

Gastos tributarios transparentes y equitativos

Una propuesta de reforma para la implementación de los beneficios impositivos en Argentina

En este documento se proponen reformas a la Ley Nacional de Procedimiento Tributario N° 11.683 que incluyen buenas prácticas basadas en estándares de Derechos Humanos y experiencias del derecho comparado.

Programa de Justicia Fiscal

Octubre de 2023

Introducción

La historia de la política fiscal en Argentina se ha caracterizado por su formulación en contextos de emergencia, debates con escasa o nula participación ciudadana y un marco de opacidad y discrecionalidad. En gran medida, esta situación ha estado marcada por la influencia predominante de los intereses de sectores concentrados de la economía. Esta realidad ha dado lugar al sistema impositivo regresivo, con beneficios fiscales injustos y altos niveles de evasión que tenemos hoy en día.

La esencia de un sistema fiscal eficiente, eficaz y equitativo radica en su capacidad para garantizar los derechos humanos en condiciones de igualdad. En un contexto donde los Estados financian políticas públicas esenciales a través de sistemas de recaudación de recursos, la necesidad de un sistema fiscal que asegure el óptimo funcionamiento de estos mecanismos es innegable. Los recursos tributarios son la principal fuente de financiamiento de los Estados, la más estable y la única forma solidaria de obtener recursos para financiar bienes y servicios públicos¹ suficientes y de calidad.

Sin embargo, Argentina, desaprovecha el rol igualador que debe tener la política fiscal. El gasto público destinado a los sectores que más requieren de la intervención estatal no logra garantizar condiciones de vida dignas y la forma en que se gestiona la deuda pública restringe severamente la posibilidad de dar prioridad a políticas esenciales para ello. La recaudación impositiva es ineficiente, insuficiente e inequitativa, y se pierden muchos recursos a causa de privilegios y mecanismos fiscales abusivos, que se sostienen gracias a la falta de transparencia y de mecanismos adecuados de control, recuperación indirecta y sanción².

Tanto Argentina como los demás países de la región enfrentan desafíos significativos en términos de distribución de la riqueza y la carga fiscal³. En las últimas dos décadas,

¹ Ver ONU, Informe de la Relatora Especial sobre la extrema pobreza y los derechos humanos, A/HRC/26/28, 22 de mayo de 2014.

² Ver Espacio de Trabajo Fiscal para la Equidad. 10 Propuestas de Política Fiscal para una sociedad más equitativa.

³

<https://acij.org.ar/wp-content/uploads/2023/06/Hacia-una-reforma-integral-de-las-reglas-fiscales-en-la-region.pdf>

los ingresos tributarios en América Latina han experimentado un crecimiento sostenido, superando la participación de los ingresos públicos totales, que ha aumentado del 70.9% al 81.4%. Sin embargo, paralelamente, los gobiernos de la región enfrentan desafíos significativos en la recaudación producto de políticas fiscales ineficientes, evasión, falta de inversión pública adecuada y corrupción. De hecho, en promedio, los ingresos no percibidos para 2020 en la región por gastos tributarios fueron equivalentes al 3.8% del PIB, lo que representó un promedio del 20.6% de la recaudación tributaria (Campos Vázquez, 2022).

En Argentina, si bien no se sabe efectivamente la pérdida de recursos que causan los gastos tributarios, están estimadas en un 2.55% del PIB de 2023 y equivalen al 16% de la capacidad de recaudación impositiva y al 13% del gasto nacional. Por el total de gastos tributarios, para 2023 se proyectó dejar de recaudar un monto equivalente al presupuesto de cuatro Ministerios (de Salud, de Desarrollo Social, de Educación y del Interior) y los Poderes Legislativo y Judicial juntos, o al quíntuple de la inversión en la Asignación Universal por Hijo/a y por Embarazo (AUH y AUE), la principal política pública destinada a reducir la pobreza y la indigencia infantil.

