

Gastos tributarios en América Latina: Una perspectiva de la sociedad civil

Paolo de Renzio, International Budget Partnership

Enero 2019

Esta publicación fue desarrollada como parte del proyecto de investigación, incidencia y aprendizaje sobre Gastos Tributarios en América Latina (LATERAL). LATERAL es una iniciativa innovadora de investigación colaborativa, de creación de capacidades y de incidencia lanzada por el International Budget Partnership (IBP) y sus socios de las organizaciones de la sociedad civil en América Latina (OSC) en 2016 que buscan promover la transparencia, la equidad y la rendición de cuentas de las políticas de gasto tributario a nivel nacional y regional.

Por medio de este proyecto se ha llevado a cabo un análisis que compara las políticas y prácticas de gasto tributario en la región y examina el impacto de estas políticas y prácticas en 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 10 socios del Proyecto LATERAL son:

- ACIJ - Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia (Argentina)
- CAD – Ciudadanos al Día (Perú)
- 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 (República Dominicana)
- Fundar – Centro de Análisis e Investigación (México)
- Grupo Faro (Ecuador)
- Sonora Ciudadana (México)

Esta publicación contó con el apoyo de Friedrich-Ebert-Stiftung y su proyecto “Tributación para la Equidad”.



ANTECEDENTES

En los últimos años, un grupo de organizaciones de la sociedad civil de América Latina, facilitado y coordinado por International Budget Partnership, han llevado adelante un proyecto para promover la investigación, la incidencia y el aprendizaje sobre los gastos tributarios – exenciones e incentivos de diferentes tipos que reducen la cantidad de ingresos recaudados por los gobiernos - en toda América Latina, y para determinar cómo puede evaluarse su impacto sobre la desigualdad. Las políticas de austeridad fiscal que se están promoviendo en todo el continente rara vez incluyen debates sobre la reforma o reducción de los privilegios fiscales que los gobiernos distribuyen a través de los gastos tributarios, a menudo sin una evaluación clara de sus beneficios esperados o de su impacto en la distribución de los ingresos. Dada su opacidad, la sociedad civil no ha tenido una voz firme sobre estas cuestiones en el pasado, pero la creciente cantidad de información que se está poniendo a disposición del público y la urgencia de la crisis fiscal que enfrentan muchos países exigen un mayor debate y acción.

Este documento resume los hallazgos de dos componentes de este proyecto. El primero dio lugar a una serie de documentos de antecedentes y guías más generales que contemplaban la política tributaria y los gastos tributarios en América Latina y el papel que puede desempeñar la sociedad civil en los debates relacionados¹, mientras que el segundo incluyó investigación a nivel de los países realizada por grupos de la sociedad civil en nueve países de la región.²

La sección introductoria proporciona información contextual sobre los impuestos y la política fiscal en América Latina. En la sección siguiente se presentan algunos datos básicos e información sobre gastos tributarios en toda la región. En las secciones siguientes se reúnen los hallazgos de la investigación realizada a nivel de país por los grupos participantes, enfocada en la disponibilidad pública de la información sobre distintos aspectos de los gastos tributarios, en el análisis del proceso mediante el cual se adoptan decisiones para su aprobación y adopción, y en la efectividad para alcanzar los objetivos esperados. En la última sección se destacan algunos de los principales problemas y se señalan posibles orientaciones para el trabajo futuro en esta área.

¹ Estos documentos de antecedentes pueden encontrarse en el sitio web del proyecto: <https://www.internationalbudget.org/analysis-insights/lateral-project/>.

² Los grupos son ACIJ (Argentina), Inesc (Brasil), DeJusticia (Colombia), Fundaciòn Solidaridad (República Dominicana), Grupo Faro (Ecuador), Fundar y Sonora (México), CAD (Perú), ICEFI (Centroamérica) e ISD (El Salvador), que se unió al proyecto más recientemente.

INTRODUCCIÓN

TRIBUTACIÓN: UNA HERRAMIENTA FUNDAMENTAL DE LA POLÍTICA FISCAL

Desde que ha existido alguna forma de gobierno, los impuestos han sido una característica definitoria de la vida colectiva, que siempre ha suscitado cierta controversia. Los primeros registros fiscales conocidos datan de 6000 A.C. en la Antigua Mesopotamia, donde se encontró una inscripción anónima en una tableta de arcilla que decía: “Puedes tener un Señor, puedes tener un Rey, pero el hombre a temer es el recaudador de impuestos”.³ Muchos siglos después, Benjamin Franklin dijo que los impuestos son una de las dos cosas que son ciertas en este mundo. La otra es la muerte. Si bien en los tiempos antiguos los impuestos se recaudaban por la fuerza por los gobernantes para financiar guerras, los estados modernos dependen de que los ciudadanos paguen voluntariamente una parte de sus ingresos a cambio de la provisión de una amplia variedad de bienes y servicios públicos, que siguen incluyendo la defensa nacional, pero con el tiempo han llegado a cubrir muchas esferas de la vida, desde la salud y la educación hasta las pensiones y otros beneficios, y desde la protección ambiental hasta la regulación y promoción de la actividad económica y el empleo. Por lo tanto, los impuestos y la recaudación de ingresos pueden considerarse uno de los pilares fundamentales de los estados y sociedades actuales y del contrato social que los une.

Los objetivos de los impuestos, o los objetivos que buscan, o deberían buscar los gobiernos al adoptar decisiones de política fiscal pueden clasificarse de acuerdo con las “4 R” propuestas por Cobham (2005). Estas son:

1. Generación de ingresos (**Revenue**) o recaudación de los recursos necesarios para financiar el gasto público;
2. Redistribución (**Redistribution**) de recursos para limitar la desigualdad y reducir la pobreza;
3. La representación (**Representation**) como elemento fundamental de las relaciones entre los estados y los ciudadanos y la rendición de cuentas;
4. Reformular (**Re-pricing**) las alternativas económicas como herramienta para influir en el comportamiento de los agentes individuales y empresariales (por ejemplo, incentivando el ahorro o reduciendo la contaminación).

³ R. H. Carlson (2004). *A Brief History of Property Tax*. Disponible en: https://www.iaao.org/uploads/a_brief_history_of_property_tax.pdf

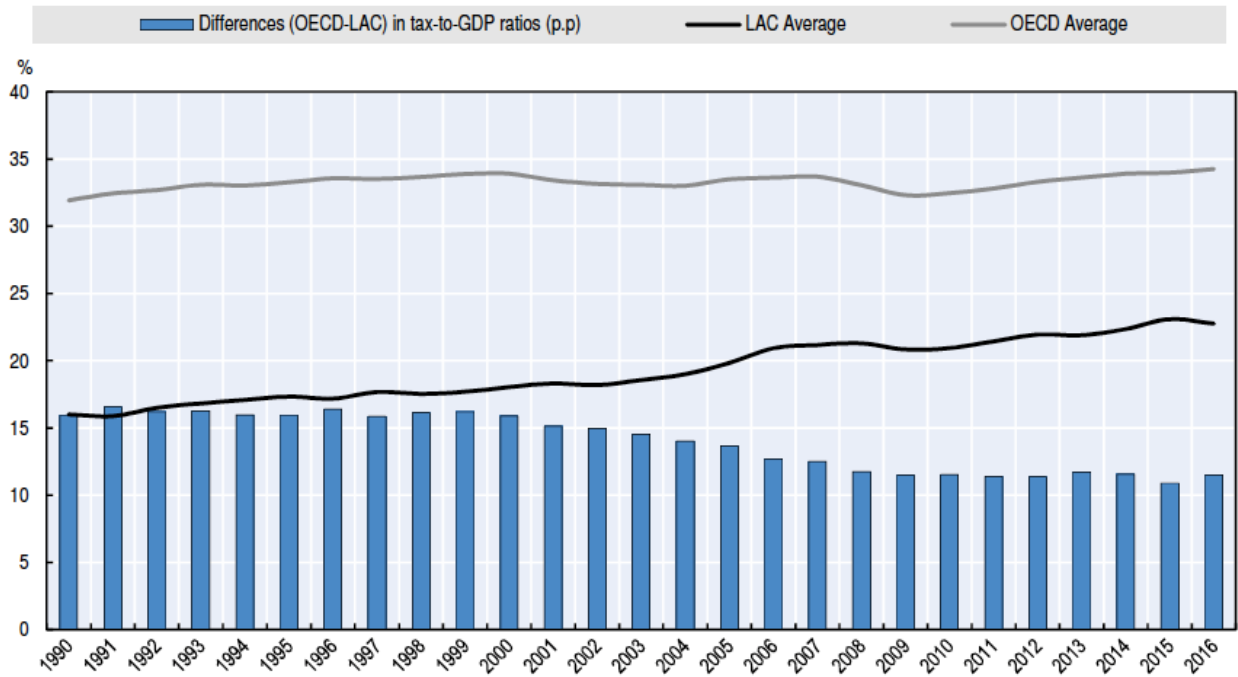
La naturaleza variada y ambiciosa de estos objetivos transforma la tributación en un área fundamental de la formulación de políticas y de las estrategias de desarrollo, que a menudo no han sido reconocidos o han sido subestimadas. Sin embargo, en los últimos años se ha prestado mayor atención a los impuestos, por diversas razones. La Agenda 2030 de las Naciones Unidas ha priorizado la movilización de recursos nacionales a través de los impuestos en las estrategias para alcanzar los objetivos de desarrollo sostenible, y solicita a los gobiernos y a la comunidad internacional que adopten medidas concretas para mejorar la recaudación de ingresos y la administración de ingresos, especialmente en los países de menores ingresos. Al mismo tiempo, hay cada vez más evidencia –por ejemplo basada en informes internacionales sobre los *Panama Papers* y los *Paradise Papers*, sobre los numerosos esquemas y vacíos legales que permiten a las personas de riqueza extrema y corporaciones multinacionales evitar pagar impuestos estableciendo complejas estructuras transfronterizas y acumulando dinero en paraísos fiscales opacos. Por un lado, los impuestos y la política fiscal se consideran herramientas fundamentales para promover el desarrollo. Por otra parte, en una era de creciente complejidad provocada por la globalización, los sistemas impositivos se utilizan y actúan en beneficio de unos pocos y no de todos los ciudadanos, aparentemente incapaces de perseguir eficazmente sus objetivos previstos.

