupuesto General del Estado del año 2017» (Ministerio de Hacienda, República Dominicana, septiembre de 2016): 19. <https://www.dgii.gov.do/informacionTributaria/publicacion/es/estudios/Documents/GastoTributarioRD2017.pdf> (consultado el 8 de marzo de 2018).

disponible en <https://www.ciat.org/tax-expenditures/?lang=en> .

- Fondo Monetario Internacional, «Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment: A Background Paper to the Report to the G-20 Development Working Group by the IMF, OECD, UN and World Bank» (15 de octubre de 2015), disponible en <https://www.imf.org/external/np/g20/pdf/101515a.pdf> .
- U.S. Government Accountability Office, «Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions» (28 de noviembre de 2012), disponible en <https://www.gao.gov/assets/660/650371.pdf> .
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, «Principles to Enhance the Transparency and Governance of Tax Incentives for Investment in Developing Countries» (sin fecha), disponible en <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/transparency-and-governance-principles.pdf> .

*Esta guía fue redactada por Jean Ross para el Proyecto colaborativo sobre gastos fiscales y desigualdad en América Latina del International Budget Partnership. Jean fue director ejecutivo fundador del Proyecto de Presupuesto de California (que recibió el*

*nuevo nombre «Presupuesto y centro de policía de California»), y ha trabajado en materia de políticas fiscales en el gobierno y en la filantropía.*

*Esta publicación fue desarrollada como parte del proyecto de investigación, incidencia y aprendizaje sobre Gastos Tributarios en América Latina (LATERAL).*

*El objetivo del proyecto LATERAL es apoyar el trabajo de la sociedad civil dirigido a mejorar la transparencia, la equidad y la rendición de cuentas de las políticas de gasto tributario a nivel nacional y regional en América Latina. A través del proyecto LATERAL, diez organizaciones de la Sociedad civil Latinoamericanas (OSC) y el International Budget Partnership (IBP) buscan promover una reforma de las políticas, visibilizando el impacto de los gastos tributarios sobre la desigualdad en toda la región, sensibilizando la opinión pública sobre la importancia del problema, y persiguiendo un esfuerzo de incidencia coordinado; tanto a nivel nacional como en el plano regional.*

*LATERAL es una iniciativa innovadora de investigación colaborativa, de creación de capacidades y de incidencia lanzada por IBP y sus socios de las OSC en 2016. Con la coordinación y la asistencia de IBP, los diez socios han emprendido un análisis que compara las políticas y prácticas de gasto tributario en la región y examina el impacto de estas políticas y prácticas sobre la desigualdad. El Proyecto LATERAL ha*

*contribuido en la construcción de una comunidad regional energizada cuyos miembros de las OSC aprenden y se ayudan mutuamente a mejorar su investigación, incidencia y comunicación en torno a las cuestiones tributarias.*

*Los socios del Proyecto LATERAL son:*

- *ACIJ - Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia (Argentina)*
- *CAD - Ciudadanos al Día (Peru)*
- *Dejusticia (Colombia)*
- *ICEFI - Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (Guatemala)*
- *INESC - Instituto de Estudos Socioeconômicos (Brazil)*
- *ISD - Iniciativa Social para la Democracia (El Salvador)*
- *Fundación Solidaridad (Dominican Republic)*
- *Fundar - Centro de Análisis e Investigación (Mexico)*
- *Grupo Faro (Ecuador)*
- *Sonora Ciudadana (Mexico)*