En este contexto, el análisis de los aspectos que debe respetar la política de gastos tributarios debe hacerse a la luz de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal⁴, estándares que guían la conducta de los gobiernos y facilitan el seguimiento, evaluación y rendición de cuentas. Estos Principios establecen que los Estados deben contar con políticas de gastos tributarios orientadas a fomentar la igualdad, ancladas en el cumplimiento de los compromisos de derechos humanos, y respaldadas por mecanismos que garanticen su transparencia y rendición de cuentas, para aumentar su capacidad para promover conductas socialmente beneficiosas.

El propósito fundamental de este trabajo es hacer una propuesta concreta para que los gastos tributarios sean más transparentes y equitativos. Reconocemos que si bien algunos incentivos fiscales pueden tener objetivos nobles, en muchas ocasiones benefician a sectores de altos ingresos y generan privilegios fiscales. Por lo tanto, es imperativo que evaluemos exhaustivamente los gastos tributarios sobre la base del

4

https://derechosypoliticafiscal.org/images/ASSETS/Principios_de_Derechos_Humanos_en_la_Politica_Fiscal-ES-VF-1.pdf

entendimiento de que no es igual quiénes contribuyen y en qué medida a las arcas públicas, ni cómo se distribuye posteriormente la recaudación.

En este contexto, proponemos una serie de reformas normativas para incorporar buenas prácticas en la regulación de los gastos tributarios en Argentina. En este proceso, hemos considerado los déficits estructurales de esta dimensión de la política tributaria y las mejores prácticas recomendadas por diferentes organismos internacionales, los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal así como reformas implementadas recientemente por naciones como México, Perú y España. Buscamos contribuir a un sistema tributario más justo, equitativo, eficiente y eficaz que respalde el bienestar de toda la sociedad y promueva el desarrollo económico sostenible en Argentina.

Consideraciones sobre los gastos tributarios en Argentina

I. Concepto de gastos tributarios

El Decreto 1731/2004, que aprueba la reglamentación de la Ley N° 25.917 que crea el Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal, define a los gastos tributarios como recursos que el Estado deja de percibir al otorgar un tratamiento fiscal específico y diferenciado, apartándose del establecido con carácter general en la legislación tributaria, y reduciendo la carga impositiva de algunos contribuyentes, con el objetivo beneficiar a determinadas actividades, zonas, personas, empresas y consumos.

Estos gastos implican una transferencia de recursos públicos implementada a través de una reducción de las obligaciones tributarias en lugar de un gasto directo. Y se los denomina gastos tributarios o indirectos porque pueden ser económicamente

equivalentes a dar apoyos por medio de una partida del gasto público directo. Pueden instrumentarse a través de exenciones, créditos o certificados fiscales, deducciones, moratorias, condonaciones.

Es decir que aunque no se reflejan explícitamente como gastos en el presupuesto, en la práctica, equivalen a una forma no convencional de financiar políticas públicas. Así lo reconoce la propia Administración al definirlos como *“una transferencia de recursos públicos implementada a través de una reducción de las obligaciones tributarias en relación a un impuesto de referencia, en lugar de un gasto directo”*⁵. A pesar de que se pueden asimilar a los gastos directos, como veremos a continuación, su tratamiento es mucho más opaco.

II. Déficits de la política de gastos tributarios

La política fiscal es la herramienta por excelencia para garantizar el acceso a los derechos humanos en condiciones de igualdad, reducir los elevados niveles de pobreza e indigencia e impulsar un proyecto productivo inclusivo, sostenible y sustentable. Mediante la política fiscal, el Estado sostiene la calidad y gratuidad de las escuelas y las universidades públicas, el sistema de justicia, las fuerzas de seguridad, las vacunas, el personal de salud y los hospitales públicos, el sistema previsional y de protección social, incentiva algunas actividades económicas y productivas sobre otras, entre otras políticas, actividades y servicios.