En particular, la cuestión de quién asume los costos y quién se beneficia con las políticas fiscales existentes, y las consecuencias de esa distribución en la pobreza y la desigualdad han sido un tema de creciente debate, tanto a nivel mundial como en América Latina, una región que, pese a algunas mejoras recientes, sigue siendo una de las más desiguales del mundo.

POLÍTICA TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA - PARÁMETROS GENERALES

Al examinar algunos datos básicos sobre impuestos entre países, se pueden establecer algunas observaciones importantes de inmediato. La Figura 1 muestra que, en promedio, los países latinoamericanos recaudan menos ingresos, como porcentaje del Producto Bruto Interno (PBI), que los países miembros de la OCDE. A pesar de un aumento claro y constante de la relación impuesto/PBI para la región en los últimos 25 años y de la convergencia gradual hacia los niveles de la OCDE, la diferencia aún es mayor a diez puntos porcentuales.

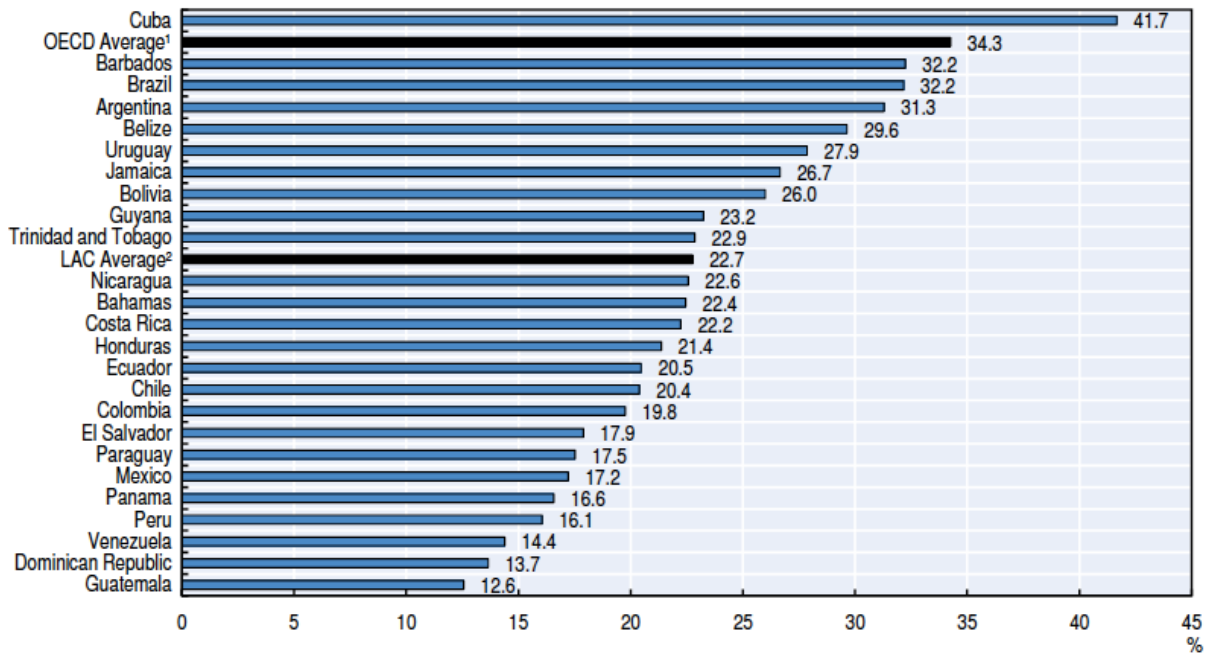
FIGURA 1. RELACIÓN IMPUESTO/PBI, PROMEDIOS DE AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE Y LA OCDE, 1990-2016



Fuente: OCDE y otros (2018)

Estos niveles medios ocultan grandes variaciones. Como muestra la Figura 2, países como Brasil y Argentina recaudan ingresos fiscales que representan más del 30 por ciento del PBI, mientras que los ingresos fiscales en Guatemala y la República Dominicana ni siquiera alcanzan la mitad de esa cantidad. Es evidente que la capacidad de los gobiernos de esos países para prestar servicios y abordar la desigualdad será muy diferente.

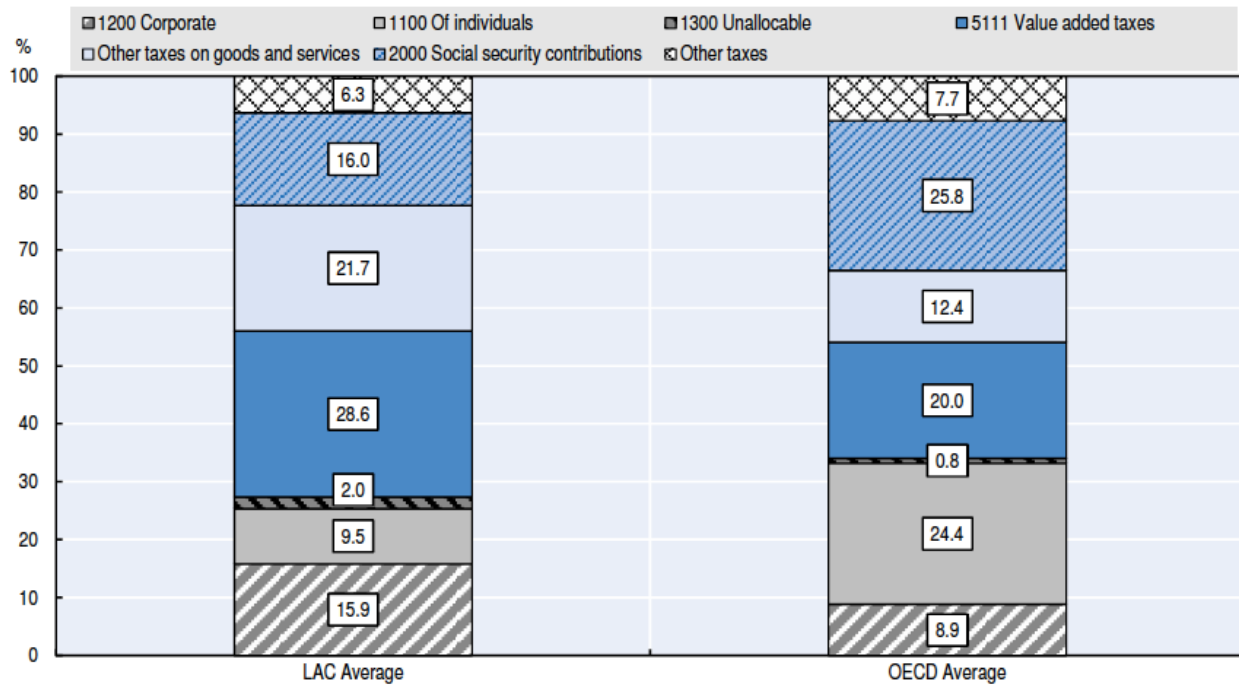
FIGURA 2. INGRESOS FISCALES TOTALES COMO PORCENTAJE DEL PBI EN LOS PAÍSES DE AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE, 2016



Fuente: OCDE y otros (2018)

Los países latinoamericanos no sólo recaudan menos ingresos en promedio que sus contrapartes de la OCDE, sino que la composición de esos impuestos también es muy diferente. Como se muestra en la Figura 3, los países de América Latina recaudan un porcentaje mucho mayor de sus ingresos fiscales de los impuestos indirectos, como los impuestos al consumo, que los países de la OCDE. Como a menudo se considera que estos impuestos son más regresivos, dado que los hogares más pobres gastan una parte mayor de sus ingresos en el consumo, esto dificulta a los gobiernos latinoamericanos abordar la desigualdad únicamente mediante impuestos.

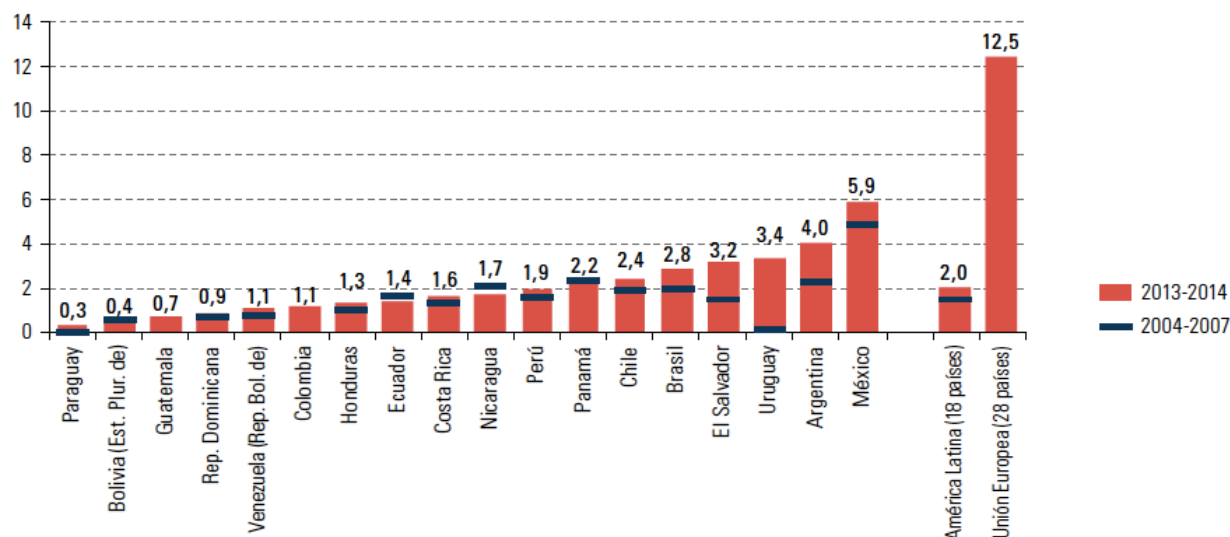
FIGURA 3. ESTRUCTURA IMPOSITIVA (COMO PORCENTAJE DEL TOTAL DE INGRESOS FISCALES) EN LAS REGIONES DE AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE Y LA OCDE, 2015



Fuente: OCDE y otros (2018)

Además, incluso cuando se examinan los impuestos directos sobre los ingresos personales, que tienen un potencial mucho mayor de redistribución, los países latinoamericanos no pueden utilizarlos como herramienta para reducir la desigualdad tanto como los países de Europa, por ejemplo. La Figura 4 muestra la reducción del coeficiente de Gini resultante de los impuestos sobre los ingresos personales en toda la región y compara el promedio regional con el mismo promedio en toda la Unión Europea. Como se puede ver, a pesar de los progresos realizados, en Europa los impuestos sobre los ingresos personales son aproximadamente seis veces más efectivos para reducir la desigualdad que en América Latina.

FIGURA 4. REDUCCIÓN DEL COEFICIENTE DE GINI DEBIDO AL IMPUESTO SOBRE LAS GANANCIAS PERSONALES (%)



Fuente: CEPAL (2017)

Si bien revelan tendencias más amplias, los hechos y las cifras que se presentan más arriba sólo representan una imagen parcial de lo que realmente sucede en términos de política fiscal y sus efectos sobre la desigualdad en América Latina. Con demasiada frecuencia, la investigación y los debates sobre impuestos no consideran el hecho de que los gobiernos utilizan los denominados gastos tributarios como instrumento adicional de la política fiscal. Los gastos tributarios, como demostrará este documento, constituyen una carga grande -y a menudo creciente- sobre las finanzas públicas, y a menudo se gestionan fuera del proceso del presupuesto ordinario, reduciendo la transparencia y la supervisión periódica, con importantes consecuencias para la distribución de los ingresos y el desarrollo económico en general.

¿QUÉ SON LOS GASTOS TRIBUTARIOS Y POR QUÉ SON IMPORTANTES?

Los gastos tributarios pueden definirse de diferentes maneras. El Manual *de Transparencia Fiscal* elaborado por el FMI define los gastos tributarios como:

“Concesiones o exenciones a una estructura tributaria “normal” que reducen la recaudación de ingresos del gobierno y que, como los objetivos de política del gobierno pueden lograrse en forma alternativa a través de subsidios u otros desembolsos directos, su concesión se considera equivalente a un gasto

presupuestario. La definición precisa y la estimación del gasto tributario requieren la definición de la base normal, así como la determinación de la forma más apropiada de evaluar el costo". (FMI 2007: 143)

Por ejemplo, los gobiernos pueden decidir promover un determinado sector económico mediante una reducción ad hoc de los impuestos que normalmente deberían pagarse en ese sector, en lugar de mediante un subsidio directo. Todas esas desviaciones y excepciones del sistema fiscal normal -también denominado de "referencia" - que benefician a ciertas personas o sectores corresponden a una reducción de los impuestos que normalmente cobrarían los gobiernos, o a un gasto equivalente que podría utilizarse con el mismo fin.

De acuerdo con Villela y otros (2010), los gobiernos utilizan los gastos tributarios para alcanzar algunos objetivos diferentes, no muy diferentes de los señalados anteriormente para los impuestos en su totalidad (las "4 R"). Estas son:

1. **Mejorar la progresión en el sistema impositivo** reduciendo los pagos tributarios para los hogares de bajos ingresos, por ejemplo eximiendo a las personas pobres del pago del impuesto a la renta o aplicar una tasa cero a los productos alimenticios básicos en los esquemas del impuesto sobre el valor agregado (IVA).
2. **Proporcionar una mayor eficiencia de la estructura fiscal**, estimulando el ahorro y la inversión mediante diferentes tipos de reducciones y créditos fiscales, por ejemplo, sobre beneficios reinvertidos o sobre intereses devengados por determinados instrumentos financieros.
3. **Estimular el consumo de bienes de mérito** como la salud y la educación, o apoyar a las organizaciones benéficas. Esto suele hacerse mediante tratamientos preferenciales aplicados al impuesto a la renta , donde el gasto en esos artículos puede deducirse de la base imponible.
4. **Promover el desarrollo regional o sectorial**, dirigiendo la política industrial mediante la asignación de incentivos fiscales específicos para atraer inversiones extranjeras directas o promover la inversión interna en determinados sectores o regiones.

Los argumentos a favor de utilizar los gastos tributarios se centran en su aparente eficiencia y simplicidad (Swift y otros, 2004). En lugar de que el gobierno tenga que crear instituciones para recaudar ingresos y administrar gastos, simplemente puede reducir los impuestos que recauda de ciertos tipos de contribuyentes, ahorrando y simplificando en ambos lados. Asimismo, los gastos tributarios podrían considerarse más eficientes al permitir a los contribuyentes adoptar sus propias decisiones sobre determinadas actividades como el gasto en salud e inversión, en lugar de intentar planificar de manera centralizada diversos aspectos de la vida económica. Sin embargo, en general se considera que estas ventajas están más que compensadas por las numerosas desventajas de los gastos tributarios, que incluyen su falta de transparencia y rendición de cuentas, la complejidad que introducen en el

código fiscal, el hecho de que suelen ser propensos a abusos y sus posibles efectos negativos en la equidad horizontal y vertical (Villela y otros 2010).

Los gobiernos han utilizado los gastos tributarios como instrumento de política fiscal durante mucho tiempo, pero la necesidad de supervisar y presentar informes sobre esas disposiciones de manera periódica es más reciente. La presentación de informes sobre gastos tributarios se aprobó por primera vez en la década de 1960, casi simultáneamente en Alemania y en los Estados Unidos (Villela y otros 2010) y desde entonces se ha difundido en todo el mundo. En América Latina, los primeros informes sobre gastos tributarios aparecieron en Brasil en 1989, mientras que Paraguay recién empezó a publicar esos informes en 2015. Aunque prácticamente todos los gobiernos ahora publican tales informes, no todos lo hacen como parte habitual de la presentación anual del presupuesto a la legislatura (vea la Tabla 1 a continuación).

TABLA 1. INFORME DE GASTOS TRIBUTARIOS EN AMÉRICA LATINA

	Año en el que se institucionalizaron las mediciones	Informe de gastos tributarios adjunto al presupuesto del proyecto	Los informes de gastos tributarios están a disposición del público
Argentina	1999	Sí	Sí
Bolivia	2013	No	Sí
Brazil	1989	Sí	Sí
Chile	2001	Sí	Sí
Colombia	2004	Sí	Sí
Costa Rica	2011	No	Sí
Dominican Republic	2008	Sí	Sí
Ecuador	2010	Sí	Sí
El Salvador	2013	No	No
Guatemala	2002	Sí	Sí
México	2002	Sí	Sí
Paraguay	2015	Sí	Sí
Perú	2002	Sí	Sí
Uruguay	2008	No	Sí

Fuente: Oficinas tributarias nacionales y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) <https://www.ciat.org/>.

Otra dificultad para tener cifras comparables sobre los gastos tributarios entre los países es que los gobiernos definen y calculan el valor de los gastos tributarios de diferentes maneras. De hecho, existen varios métodos que pueden utilizarse para asignar un valor a los diferentes tipos de gastos tributarios (CIAT 2011). El Centro

Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) produce algunas estadísticas comparables de utilidad⁴. En la Tabla 2 a continuación, se incluyen algunos otros cálculos para proporcionar una imagen general -aunque no totalmente fiable- del tamaño de los gastos tributarios en toda América Latina durante aproximadamente los últimos diez años. Las cifras son muy interesantes y confirman la importancia de introducir los gastos tributarios en debates públicos sobre políticas fiscales. En la mayoría de los países, los gastos tributarios han aumentado como porcentaje del PBI desde 2005, y su valor global oscila principalmente entre el 2 y el 6 por ciento del PBI, y la mayor parte está relacionada con el IVA y el impuesto a las ganancias (CIAT 2017). Esto significa que en cualquier país, dependiendo del tamaño global del estado, los gastos tributarios pueden representar entre el 10 por ciento y el 20 por ciento de los ingresos totales del gobierno. De hecho, los datos presentados por Trigueros (2014) muestran que en países como Guatemala, Costa Rica y República Dominicana, en el período 2008-2012, la cifra fue mucho más alta, por encima del 40 por ciento. Se trata de una participación muy importante, si se consideran las enormes cantidades de recursos que los gobiernos abandonan y que podrían utilizarse para financiar el gasto público.

TABLA 2. GASTOS TRIBUTARIOS COMO PORCENTAJE DEL PBI EN LOS PAÍSES DE AMÉRICA LATINA, 2005-2016

País	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Argentina	2.2	2.1	2.2	2.14	2.1	2.0	2.5	2.5	2.5	2.5	2.9	2.8
Brasil	1.7	2.0	2.3	2.77	3.2	3.4	3.0	3.2	3.4	4.5	4.8	4.4
Chile	4.4	4.1	4.9	5.3	5.1	5.0	5.1	4.5	4.9	4.3	4.5	4.3
Colombia	3.7	4.0	3.5	3.2	3.2	3.2	3.7	3.4	...	...	...	...
Costa Rica	...	...	...	...	...	5.5	5.5	5.6	...	5.1	5.2	5.1
Rep. Dominicana	...	...	...	6.4	6.2	5.5	5.1	5.1	...	...	6.8	6.6
Ecuador	...	...	...	...	4.2	4.2	4.7	4.9	4.7	4.1	...	...
El Salvador	...	...	...	...	...	3.4	3.1	3.9	3.0	...	...	...
Guatemala	...	...	...	...	...	...	...	6.7	2.6	2.5	2.5	...
Honduras	...	...	...	...	...	...	6.2	6.5	...	...	6.7	6.5
México	6.3	5.6	5.4	5.7	3.9	4.3	5.1	5.9	3.9	3.3	2.9	2.9
Panamá	...	...	...	...	...	...	...	2.7	...	...	...	...
Paraguay	...	...	...	1.9	1.8	1.9	...	...	1.73	1.9	1.7	1.7
Perú	2.1	2.2	2.2	2.1	1.8	2.1	2.0	1.9	-	2.2	2.3	2.2
Uruguay	4.4	4.2	4.3	5.7	5.7	6.3	6.3	6.4	6.4	6.3		

Fuentes: Varias, entre ellas, Gómez-Sabaini y Moran (2014); Trigueros (2014); y CIAT (2017).