Sin embargo, como adelantamos, Argentina podría aprovechar mejor el rol igualador que debe tener la política fiscal. La recaudación de impuestos se caracteriza por ser ineficiente, insuficiente y desigual, lo que resulta en la pérdida de recursos debido a privilegios y prácticas fiscales abusivas que se mantienen gracias a la falta de transparencia y de controles adecuados. Esto genera que el interés por analizar los gastos fiscales esté en constante aumento. Sin embargo, la información necesaria para llevar a cabo un análisis de potenciales mejoras y oportunidades de reformas no se encuentra disponible, lo que obstaculiza considerablemente los esfuerzos.

⁵ Dirección Nacional de Investigación y Análisis Fiscal. Estimación de los Gastos Tributarios para los años 2018 a 2020. Disponible en: <https://bit.ly/3dG2u0b>

En Argentina, a pesar de ciertas conquistas recientes, no contamos con información lo suficientemente clara y precisa sobre lo que el Estado deja de recaudar producto de los gastos tributarios. La información que se presenta es escasa para estimar el costo fiscal de los gastos tributarios y las mediciones se basan en el costo fiscal teórico de los proyectos beneficiados, sin información real de las pérdidas efectivas que generan estos gastos (González Cano y Simonit, 1999). Algunos beneficios figuran “sin dato” en las publicaciones oficiales del Ministerio de Economía, sin una clara justificación de ello, y a ello se suma que hay toda una serie de beneficios impositivos que no se consideran conceptualmente gastos tributarios⁶ y nos llevan a subestimar considerablemente el peso de este tipo de políticas.

Es correcto aclarar que, en los últimos dos años, se generaron ciertos avances por parte del Ministerio de Economía (MEC). El 15 de septiembre del presente año, por segundo año consecutivo, el MEC incluyó en el proyecto de presupuesto 2024, una *separata* en la que propone a las y los Legisladores la revisión de ciertos gastos tributarios y de otros beneficios impositivos, mediante el análisis de medidas legislativas que permitan un resultado primario superavitario del orden de 1% del PIB.

En este sentido, la *separata*⁷ detalla un listado de gastos tributarios que ascienden al 2,34% del PIB, además de otros beneficios fiscales que, aunque no se contabilizan como gastos tributarios, representan un 2,38% del PIB. En conjunto, estos elementos suman un 4,72% del PIB. La *separata* sugiere una revisión de algunos de estos aspectos debido a su notable impacto negativo en la sostenibilidad de las cuentas públicas, como las exenciones en el impuesto a los bienes personales de los inmuebles rurales y a los depósitos en entidades financieras; la exención de ganancias a magistrados/as y funcionarios/as de los Poderes Judiciales y la alícuota reducida para la renta financiera que actualmente tienen los American Depositary Receipt; y el régimen de promoción de Tierra del Fuego.

⁶ Por ejemplo, se excluyen las deducciones más importantes del impuesto a las ganancias, tales como el mínimo no imponible, las deducciones especiales por trabajo personal, cargas de familia, aportes a obras sociales, planes privados de salud, gastos educativos de instituciones privadas y donaciones, entre otros. Tampoco se tienen en cuenta los diferimientos ni la amortización acelerada en el impuesto a las ganancias ni la devolución anticipada de créditos fiscales, ni alícuotas diferenciadas como aquellas que se aplican a los American Depositary Receipt.

⁷ <https://www.economia.gob.ar/onp/documentos/presutexto/proy2024/mensaje/mensaje2024.pdf>

Si bien la incorporación de la *separata* representa un avance en este ámbito ya que aporta claridad sobre algunas cuestiones, no es suficiente. La única novedad que trae este documento es que en las estimaciones incorpora beneficios importantes que antes no se detallaban, como la alícuota reducida en el impuesto a las ganancias para los American Depositary Receipt (ADR), exenciones a las plataformas digitales sin establecimiento en el país, las exenciones de IVA e impuesto a los bienes personales a los inmuebles rurales, entre otros. Estos y otros beneficios fiscales similares se agrupan en la *separata* bajo la denominación de "otros beneficios impositivos".