⁴ Es interesante observar que conjuntos de datos comparativos similares no están disponibles para los países de la OCDE. La publicación más reciente de la OCDE sobre gastos tributarios se remonta a 2010, y para la mayoría de los países incluye datos de 3-5 años solamente. Ver OCDE (2010).

El impacto de los gastos tributarios en la desigualdad, el tema principal del proyecto que se resume en este documento, no ha recibido mucha atención hasta ahora. Como informó Martorano (2018), la literatura sobre este tema es bastante limitada, pero el consenso es que los gastos tributarios son perjudiciales tanto para la equidad horizontal como vertical. Aumentan la desigualdad horizontal porque los contribuyentes son tratados de manera diferente en circunstancias similares según las desviaciones específicas de la ley. También afectan la desigualdad vertical debido a su impacto en los diferentes niveles de la distribución de ingresos. De acuerdo con la evidencia disponible, los gastos tributarios en los impuestos personales a las ganancias son regresivos por naturaleza debido al hecho de que las concesiones en los impuestos sobre la renta tienden a beneficiar al sector más adinerado de la sociedad, cuya carga fiscal es mayor. Martorano (2018) presenta datos sobre el impacto de las exenciones al impuesto sobre la renta personal en Ecuador y Chile, que muestran que una abrumadora mayoría de los beneficios iban a los individuos de ingresos más altos. Al observar otras regiones del mundo, se informaron hallazgos similares para Polonia en Cavalcanti y Swift (2004). Un estudio de los gastos tributarios en ingresos personales en seis países europeos considera que el efecto puede variar de un país a otro, dependiendo del tipo de gasto tributario utilizado - deducciones fiscales o créditos fiscales (Avram 2017). Además de su impacto directo sobre la desigualdad, los gastos tributarios también pueden afectar indirectamente la desigualdad, limitando los recursos de que disponen los gobiernos para el gasto destinado a beneficiar a ciudadanos y hogares de menores ingresos (Ross 2018a). Es evidente que ninguno de los hallazgos anteriores puede generalizarse, ya que los gastos tributarios pueden diseñarse tanto para reducir como para aumentar la desigualdad, y el cálculo de su impacto en la distribución de los ingresos no es una tarea fácil. Por lo tanto, su impacto real debe examinarse caso por caso.⁵

En resumen, los gastos tributarios son una esfera importante y controvertida de la política fiscal, que ha quedado sin examen durante mucho tiempo, pero que ha venido recibiendo cada vez más atención en los últimos años. En principio, nada está mal con los gastos tributarios, ya que pueden utilizarse para promover una serie de importantes objetivos de políticas, como hacer que el sistema tributario sea más progresista o promover inversiones en zonas pobres para estimular el desarrollo. Sin embargo, en la práctica, su papel como instrumento de política fiscal es controvertido, ya que a menudo se considera que se utilizan de manera ineficaz y con fines políticos, y que benefician de manera desigual a los agentes más ricos y poderosos, sin un examen y una rendición de cuentas adecuados. Dada su importancia en términos de ingresos resignados que podrían utilizarse con fines alternativos, es importante que los grupos de la sociedad civil comprendan cómo puede trabajar y presionar a los gobiernos para que los utilicen más eficazmente para promover un desarrollo más equitativo y alcanzar los derechos humanos.

⁵ Un estudio del impacto de los gastos tributarios sobre la igualdad en cuatro sectores de los países de la UE llega a la misma conclusión, destacando cómo la naturaleza progresiva o regresiva de los diferentes tipos de gasto tributario depende del país considerado y de cómo se hace el análisis (Barrios et al., 2016).

HALLAZGOS CLAVE DE LA INVESTIGACIÓN POR PAÍS REALIZADA POR LA SOCIEDAD CIVIL EN AMÉRICA LATINA

Esta sección reúne los hallazgos de la investigación realizada a nivel nacional por las diez organizaciones que participan en el proyecto LATERAL.⁶ La investigación no tenía un enfoque común estricto entre los países, sino que se basaba más bien en la agenda y las capacidades existentes de cada organización y en el nivel de acceso a la información relevante en cada país. Algunos de los estudios se centraron más simplemente en el inventario de la información disponible sobre gastos tributarios (República Dominicana, Ecuador, Perú), mientras que otros estudiaron formas de evaluar el impacto de algunos gastos tributarios en la desigualdad y distribución de los ingresos (Argentina, Colombia, México) o en aspectos más específicos de los gastos tributarios como los incentivos fiscales para la inversión (Brasil, El Salvador y países de Centroamérica).

En términos generales, los hallazgos pueden agruparse en tres titulares principales: 1) problemas de transparencia y acceso a la información relevante; 2) problemas relacionados con los procesos de toma de decisiones sobre los gastos tributarios; y (3) cuestiones relacionadas con el impacto de los gastos tributarios.

TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACIÓN: INSUFICIENTE PARA PERMITIR UNA EVALUACIÓN Y DELIBERACIÓN ADECUADA

Como se mencionó en una sección anterior, todos los gobiernos analizados por los estudios desarrollaron y publicaron cierta información sobre gastos tributarios, ya sea en informes separados o como parte de otros documentos presupuestarios. En consecuencia, todos los grupos pudieron acceder a datos básicos sobre el valor y la composición de los gastos tributarios en sus países. Sin embargo, lo que varía significativamente son las definiciones de los gastos tributarios utilizadas en esos informes, así como la cobertura y el nivel de detalle de la información proporcionada. En El Salvador, por ejemplo, la información incluida en el *Marco Fiscal de Mediano Plazo*, un documento anual de política fiscal publicado en los últimos años, solo examina los gastos tributarios relacionados con el IVA y los impuestos sobre los ingresos, y no aclara si existen otros tipos de gastos tributarios excluidos de los cálculos. En la Argentina, a pesar de que el decreto gubernamental por el que se regula el régimen de responsabilidad fiscal ofrece una amplia definición de los gastos tributarios, la información publicada por el gobierno adopta una definición mucho más restrictiva, excluyendo algunas de las principales deducciones del impuesto sobre la renta y algunas exenciones del IVA, subestimando así el monto total de los gastos tributarios.

⁶ Vea la lista de documentos de los países en la sección Fuentes a continuación.

Los lineamientos existentes sobre la información que los gobiernos deberían publicar sobre los gastos tributarios (IBP 2011, FMI 2018) indican que, idealmente, esa información debería publicarse anualmente e incluir no solo el costo total, sino también un desglose detallado por gastos tributarios individuales, incluida información adicional sobre: (a) su fuente legal y su duración prevista (o “cláusula de extinción”); (b) la definición de referencia respecto de la cual se evaluó y el método de medición utilizado; (c) una agrupación por sector o área de políticas; y (d) el objetivo previsto de la política y una evaluación de su impacto, incluido el impacto en la distribución. Las prácticas de los países cubiertos por este proyecto varían, pero tienden a satisfacer los primeros criterios más que los últimos. En particular, muy pocos gobiernos informan sobre los objetivos de la política de los gastos tributarios, y apenas publican los resultados de las evaluaciones de sus efectos, incluso en casos como México, donde la ley exige esa información.

Algunos de los resultados interesantes de los análisis de la información disponible realizados por los grupos incluyen:

- Pocos países publican información sobre las **fechas finales de las disposiciones sobre gastos tributarios** y, de hecho, en muchos países no están determinadas, lo que significa que se espera que los gastos tributarios permanezcan indefinidamente, o se fijan en una fecha futura muy lejana. En Argentina, ACIJ informó de que sólo el 12 por ciento de los más de 400 gastos tributarios identificados en el período 2010-2016 tenían una fecha final estipulada. En Colombia, la proporción de disposiciones ilimitadas sobre el gasto tributario era del 75 por ciento, sin una justificación adecuada. En el Brasil, se espera que los incentivos fiscales para la región amazónica permanezcan en vigor durante los próximos 50 años. Sin evaluaciones y exámenes periódicos, esto significa que será muy difícil evaluar y alcanzar adecuadamente los beneficios de esas disposiciones.
- Algunos países, como Argentina, Brasil y Perú, publican información adicional relacionada con la **distribución territorial de los gastos tributarios**, lo que tiene sentido cuando hay regiones menos desarrolladas -como las regiones amazónicas en Brasil y Perú, o el extremo sur en Argentina- que reciben incentivos fiscales específicos destinados a promover la inversión y el desarrollo.
- Como se ha señalado anteriormente, hay una **escasez general de información de evaluación** publicada por los gobiernos. Colombia fue el único país donde el socio local encontró una evaluación patrocinada por el gobierno sobre el impacto de los incentivos fiscales en zonas económicas especiales (*zonas francas*) que se publicó en 2012. El otro caso en que se publica información interesante sobre el impacto en la distribución de los gastos tributarios específicos es México. El informe sobre gastos tributarios en México incluye un desglose de los beneficios de 11 tipos diferentes de gastos tributarios por decil de ingresos. Se relacionan principalmente con la salud y la

educación, como las deducciones sobre el impuesto a las ganancias personales para las primas de seguro de transporte escolar o seguro médico, o tasas de IVA cero sobre los medicamentos.