No obstante lo dicho, no contamos aún con información sobre las pérdidas efectivas que generan los gastos tributarios. Por el contrario, el contenido sigue siendo un conjunto de estimaciones, que miden aproximadamente la pérdida de ingresos. Conjuntamente, hay aspectos que aún quedan pendientes de mejorar en pos de poder conocer cabalmente el costo fiscal de los gastos tributarios. Además de quedarse en estimaciones, los documentos que se publican, no incorporan pautas ni evidencia sobre la existencia de mecanismos de control de los efectos de los regímenes de promoción (tales como el cumplimiento efectivo de las inversiones, su distribución sectorial y regional, etc.), ni prueban haber verificado el cumplimiento de las metas fijadas al aprobar los proyectos.

En Argentina, estos gastos, no solo presentan subestimaciones en las cifras oficiales, sino que también enfrentan déficits fundamentales relacionados con la **falta de transparencia en su creación y tratamiento**. La inclusión de nuevos gastos tributarios o la renovación de los existentes no se somete a debates abiertos e informados que evalúen la necesidad y oportunidad de dichas medidas. Esto conduce a una falta casi total de justificación para la implementación de regímenes que otorgan beneficios fiscales, sin un previo, genuino y fundamentado diálogo. Además, los funcionarios públicos suelen carecer de información pertinente y suficientemente detallada para respaldar sus decisiones y actuar de manera racional al elegir entre las diversas opciones disponibles para alcanzar los objetivos de estas políticas públicas (González Cano y Simonit, 1999).

La opacidad de los procesos de incorporación de nuevos gastos tributarios se ve agravada por la ausencia de un sistema eficaz de rendición de cuentas y la **falta de**

plazos de vencimiento adecuados. En muchas ocasiones, cuando se establecen plazos de caducidad, estos resultan ser excesivamente prolongados, lo que dificulta la evaluación oportuna de su idoneidad y de su impacto. A diferencia de los programas de gasto público, que suelen ser revisados anualmente y requieren la aprobación del Congreso, los gastos tributarios a menudo pasan desapercibidos, **sin una evaluación sistemática de sus costos fiscales y extrafiscales**.

Es decir que, mientras que un programa de gastos directos, como el presupuesto destinado a una política educativa, sanitaria o de protección social, cuenta con metas físicas e indicadores de resultados, es revisado anualmente por los organismos que los administran, es analizado por el Congreso en la fase de aprobación de la ley presupuesto y es pasible de ser auditado, **los gastos tributarios permanecen a lo largo del tiempo sin que su impacto sea monitoreado expresamente** (González Cano y Simonit, 1999; Martin, 2006; Villela, Lemgruber y Joratt, 2008).

Como resultado, la falta de un debate informado y robusto permite que las élites políticas y económicas tengan mayor influencia en la toma de decisiones de los gobiernos, maximizando así sus privilegios fiscales por encima de los derechos y beneficios de las mayorías (OXFAM, 2018). En el informe *“Democracias capturadas: el gobierno de unos pocos”*, OXFAM analiza algunos de los mecanismos con los que las élites en América Latina ejercen esta influencia sobre los Estados, tales como la puerta giratoria, el lobby, el financiamiento partidario, el pago de sobornos y el uso de campañas mediáticas con información manipulada.

Adicionalmente, ese ambiente de opacidad ha llevado a que estos gastos tributarios sean un terreno propicio para la evasión y la corrupción en Argentina (CEPAL, 2019). Además, estos beneficios fiscales han tenido un impacto negativo en la igualdad, ya que mayoritariamente han beneficiado a sectores con altos ingresos y han forzado la compensación de los gastos tributarios a través de impuestos regresivos (Martin, 2009; CEPAL, 2019).

A las condiciones de opacidad previamente mencionadas se suma la **aplicación extensiva del instituto del secreto fiscal** por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). Existen órdenes judiciales y resoluciones de la Agencia de Acceso a la Información Pública - AAIP (autoridad de aplicación de la ley nacional de

acceso a la información pública) que instan a la AFIP a entregar información sobre beneficiarios de gastos tributarios. La AAIP fundamenta esta exigencia sobre la base de que las exenciones consisten en una transferencia de recursos estatales de evidente interés público, que debe primar frente a la expectativa del particular. En la Resolución 119/2019, la AAIP entendió a las exenciones y deducciones impositivas como “beneficios que imparte el Estado para promover determinada política pública y que consisten en una transferencia de recursos. En consecuencia, quienes reciben ese trato tributario diferencial –ya sean personas humanas o jurídicas, públicas o privadas– deben ser calificados como beneficiarios en los términos del artículo 32, inc. f), de la Ley N° 27.275”⁸.

En la misma resolución, la autoridad recordó que existe un mandato general de dar especial protección a la libre circulación de información de interés público, y que la expectativa de privacidad de los datos personales cede ante la existencia de obligaciones de transparencia activa previstas en el artículo 32, inciso f), de la Ley N° 27.275. Estas imponen al organismo dar a conocer abiertamente la gestión de sus recursos públicos (conf. criterio ya expresado en Resoluciones AAIP N° 6 del 16 de enero de 2019 y N° 72 del 9 de mayo de 2019).

Adicionalmente, investigaciones académicas y resoluciones administrativas y judiciales han demostrado que la regulación del secreto fiscal no contempla adecuadamente las implicancias del derecho humano de acceso a la información pública y que debe ser reformada en miras a regular un secreto fiscal más democrático.⁹

No obstante, la AFIP niega el acceso a los datos sobre beneficiarios de gastos tributarios argumentando que se trata de información patrimonial cuya publicación vulneraría la privacidad del contribuyente y enfatiza en la supuesta función del secreto fiscal para incentivar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Sin embargo, este instituto no exime a la AFIP de entregar cualquier tipo de información que se encuentre en su poder, y –en particular– de ninguna manera alcanza a la

⁸ RESOL-2019-119-APN-AAIP, RESOL-2019-6-APN-AAIP y RESOL-2019-72-APN-AAIP. CAF 40994/2019 “ACIJ c/ EN-AFIP s/ amparo ley 16.986” y 46352/2019 “ACIJ c/ EN-AFIP s/ amparo ley 16.986.

⁹ RESOL-2019-119-APN-AAIP, RESOL-2019-6-APN-AAIP y RESOL-2019-72-APN-AAIP. CAF 40994/2019 “ACIJ c/ EN-AFIP s/ amparo ley 16.986” y 46352/2019 “ACIJ c/ EN-AFIP s/ amparo ley 16.986”. Ver también O'Donnell 2022, Marano 2023, Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal.

información relativa a actos del propio Estado que se vinculan con la gestión de los recursos públicos. Este comportamiento por parte de la AFIP perpetúa el carácter secreto de esta información ante la ciudadanía.

En este sentido, el Principio de Derechos Humanos en la Política Fiscal número 7 resalta que la política fiscal debe ser transparente, participativa y sujeta a rendición de cuentas, y que las personas tienen derecho a la información fiscal. En función de este principio los Estados deberían armonizar la regulación del secreto fiscal con el derecho humano de acceder a información pública y dar la interpretación más restringida posible al secreto fiscal. El secreto fiscal no debería utilizarse como barrera para utilizar la información declarada ante las autoridades tributarias para la elaboración de estadísticas, ni para publicar informes de dichas autoridades de forma regular, puntual y accesible, ni para dar publicidad de microdatos anónimos detallados por nivel socioeconómico, deciles de ingreso, residencia, sexo o sector de empleo de los y las contribuyentes, entre otros factores.