- Por último, varios grupos destacaron la **falta de acceso a la información sobre los beneficiarios individuales de los gastos tributarios**, lo que sería muy importante para evaluar los gastos tributarios y su impacto. Especialmente cuando se refiere a grandes empresas con acceso a substanciales exenciones fiscales. El secreto fiscal suele utilizarse como justificación general para no compartir detalles de los beneficiarios de los gastos tributarios, a menudo más allá de límites razonables.

En general, la investigación muestra que, si bien existen prácticas establecidas en toda América Latina para presentar informes periódicos sobre los gastos tributarios, la información disponible al público dista mucho de ser suficiente para justificar debidamente la base y el criterio de los gastos tributarios, y para permitir un debate y una deliberación democrática adecuada sobre su idoneidad e impacto como instrumentos de política fiscal.

PROCESOS DE TOMA DE DECISIONES: OPACOS, CERRADOS Y PROPENSOS AL ABUSO

A pesar de basarse en disposiciones legales, los gastos tributarios constituyen excepciones ad hoc al código fiscal que normalmente no se negocian y deciden como parte del proceso del presupuesto ordinario. Esto significa que la toma de decisiones sobre su diseño y aprobación es en su mayor parte opaca y propensa al cabildeo de poderosos grupos de interés, a pesar de sus implicaciones más generales y sustanciales para la política presupuestaria. Esto se ve agravado por el hecho de que las decisiones excepcionales pueden tener consecuencias fiscales durante un largo período de tiempo, dependiendo de si se introducen disposiciones de gastos tributarios durante un período determinado, cuánto dura ese período y qué procedimientos se establecen para revisarlas.

La mayoría de los grupos comentaron las dificultades a las que se enfrentaban para comprender cómo funciona el proceso de toma de decisiones sobre los gastos tributarios, sin siquiera poder influir en él. En Brasil, se han establecido incentivos fiscales para las empresas que invierten en la región amazónica desde la década de 1960 y 1970. A pesar de muchos escándalos sucesivos y fracasos para alcanzar el impacto esperado, el gobierno ha seguido renovándolos hasta hoy, sin una evaluación seria de su impacto, objetivos o *modus operandi*. Esa falta de apertura suele ser cierta no solo con respecto a los gastos tributarios, sino a las políticas fiscales y las reformas impositivas en general. Los recientes esfuerzos de reforma fiscal en Colombia y Argentina ilustran bien estos desafíos. En Colombia, las reformas impositivas de 2016 se basaron originalmente en una evaluación realizada por una Comisión de Expertos sobre Equidad Impositiva y Competitividad. Una de las recomendaciones que presentó la Comisión fue reducir los impuestos sobre la renta de las empresas, pero eliminar simultáneamente todos los beneficios fiscales. Durante las negociaciones se mantuvo la reducción fiscal, pero los beneficios no se eliminaron

y, de hecho, se ampliaron después de un intenso cabildeo, a pesar del reconocimiento del Ministerio de Finanzas de que muchos de ellos crean distorsiones y desigualdades. En Argentina, también como parte de un proceso reciente de reforma fiscal, se creó una Comisión Bicameral para supervisar la formulación del conjunto de reformas y asegurar la consulta y la participación adecuada de diversos grupos interesados, incluida la sociedad civil. Un grupo de organizaciones de la sociedad civil presentó una solicitud formal de diálogo, pero esta solicitud fue ignorada y las reformas se aprobaron en diciembre de 2017, sin abrir espacios de participación.

Ante la ausencia de información suficientemente detallada, y ante los procesos cerrados para la toma de decisiones que son propensos a abusos y corrupción, tal vez no sea sorprendente que la evidencia sobre el impacto de los gastos tributarios -el tema de la siguiente sección- sea a menudo negativa, si es que existe.

IMPACTO: DIFÍCIL DE EVALUAR Y A MENUDO LIMITADO

Si la evaluación del coste de los gastos tributarios en términos de ingresos abandonados ya se considera una tarea difícil, la evaluación de sus costos y beneficios globales para la sociedad en su conjunto -por ejemplo, en términos de su impacto en los objetivos establecidos- es aún más complicada. Esta podría ser una de las razones por las que pocos gobiernos publican esas evaluaciones. Estas evaluaciones pueden requerir datos muy detallados y técnicas sofisticadas, poniendo a los grupos de la sociedad civil interesados en estas cuestiones en desventaja. Si los gobiernos no producen esas evaluaciones o no publican los datos necesarios para que otros las realicen, es probable que resulte difícil garantizar un debate fundamentado y basado en evidencia sobre los gastos tributarios. Al examinar el impacto de los gastos tributarios se deben tener en cuenta sus efectos directos e indirectos. En principio, la comprensión de los efectos de las exenciones del IVA para los artículos alimenticios básicos, por ejemplo, sobre la distribución de los ingresos requiere información sobre cuánto habrían pagado los contribuyentes a diferentes niveles de ingresos con y sin las exenciones, pero también sobre cómo afectaron esas exenciones sus decisiones sobre consumo. Del mismo modo, medir el impacto de los incentivos fiscales en la inversión requiere el cálculo no solo los impuestos que las empresas habrían pagado, sino también las decisiones de inversión que habrían adoptado en ausencia de incentivos, por ejemplo mediante modelos de microsimulación (FMI y otros 2015; OECD 2010).

Estos métodos integrales de evaluación estaban claramente fuera del alcance de los estudios que se realizaron como parte del proyecto. La evidencia presentada por grupos de la sociedad civil de toda América Latina se basa en otras formas más sencillas de investigar y evaluar el impacto de los gastos tributarios incluso si no se dispone de los datos detallados necesarios. La mayoría de ellos examinaron (a) la efectividad de los incentivos fiscales para promover las inversiones, en particular los concedidos a zonas económicas especiales (zonas francas); o (b) el impacto de los diferentes tipos de deducciones y exenciones del impuesto a las ganancias sobre la distribución de los ingresos.

Un estudio regional de América Central cuestionó la opinión generalizada de que los regímenes fiscales favorables son fundamentales para atraer inversiones. Determinó que la mayoría de los países de la región tenían incentivos de inversión muy similares (y sustanciales) implementados, lo que los volvía menos relevantes para las decisiones de inversión desde una perspectiva regional. Los gobiernos no realizan análisis previos de costo-beneficio de los incentivos propuestos de inversión, dejando que las decisiones dependan del cabildeo y las consideraciones políticas. Y a pesar de los grandes incentivos a la inversión proporcionados, los resultados económicos no parecen sostener la opinión de que esos incentivos han marcado una diferencia en términos de promover el crecimiento económico o la creación de empleo. Muestran que los sectores económicos que más crecieron no fueron los que recibieron los incentivos, y que los niveles de desempleo siguieron siendo constantes o aumentaron, mientras que el tamaño del sector informal no disminuyó. En otras palabras, aunque tal vez no sea posible realizar una evaluación detallada de cada tipo de gasto tributario, una evaluación más general de la efectividad de una amplia variedad de incentivos fiscales sobre las variables económicas que deben afectar aún puede considerarse como evidencia legítima e importante en el debate sobre el impacto de los gastos tributarios.

Un caso similar se presenta en Colombia, donde el mismo gobierno reconoció que la evidencia empírica demostró que el efecto de los incentivos fiscales sobre las zonas francas no resultó tan positivo como se esperaba. Esto se basó en un estudio realizado por Meléndez y Galindo (2010) que no encontró evidencia de que la introducción de un incentivo fiscal para las empresas que invierten en activos fijos fuera ineficiente para promover tales inversiones en Colombia. Asimismo, la ya mencionada Comisión de Expertos encargada de presentar propuestas de reforma impositiva afirmó que, más allá de su importante costo fiscal, que no parece compensarse con una mayor inversión y generación de ingresos futuros, las zonas francas generan distorsiones económicas y desigualdades horizontales porque benefician a empresas específicas sobre otras que compiten directamente con ellas y no tienen acceso a tales beneficios.

Tanto las historias de Centroamérica como Colombia citan y refuerzan la evidencia existente sobre la limitada influencia que pueden tener los incentivos fiscales en las decisiones de inversión que adoptan las empresas, a pesar de que el gobierno suele utilizar este argumento para justificar gastos tributarios de este tipo. Varios estudios y encuestas de empresas y empresarios, tanto nacionales como internacionales, han demostrado que, de hecho, los regímenes fiscales son bastante bajos entre los factores clave que determinan las decisiones de inversión, muy por debajo de otros factores como el acceso a los mercados, la calidad de la infraestructura, la estabilidad y previsión institucional, la presencia de una fuerza de trabajo calificada, etc.⁷ En otras palabras, la evidencia apunta al hecho de que para atraer inversiones realmente, los gobiernos deberían gastar más en educación e infraestructura, en lugar de recaudar menos ingresos proporcionando incentivos fiscales.

⁷ Ver, por ejemplo, World Bank/MIGA (2002) and World Bank (2018).

Otros grupos examinaron algunas de las consecuencias para la igualdad de los distintos tipos de gastos tributarios. En México, por ejemplo, el propio gobierno publica datos sobre la distribución de beneficios de los diferentes tipos de deducciones sobre el impuesto personal sobre las ganancias, por decil de ingresos. La Tabla 3 siguiente, tomada directamente del informe sobre gastos tributarios del gobierno (Presupuesto de Bienes Fiscales, o PGF) contiene un panorama muy interesante de la medida en que los contribuyentes en el decil superior de la distribución de ingresos se benefician desproporcionadamente con esas deducciones. Para algunos tipos de deducciones, como donaciones, transporte escolar o primas del seguro médico, obtienen más del 90 por ciento de los beneficios proporcionados. Hallazgos similares -aunque con diferencias menores entre deciles superiores e inferiores- se informan para las exenciones del IVA en los servicios de salud y educación.