Por último, mientras que el gasto público directo cuenta con normas de rango constitucional y legal¹⁰ que establecen los procedimientos para su creación, ejecución y control, los gastos tributarios carecen de una pauta legal que establezca procedimientos para su sanción, implementación y, menos aún, control posterior.

Saldar estas falencias en el tratamiento de los gastos tributarios es fundamental para cumplir con los compromisos de derechos humanos asumidos por la Argentina. El sistema fiscal debe ser socialmente justo, lo que implica que sea equitativo, al tiempo que debe permitir contar con mecanismos eficientes para controlar la creación y mantenimiento de gastos tributarios, así como también la evasión y la fuga de capitales, y financiar los bienes y servicios públicos necesarios, que sean suficientes, accesibles y de calidad (Corti, 2019). Sin reformas sustanciales, Argentina seguirá desaprovechando el potencial igualador que podría ofrecer una política fiscal más efectiva.

¹⁰ Artículos 4, 39, 75 incisos 8 y 9, 99 inciso 10, 100 incisos 7 y 10, 114 inc. 3 de la Constitución Nacional. Ley 24.156 de administración financiera y su decreto reglamentario 1344/2007.

III. Cómo deberían ser los gastos tributarios desde una perspectiva de derechos humanos

Es esencial que los gastos tributarios sean transparentes, estén debidamente fundamentados y no contribuyan a intensificar las desigualdades que el Estado se comprometió a disminuir al ratificar tratados internacionales de derechos humanos. Para eso, es fundamental conocer el valor de los gastos tributarios, sus beneficiarios y su impacto en la distribución de ingresos y riqueza, para distinguir cuáles merece la pena mantener y cuáles no (IBP, 2019).

Resulta evidente que Argentina está distante de satisfacer estos criterios, y para avanzar en la dirección correcta, es imperativo emprender una serie de reformas que aborden las deficiencias previamente mencionadas. En esta línea, el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de las Naciones Unidas ha instado a Argentina a fortalecer la capacidad redistributiva de su sistema fiscal a través de la revisión de las exenciones fiscales otorgadas a los sectores de altos ingresos y a llevar a cabo evaluaciones de los gastos tributarios existentes con el fin de identificar aquellos que deberían ser eliminados (CDESC, 2018).

Para abordar estos desafíos, es fundamental contar con información adecuada y transparente que permita analizar los gastos tributarios, tanto nuevos como ya existentes. Ello implica la producción y el acceso a información completa, detallada y de calidad que permita evaluar los gastos tributarios y hacerlo con una periodicidad razonable, incorporando su debate con mayor visibilidad al proceso presupuestario ordinario y sujetándolos a procesos de aprobación transparentes y participativos.

Es necesario cumplir con la publicación de todos los tratos fiscales diferenciados, incluyendo gastos tributarios y condonaciones, asegurando la disponibilidad de información sobre su fecha de vigencia, evaluaciones y razonabilidad, así como las personas beneficiarias. Sin esta información, no es posible un control adecuado del sistema tributario y sus exenciones. Esta información debe estar disponible en formato de datos abiertos y de manera accesible.

Si bien es innegable que la separata enviada por el Ministerio de Economía al Congreso significa un avance en lo que respecta al tratamiento de gastos tributarios, hay mucho camino restante por recorrer. En la medida en que los gastos tributarios son un sustituto de los programas de gastos directos¹¹ deberían sujetarse a las mismas normas de control presupuestario que estos últimos. Desde ese punto de vista, los gastos tributarios deberían presentarse “frente a frente” con los gastos directos, ambos clasificados por funciones presupuestarias y para el mismo periodo de años, de manera que no sólo se posibilite sino que se induzca una adecuada comparación entre los programas de gasto tributario y gasto directo que persiguen los mismos objetivos. Idealmente, esta visión “frente a frente” debería facilitar la toma de decisiones para permitir, por ejemplo, el reemplazo de un gasto tributario por un programa de gasto directo, o a la inversa (Villela, Lemgruber y Joratt, 2008).