TABLA 3. DISTRIBUCIÓN POR DECIL DE INGRESOS DE DEDUCCIÓN PERSONAL EN EL AÑO FISCAL 2014.

Decile	Donativos	A portaciones voluntarias al SAR	Cuentas especiales para el ahorro	Transportación escolar obligatoria	Primas de seguros de gasto médicos	Honorarios medicos, dentales y gastos hospitalarios	Colegiaturas	Intereses reales de créditos hipotecarios	Gastos funerales
I	0.1%	0.0%	0.0%	0.2%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.2%
II	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%
III	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.2%
IV	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%
V	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%	0.2%	0.2%	0.2%	0.4%	0.3%
VI	0.1%	0.1%	0.1%	0.2%	0.2%	0.4%	0.4%	0.6%	0.7%
VII	0.2%	0.9%	0.5%	0.4%	1.5%	1.0%	1.0%	3.2%	1.8%
VIII	0.6%	3.3%	4.5%	1.0%	1.1%	2.6%	2.5%	7.4%	5.7%
IX	1.6%	11.1%	27.1%	2.9%	3.9%	7.5%	8.1%	22.8%	14.5%
X	97.4%	84.5%	67.7%	95.1%	92.8%	88.1%	87.5%	65.3%	76.6%
Total	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

Fuente: Secretaría de Hacienda y Crédito Público, *Presupuesto de Gastos tributarios 2016*

Aún en México, un grupo que trabaja en el estado de Sonora comparó los grandes beneficios que las empresas activas en el sector agrícola reciben en un municipio específico con los grandes problemas de pobreza y prestación de servicios que enfrenta el municipio. Destacan la contradicción inherente al hecho de que el mismo gobierno que otorga incentivos a grandes empresas agrícolas no dispone de recursos suficientes para prestar servicios básicos a los pobres.

En Argentina, el grupo señaló una serie de exenciones fiscales que son difíciles de justificar desde una perspectiva de derechos humanos o equidad, a un costo significativo para el monedero público y sin justificación real. Entre

ellas figuran diferentes tipos de exenciones fiscales, tales como: (a) para clubes deportivos y actividades deportivas de diferentes tipos, incluidos los equipos de fútbol que construyan o renueven estadios, y para eventos deportivos aficionados; (b) sobre las ventas de periódicos y revistas; y (c) para las instituciones religiosas. Comparan los costos de estos gastos tributarios informados por el gobierno, con partidas de gasto que reciben fondos muy limitados, pero en principio podrían estar mucho más justificados, como el presupuesto del Consejo Nacional de la Mujer, una importante institución para defender los derechos humanos de la mujer, o el presupuesto para la salud mental. Esto da un sentido muy directo de lo que la cantidad de ingresos abandonados podría haber ayudado a las finanzas, con algunas cifras asombrosas.

Este grupo también examinó otra medida controvertida introducida en 1996 para eximir a los jueces nacionales y provinciales, y otros cargos similares en el poder judicial, del pago del impuesto sobre las ganancias. Esta disposición se ha interpretado de manera muy vaga y amplia, a pesar de su clara violación de los principios de equidad horizontal y vertical. Un último ejemplo de prestaciones aparentemente injustificadas es la exención de las ganancias financieras del cálculo de los ingresos personales. Esto incluye el interés de una amplia gama de instrumentos financieros, que tienen una probabilidad mucho mayor de ser mantenidos por contribuyentes de mayores ingresos, y equivalen al 60 por ciento de los gastos tributarios relacionados con el impuesto sobre las ganancias, o alrededor del 0,4 por ciento del PBI. Nuevamente, no está claro cuál es el efecto objetivo o esperado de esos beneficios, mientras que su naturaleza desigual es bastante evidente.

Otro ejemplo interesante proviene de un análisis realizado en Brasil sobre el impacto de ciertas categorías de gastos tributarios, relacionados con disposiciones constitucionales sobre la financiación de servicios básicos a nivel subnacional. La mayoría de los servicios básicos en Brasil se presta a nivel estatal y municipal, y las transferencias que reciben esas unidades subnacionales del Gobierno central se fijan por ley como parte de los ingresos recaudados por el gobierno central a partir del impuesto sobre las ganancias y de los impuestos sobre los productos industrializados (*Imposto sobre Produtos Industrializados*, o IPI). Sobre la base de aumentos en los gastos tributarios que afectan a estas fuentes de ingresos entre 2010 y 2014, el estudio estimó un aumento de la pérdida de ingresos para estados y municipios durante el mismo período de más del 17 por ciento. Las decisiones de gasto tributario adoptadas a nivel central, en otras palabras, afectan directamente la capacidad de los gobiernos subnacionales para financiar servicios básicos.

Los diversos ejemplos presentados en esta sección muestran cómo, incluso en ausencia de información detallada y sin utilizar técnicas sofisticadas, es posible analizar los gastos tributarios en términos de justificación, objetivos e impacto previsto, y utilizar la evidencia disponible para cuestionar la eficacia con que los gobiernos utilizan los instrumentos de política fiscal, y si de hecho contribuyen a los objetivos que, en principio, deben perseguirse.

CON UNA MIRADA HACIA EL FUTURO: DESAFÍOS Y OPORTUNIDADES

El análisis anterior, basado en investigaciones nacionales realizadas por grupos de la sociedad civil en toda América Latina, ofrece una interesante imagen de la medida en que los distintos tipos de información sobre los gastos tributarios están disponibles públicamente, de la falta de apertura en los procesos relacionados para la toma de decisiones y de algunos aspectos del impacto de las diferentes categorías de gastos tributarios en sus objetivos establecidos, ya sea en relación con la inversión y el crecimiento o con desigualdad. En esta sección final, se identifican algunos problemas y oportunidades comunes que podrían servir de base para seguir analizando y promoviendo el futuro, centrándose de nuevo en las tres esferas interrelacionadas de transparencia, procesos de toma de decisiones e impacto.

En cuanto a la **transparencia**, la investigación ha demostrado que en todos los países los gobiernos publican al menos alguna información sobre los gastos tributarios, que también es cotejada y comparada con el CIAT. Sin embargo, el nivel y los detalles de esos informes y su cumplimiento de los lineamientos internacionales vigentes varían enormemente. Para algunos países, sólo se publica la información más básica sobre qué tipos de gastos tributarios existen y cuánto cuesta en términos de ingresos abandonados. En otros países como México, la información es más detallada, pero todavía no cumple con los requisitos legales. Además, algunos aspectos específicos y útiles de la divulgación, como la información sobre los beneficiarios individuales de los gastos tributarios o el uso de formatos de datos abiertos, aún están subdesarrollados, o totalmente ausentes. En términos más generales, muy pocos gobiernos publicaron los tipos de datos e información detallados necesarios para evaluar adecuadamente la efectividad de los gastos tributarios y su impacto, incluso sobre la desigualdad.

Para ayudar a poner de relieve las deficiencias clave y establecer las bases para una mejor evaluación e incidencia regional, el IBP desea realizar una comparación más estructurada e integral de las prácticas de los países sobre la transparencia en los gastos tributarios, de acuerdo con los lineamientos internacionales existentes. Algunas iniciativas recientes e interesantes podrían servir de base para ese ejercicio. En colaboración con Christian Aid, Icefi está utilizando un “Tablero de incentivos fiscales” para examinar diferentes aspectos de los incentivos fiscales en Centroamérica, incluida la información sobre sus fundamentos y diseño, costos, eficiencia, transparencia y una serie de cuestiones de “tarjeta roja” como el impacto negativo sobre los derechos de la mujer, los derechos laborales o el medio ambiente. Esto proporciona una plantilla útil para examinar en qué medida los gobiernos revelan la información necesaria para garantizar una rendición de cuentas adecuada sobre los incentivos fiscales. Un documento reciente para el G20 (FMI y otros 2015), sobre incentivos fiscales para la inversión, presenta “Diez principios para promover una mejor gestión y administración” de incentivos fiscales, y un ejercicio de evaluación

comparativa que esboza aspectos relevantes no solo de la transparencia sobre los incentivos fiscales, sino también del examen periódico de su efectividad. Un esfuerzo paralelo podría proporcionar un panorama similar para otros tipos de gastos tributarios más allá de los incentivos para la inversión, estableciendo una metodología más amplia para evaluar todos los aspectos pertinentes de la divulgación de información sobre gastos tributarios que los grupos de la sociedad civil podrían evaluar de manera comparativa.

Otro aspecto de la transparencia que varios grupos han encontrado y que están planificando algún trabajo se relaciona con la cuestión del secreto fiscal y sus repercusiones en la capacidad de la sociedad civil para supervisar eficazmente cómo se distribuyen los beneficios de los gastos tributarios. En toda América Latina, el secreto fiscal y la confidencialidad se utilizan como justificación para no publicar la mayor parte de los datos fiscales, incluso en los casos en que éste no debería ser el caso. Por ejemplo, los datos pueden publicarse respetando la confidencialidad de la información personal de los contribuyentes individuales. Por otra parte, la información sobre las empresas comerciales que se benefician de las exenciones fiscales puede y debe hacerse pública, como suele ser el caso de los beneficiarios de subvenciones directas. El IBP y algunos socios en el proyecto están planificando un estudio comparativo sobre las prácticas de secreto fiscal entre los países, a fin de informar y apoyar las actividades de incidencia encaminadas a reducir el secreto fiscal en sus países.

Solucionar los ***procesos opacos de toma de decisiones*** podría ser el reto más difícil, pero probablemente más importante, que enfrentan los grupos de la sociedad civil. Los gastos tributarios suelen otorgarse como "favores" por los gobiernos a clientes o grupos de presión específicos, en acuerdos que se negocian a puertas cerradas sin un examen o una evaluación adecuada. La escasez de evaluaciones previas disponibles para el público de las propuestas de gastos tributarios en los países abarcados por este estudio apoya esta percepción. Los pocos actores que reciben la mayor parte de los beneficios de esos acuerdos, incluidos los propios gobiernos, por supuesto, no tienen interés en asegurarse de que esos procesos se abran, sean más transparentes y se rindan cuentas de ellos. Por otra parte, las pérdidas para las finanzas públicas son colectivas y a menudo indirectas o invisibles, a pesar de su importancia. Esto significa que cambiar el *statu quo* y promover la reforma del gasto tributario requiere pensar estratégicamente sobre las posibles coaliciones de actores que podrían movilizarse contra gastos tributarios ineficientes, arbitrarios y costosos y promover un enfoque más transparente y orientado a la política.

Un informe reciente publicado por la Confederación de Empresas Británicas (CBI) y tres ONG internacionales de desarrollo (Action Aid, Christian Aid y Oxfam) muestra cómo podría ser posible esa alineación,⁸ movilizando a la comunidad empresarial y a los agentes de la sociedad civil como parte de un esfuerzo conjunto para promover un terreno de igualdad en el que todos los competidores son tratados igualmente. En conclusión:

⁸ Consulte la página <https://policy-practice.oxfam.org.uk/publications/tax-incentives-in-the-global-south-620468>

Si una preferencia fiscal, un vacío o una exención fiscal en particular es injusta debe determinarse conforme a si afecta la capacidad del sistema para promover los objetivos más amplios de la justicia en la sociedad, independientemente de cómo se interpretan. (Murphy y Nagel 2002: 172)

Esto implicaría inevitablemente evaluar el impacto distributivo de los gastos tributarios y sus efectos en la responsabilidad del gobierno de cumplir sus obligaciones en materia de derechos humanos. Además, las decisiones en torno a los gastos tributarios deben sustentarse en un proceso legal transparente y claro con supervisión democrática y escrutinio político, consistente con la política económica nacional y revisado y evaluado periódicamente, para que todos puedan beneficiarse. Es probable que se imaginen y creen coaliciones similares, generando movimientos sociales, y políticos y funcionarios progresistas.

También es importante pensar en la forma que podrían adoptar los procesos alternativos y mejorados para la toma de decisiones. Los autores del documento sobre Colombia presentan algunas ideas interesantes al respecto, y sostienen que se necesita la creación de un “espacio argumentativo” donde se proporcionen justificaciones adecuadas para la introducción o renovación de los gastos tributarios que puedan analizarse y debatirse.⁹ Proponen tres criterios para la justificación pública de los gastos tributarios:

1. ¿es el gasto tributario propuesto un medio efectivo para alcanzar los objetivos gubernamentales?
2. ¿es el gasto tributario propuesto estrictamente necesario y mejor que cualquier otra alternativa existente?
3. ¿tiene el gasto tributario propuesto beneficios que superan los costos en términos de transparencia, desigualdad, eficiencia, etc.?

En sus palabras, “lo importante es encontrar un vocabulario que pueda facilitar conversaciones constructivas sobre el carácter abusivo de los diferentes beneficios fiscales”.

Sin duda la sociedad civil puede desempeñar un papel importante en el desarrollo de un lenguaje tan común. Pero también podría fomentar -de nuevo como sugirió el grupo colombiano- los debates sobre los gastos tributarios que han de introducirse en el proceso presupuestario ordinario, en base a los mismos procedimientos realizados para las decisiones anuales sobre ingresos y gastos. Esto podría permitir una revisión más automática y periódica de sus objetivos y efectividad, y podría permitir que el proceso presupuestario se transformara en el “espacio

⁹ Rodrik (2004) ha presentado una propuesta similar en el contexto de la política industrial, que sugirió la creación de los llamados Consejos de Coordinación y Deliberación, organismos públicos y privados que promoverían un proceso abierto y transparente para decidir sobre el apoyo del gobierno para la industria, incluso a través de los gastos tributarios.

argumentativo” mencionado anteriormente, pero abarcaría todas las políticas fiscales y de gasto y no solo los gastos tributarios.¹⁰

Si bien estas diversas opciones y objetivos orientados hacia el futuro pueden constituir la base de las actividades de promoción y creación de coaliciones a largo plazo, sigue siendo importante que los grupos de la sociedad civil comprendan mejor cómo han funcionado en el pasado los procesos de adopción de decisiones en torno a los gastos tributarios, o cómo están trabajando en el presente. ¿Dónde y cuándo se toman las decisiones clave? ¿Quiénes son los actores y redes clave que pueden influir en esas decisiones y cuáles son sus intereses y motivaciones? ¿Se adoptan decisiones clave basadas en procesos formales o informales? ¿Cuál es el marco jurídico para los gastos tributarios y hasta qué punto se sigue en las prácticas de facto? ¿Qué mecanismos existen para que los ciudadanos tengan acceso a la información y ejerzan alguna influencia en los procesos de toma de decisiones relacionadas con los gastos tributarios? Estas son algunas de las preguntas que los grupos de la sociedad civil deben tratar de abordar en sus esfuerzos por comprender mejor cómo funcionan en la práctica los procesos de toma de decisiones en torno a los gastos tributarios y encontrar formas de influir en ellos de alguna manera.¹¹

Por último, los desafíos clave del *impacto* se relacionan con la escasez de estudios de evaluación producidos y publicados por el gobierno, la falta de datos y de información adecuada disponible para evaluar la efectividad de los gastos tributarios en el logro de sus objetivos establecidos y las complejidades metodológicas de los análisis de costo-beneficio y los modelos de microsimulación que con frecuencia se utilizan en estos ejercicios de evaluación. Una rápida búsqueda de materiales y lineamientos disponibles sobre las evaluaciones de los gastos tributarios revela que hay mucho que hacer para que varios agentes puedan utilizar como guía la manera de evaluar el impacto de los gastos tributarios. Por ejemplo:

La Oficina de Rendición de Cuentas del Gobierno de los Estados Unidos (GAO) publicó una guía muy útil con criterios y preguntas detallados que deberían orientar las evaluaciones de los gastos tributarios, proporcionando numerosos ejemplos de su labor en esta esfera e incluyendo (GAO, 2013).

El Departamento de Finanzas de Irlanda publicó un documento con lineamientos sobre cómo realizar evaluaciones anteriores y posteriores de los gastos tributarios (DOF, 2014).

Las Naciones Unidas colaboraron con el CIAT para elaborar una guía sobre el diseño y la evaluación de incentivos fiscales en los países en desarrollo, en la que se esboza un marco para realizar análisis de costos y beneficios y se

¹⁰ Esta idea también es promovida por otros, como Brix (2004).

¹¹ El Análisis de Economía Política ofrece algunas herramientas y enfoques interesantes para pensar en estos interrogantes. Para una revisión de las prácticas existentes, véase Mcloughlin (2014).

ofrece un ejemplo sobre incentivos fiscales para la industria del turismo en la República Dominicana (UN/CIAT, 2018).

Un informe similar fue preparado por el FMI y otros organismos para el G20, presentando diferentes herramientas que pueden utilizarse para la evaluación de incentivos fiscales por parte de gobiernos de países de bajos ingresos (FMI et al., 2015).

La OCDE incluyó en su examen de 2010 de los gastos tributarios en sus países miembros un análisis de los procedimientos de revisión que varios gobiernos han establecido para asegurar que se lleven a cabo evaluaciones de los gastos tributarios y se adopten medidas al respecto (OCDE, 2010).

Como parte del proyecto LATERAL, el IBP ha elaborado una breve guía para investigadores de la sociedad civil, destacando cuestiones y recursos fundamentales para evaluar los gastos tributarios (Ross, 2018b).

Como ya se ha señalado, la mayoría de los gobiernos en los países cubiertos por el proyecto LATERAL, no producen o no publican estudios de evaluación, y a menudo no proporcionan acceso al público a los datos que permitirían realizar esos estudios de manera independiente. Esto no es en modo alguno una situación que caracterice a América Latina más que a otras regiones. Un artículo reciente en *Le Monde* puso de relieve una situación similar en Francia, donde el informe de gasto tributario para 2016 emitido por la *Cour des Comptes* - La Entidad Fiscalizadora Suprema de Francia - encontró que:

“[...] hay 451 gastos tributarios, 179 de los cuales llevan más de 20 años sin evaluarse. Entre ellas, 37 medidas -que representan 2.000 millones de euros- no han sido modificadas desde su creación. Además, 107 se definen como “imposibles de cuantificar”, lo que representa un coste desconocido para las finanzas públicas”.¹²

Incluso si los gobiernos proporcionaran datos suficientes, numerosos grupos de la sociedad civil probablemente encontrarían muy difícil realizar algunos de los análisis sofisticados necesarios para una evaluación completa de la efectividad de los gastos tributarios en el logro de sus objetivos establecidos, como el aumento de las inversiones y el crecimiento, o implementar impuestos más progresivos para reducir la desigualdad. Como consecuencia, el primer objetivo y estrategia de los grupos de la sociedad civil probablemente debería ser presionar a los gobiernos para que establezcan procesos y procedimientos para la revisión y la evaluación periódica de los gastos tributarios.

¹² Véase *‘En France, l’efficacité de la dépense fiscale reste difficile à évaluer’* (*Le Monde*, 23 de octubre de 2017). La traducción al inglés se tomó de <https://www.cepweb.org/in-france-evaluating-tax-expenditure-effectiveness-remains-a-challenge/>.