Para mejorar la rendición de cuentas, se deberían establecer normas que definan los contenidos mínimos de las evaluaciones de los gastos tributarios, con objetivos medibles y claros indicadores de eficiencia y efectividad, fechas de comienzo y caducidad, y limitaciones a la incorporación de nuevos gastos tributarios. Además, es esencial contemplar la redistribución del ingreso, el impacto en la igualdad de género y la justicia por área geográfica o sector económico en las evaluaciones. Estos informes y evaluaciones deben ser accesibles para la sociedad civil y periódicos.

Asimismo, para lograr mejoras reales y sustanciales en el terreno de la información y la rendición de cuentas sobre gastos tributarios, sería útil lograr una aplicación más democrática del secreto fiscal, que respete la intimidad de las personas, pero al mismo tiempo permita a la ciudadanía acceder a la información necesaria para controlar la gestión de los recursos públicos (O'Donnell 2022, Marano 2023, Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal). Tal como se adelantó en la sección anterior, las exenciones o deducciones impositivas otorgadas por el Estado se consideran beneficios fiscales que deben estar sujetos a obligaciones de transparencia activa, dado que representan una transferencia de recursos públicos. Por lo tanto, es esencial reformar el secreto fiscal en favor de la divulgación proactiva

¹¹ Como se indicó en la introducción, la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal define a los gastos tributarios como transferencias de recursos públicos implementadas “en lugar de un gasto directo”. Ver: Dirección Nacional de Investigación y Análisis Fiscal. Estimación de los Gastos Tributarios para los años 2018 a 2020. Disponible en: <https://bit.ly/3dG2u0b>

de esta información, lo que contribuirá significativamente a promover una mayor transparencia y responsabilidad en el sistema tributario.

Además de las demandas relacionadas con la transparencia de la información y el secreto fiscal, es esencial poner el foco en los gastos tributarios que han estado vigentes durante muchos años y que, al no contar con un período de revisión específico, han permanecido sin evaluación desde su implementación. Este enfoque resulta fundamental para poder discernir cuáles de estos gastos tributarios siguen siendo efectivos y cuáles han perdido su capacidad para cumplir los objetivos originales que llevaron a su creación.

Otro aspecto importante a considerar en el marco de reformas necesarias para mejorar el manejo de los gastos tributarios en Argentina es la participación pública. La participación directa de la ciudadanía en las políticas fiscales ha sido reconocida como un derecho civil en los Principios de Alto Nivel de Transparencia Fiscal, Participación y Rendición de Cuentas, promulgados por la Iniciativa Global para la Transparencia Fiscal (GIFT por sus siglas en inglés) y respaldados por la Asamblea General de las Naciones Unidas en la Resolución 67/218, del año 2012. Allí se establece que la ciudadanía tiene derecho a participar en forma directa en el debate y la discusión pública sobre el diseño y la implementación de políticas fiscales.

Más recientemente, en el año 2021, se publicaron los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal. Estos principios se basan en la premisa de que los derechos humanos son completamente aplicables a las políticas fiscales y deben ser implementados en todo el ciclo de políticas, desde la elaboración de presupuestos y códigos tributarios hasta la asignación de gastos y la supervisión y evaluación de sus consecuencias. Así, los principios delinean una serie de garantías procedimentales que deben respetarse en los procesos de toma de decisiones en materia fiscal, de modo de garantizar diálogos genuinos con participación significativa y escrutinio de la población, mediante la realización de consultas e instancias de participación que incluyan a las comunidades interesadas y potencialmente afectadas por esas decisiones.