Sin embargo, como ha demostrado este proyecto, hay maneras de que grupos de la sociedad civil participen en debates sobre gastos tributarios, y no sólo presionando a los gobiernos para que evalúen el impacto de las provisiones del gasto tributario o publiquen los datos necesarios para hacerlo. Por ejemplo, los grupos pueden cuestionar las decisiones sobre gastos tributarios mediante al (a) analizar su objetivo de política establecido y evaluar la idoneidad y pertinencia de esos objetivos en función de la evidencia disponible o en función de los principios de igualdad, justicia y derechos humanos; (b) examinar pruebas más generales sobre los objetivos que se supone que deben alcanzar los gastos tributarios y los indicadores económicos o sociales que mejor los captan; (c) mostrar las compensaciones entre los costos de los gastos tributarios y los gastos en partidas prioritarias que no pueden realizarse debido a la falta de ingresos generada por los gastos tributarios. También pueden ver si están diseñados de una manera que probablemente provoque el cumplimiento o el abuso, en beneficio de los que se supone que deben beneficiar o si es probable que esos beneficios generen distorsiones significativas.

Estos enfoques tal vez no sean suficientemente rigurosos para proporcionar pruebas concluyentes, y tal vez no consigan abordar los detalles de una disposición sobre gastos tributarios individuales, centrándose en categorías más amplias con objetivos similares. Al mismo tiempo, la ampliación y profundización de estos y otros enfoques más sencillos, y su aplicación a diferentes tipos de gastos tributarios pueden contribuir a un debate más amplio sobre su adecuación e impacto como instrumentos de política fiscal, y posiblemente empujar a los gobiernos a producir y publicar sus propias evaluaciones en respuesta, ampliar la información disponible y lograr una mayor transparencia y rendición de cuentas.

CONCLUSIONES

Este documento reunió hallazgos de un proyecto regional de colaboración en el que participaron grupos de la sociedad civil de nueve países latinoamericanos que examinaron los gastos tributarios y la desigualdad. El proyecto estuvo motivado por el reconocimiento de que los gobiernos de toda la región, a pesar de adoptar un lenguaje y políticas que promueven la austeridad fiscal y las reducciones de gastos, no recaudan un porcentaje significativo de los ingresos que se les adeudan debido a los diferentes tipos de reducciones y exenciones fiscales. Se trata de recursos que podrían utilizarse para prestar servicios básicos, reducir la pobreza y lograr los derechos humanos. Su importancia -que suele equivaler a varios puntos porcentuales del PIB de un país- y su impacto merecen un examen y un debate más profundo.

El análisis realizado por los grupos se centró en los niveles de transparencia, la naturaleza de los procesos de toma de decisiones y las pruebas de impacto y eficiencia. El panorama que surge es bastante desalentador, donde la información pública es con frecuencia inadecuada, los procesos de toma de decisiones son cerrados y propensos a los abusos y la corrupción, y el impacto, en los pocos casos en que se mide, suele ser negativo o insatisfactorio, lo que contribuye a ineficiencias y desigualdad. Si bien los grupos participantes en el proyecto esperaban centrarse

en el impacto que los gastos tributarios tienen en la pobreza, la desigualdad y los derechos humanos, consideraron que ello se hacía muy difícil debido a la falta de información adecuada y al hecho de que los gobiernos no realizaban revisiones periódicas de los gastos tributarios y no elaboraban y publicaban evaluaciones de su impacto. Esa escasez de información pública y el carácter cerrado de los procesos de toma de decisiones en torno a los gastos tributarios crean oportunidades para utilizar los gastos tributarios con fines políticos, generando beneficios para unos pocos grupos poderosos y costos para el resto de la sociedad.

Si bien los grupos de la sociedad civil se enfrentan a importantes desafíos en la supervisión y evaluación de los gastos tributarios, y a influir en los procesos de toma de decisiones a su alrededor, el documento señala algunas maneras en que se puede ampliar este incipiente programa, contribuyendo a abrir una conversación seria y un debate más informado sobre cómo los gobiernos de la región utilizan los gastos tributarios y cómo pueden mejorarse su impacto.

FUENTES - INVESTIGACIONES POR PAÍS

Argentina (Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia)

- *Política tributaria y derechos humanos en Argentina*

Brasil (Instituto de Estudos Socioeconômicos)

- *Gastos Tributarios no Brasil: 2011 a 2017 e Estudo de Caso da Amazônia*
- *Renúncias Tributárias: Os Impactos no Financiamento das Políticas Sociais no Brasil*

América Central (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales)

- *La eficacia de los incentivos tributarios a la inversión en Centroamérica*
- *Costa Rica Tax Incentives Scorecard*
- *Guatemala Tax Incentives Scorecard*

Colombia (DeJusticia)

- *El Gasto Tributario en Colombia*

República Dominicana (Fundación Solidaridad)

- *Gastos Tributarios y Desigualdad en República Dominicana*

Ecuador (Grupo Faro)

- *Los Gastos Tributarios en Ecuador*

El Salvador (Iniciativa Social para la Democracia)

- *Estudio y Propuestas de Reformas a los Regímenes de Incentivos Fiscales y Regímenes Sancionatorios de la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización y Ley de Servicios Internacionales*

México (Fundar – Centro de Análisis y Investigación)

- *Gastos Fiscales en México: Opacidad, Discrecionalidad y Desigualdad*
- *Recomendaciones para mejorar la transparencia y análisis de los gastos fiscales*

México (Sonora Ciudadana)

- *Privilegios Fiscales vs Desigualdad Social: Poblado Miguel Alemán - Sonora, México*

Perú (Ciudadanos Al Día)

- *Gastos Tributarios: Balance y Agenda*

OTRAS FUENTES

- Avram, S. (2017). 'Who benefits from the 'hidden welfare state'? The distributional effects of personal income tax expenditure in six countries', *Journal of European Social Policy*, 28(3): 271-293.
- Barrios, S., Figari, F., Gandullia, L. and S Riscado (2016). *The fiscal and equity impact of tax expenditures in the European Union*. JRC Working Papers on Taxation and Structural Reforms No 1/2016. Sevilla: European Commission Joint Research Centre.
- Brixi, H. P. (2004). "Managing Tax Expenditures: Policy Options." In Brixi, H. P. et al. (eds). *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System: Lessons from Developed and Transition Economies*. Washington, DC: World Bank.
- Cavalcanti, C. B. and Z. L. Swift (2004). "Poland: Reforming Tax Expenditures Programs." In Brixi, H. P. et al. (eds). *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System: Lessons from Developed and Transition Economies*. Washington, DC: World Bank.
- CEPAL (2017). *Panorama Fiscal de América Latina y Caribe*. Santiago: Comisión Económica para América Latina y el Caribe.
- Carlson, R. H. (2004). *A Brief History of Property Tax*. Available at: https://www.iaao.org/uploads/a_brief_history_of_property_tax.pdf
- CIAT (2017). *Panorama de los Gastos Tributarios en América Latina, principales estadísticas de la Base de Datos del CIAT*. Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- CIAT (2011). *Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios: Una experiencia Iberoamericana*. Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- Cobham, A. (2005). *Taxation policy and development*. Oxford Council on Good Governance.
- DOF (2014). *Report on Tax Expenditures. Incorporating Department of Finance Guidelines for Tax Expenditure Evaluation*. Dublin: Department of Finance.
- GAO (2013). *Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions*. Report GAO-13-167SP. Washington, DC: Government Accountability Office.
- Gómez-Sabañi, J. and D. Moran (2014). *Tax Policy in Latin America: Assessment and Guidelines for a Second Generation of Reforms*. Macroeconomics of Development Series, No. 133. Santiago: United Nations Economic Commission for Latin America and the Caribbean and GIZ.
- IBP (2011). *Guide to Transparency in Public Finances – Looking Beyond the Core Budget: Tax Expenditures*. Washington, DC: International Budget Partnership.
- IMF (2018). *Fiscal Transparency Handbook*. Washington, DC: International Monetary Fund.
- IMF et al. (2015). *Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment*. A Background Paper to the Report Prepared for the G-20 Development Working Group by the IMF, OECD, UN and World Bank. Washington, DC: International Monetary Fund.
- Martorano, B. (2018). *Tax Policy and Inequality in Latin America*. Washington, DC: International Budget Partnership.
- Mcloughlin, C. (2014). *Political Economy Analysis: Topic Guide*. (2nd Ed.) Birmingham: GSDRC, University of Birmingham.

- Murphy, L. and T. Nagel (2002). *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*. Oxford: Oxford University Press.
- Galindo, A. and M. Melendes (2010). *Corporate Tax Stimulus and Investment in Colombia*. IDB Working Paper Series No. IDB-WP-173. Washington, DC: Inter-American Development Bank.
- OECD (2010). *Tax Expenditures in OECD Countries*. Paris: Organization for Economic Cooperation and Development.
- OECD, CIAT, IDB, ECLAC (2018). *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 1990-2016*. Paris: Organization for Economic Cooperation and Development.
- Rodrik, D. (2004). *Industrial Policy for the Twenty-First Century*. KSG Faculty Research Working Paper Series RWP04-047. Cambridge, MA: Harvard Kennedy School.
- Ross, J. (2018a). *Tax Expenditures and Inequality in Latin America*. Washington, DC: International Budget Partnership.
- Ross, J. (2018b). *Evaluating Tax Expenditures. A Framework for Civil Society Researchers*. Washington, DC: International Budget Partnership.
- Swift, Z. L. et al. (2004). "Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Country Practices." In Brixi, H. P. et al. (eds). *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System: Lessons from Developed and Transition Economies*. Washington, DC: World Bank.
- Trigueros, M. (2014). *Gastos tributarios en América Latina: 2008-2012*. Documento de Trabajo No. 2-2014, Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias. Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- UN/CIAT (2018). *Design and Assessment of Tax Incentives in Developing Countries. Selected Issues and Country Experience*. New York, NY: United Nations.
- Villela, L. et al. (2010). *Tax Expenditures Budgets: Concepts and challenges for implementation*. Working Paper Series No. IDB-WP-131. Washington, DC: Inter-American Development Bank.
- World Bank (2018). *Global Investment Competitiveness Report 2017/2018: Foreign Investor Perspectives and Policy Implications*. Washington, DC: World Bank.
- World Bank/MIGA (2002). *Foreign Direct Investment Survey*. Washington, DC: World Bank and Multilateral Investment Guarantee Agency.