En última instancia, y en concordancia con lo anterior, es esencial abordar los gastos tributarios desde una perspectiva de derechos humanos y con enfoque de género a

fin de garantizar que contribuyan efectivamente a la igualdad de oportunidades y no profundicen inequidades. Este documento resalta la importancia de introducir reformas legislativas que regulen los gastos tributarios de acuerdo con los estándares constitucionales y de derechos humanos. Sin este enfoque, existe el riesgo de permitir privilegios oscuros y arbitrarios que favorecen a unos pocos en detrimento de las mayorías, lo que podría socavar la capacidad del Estado para asegurar la realización de los derechos fundamentales.

Propuestas

A la luz de las premisas iniciales, los desafíos identificados y los criterios aplicables a los gastos tributarios en Argentina, presentamos a continuación un conjunto de reformas aplicables a ciertos preceptos que forman parte de la [Ley Nacional de Procedimiento Tributario N° 11.683](#). Dado que nuestro país carece de un código tributario consolidado y las diversas categorías impositivas se rigen por leyes especiales sujetas a modificaciones frecuentes, esta ley se presenta como el marco más idóneo para contemplar estas modificaciones.

Es importante resaltar que la Ley 11.683 regula todos los impuestos nacionales y establece garantías para los contribuyentes, incluyendo el instituto del secreto fiscal. Por lo tanto, en vista de la materia que aborda y su alcance, esta ley resulta apropiada para establecer las pautas que deben regir en el ámbito de los gastos tributarios.

En primer lugar, se propone la incorporación de un nuevo artículo, el "Artículo 112 bis". Este artículo tiene como objetivo consolidar un conjunto de buenas prácticas que aborden cuestiones relativas a la motivación para la creación, la implementación, el control, la evaluación, la revisión y eventual derogación de beneficios fiscales. La inclusión de este artículo es fundamental para abordar las problemáticas previamente expuestas y regular adecuadamente los procedimientos relacionados con los gastos tributarios.

En segundo lugar, se plantean diversas modificaciones al artículo 101 actual de la Ley 11.683, que regula el secreto fiscal. La modificación principal busca eliminar la confidencialidad en los casos en los que los contribuyentes sean beneficiarios de gastos tributarios, exoneraciones, incentivos, beneficios u otros tratamientos fiscales diferenciados. Estas enmiendas se fundamentan en los principios de transparencia y acceso a la información, que se establecen como directrices clave en esta revisión normativa.

I. Artículo 112 bis: Lineamientos que deben regir los gastos tributarios

Artículo 112 bis: "Régimen Aplicable a Tratos Diferenciales en los Gravámenes"

La promulgación de normas legales que contengan gastos tributarios (exoneraciones, incentivos, beneficios o cualquier otro tratamiento impositivo diferencial) se sujetarán a las siguientes reglas:

- a) *Deberá encontrarse sustentada en un "**Informe de Motivos**" que contenga:*
 - i) *los objetivos, los alcances concretos y los sujetos beneficiarios de la propuesta,*
 - ii) *el análisis cuantitativo del costo fiscal efectivo de la medida, especificando el ingreso alternativo respecto de los ingresos que se dejarán de percibir,*
 - iii) *el sustento que demuestre que la medida adoptada resulta más eficaz y eficiente respecto a otras opciones de política de gasto público considerando los objetivos propuestos,*
 - iv) *la evaluación de que no se generen condiciones de competencia desiguales o repercusiones negativas en relación con la equidad horizontal respecto a los contribuyentes no beneficiados,*
 - v) *el análisis de sus impactos en la promoción de la igualdad socioeconómica y de género y en las condiciones socioambientales del sector, la región o el territorio,*

- vi) *la/s Autoridad/es de Aplicación que estará/n a cargo del monitoreo de los avances de la medida,*
- vii) *los indicadores y/o aspectos que se emplearán como línea de base para el monitoreo que estará a cargo de la Autoridad de Aplicación determinada en consonancia con el inciso anterior; entre estos indicadores deben contemplarse aquellos que permitan medir resultados en términos socioambientales y de género,*
- viii) *su plazo de vigencia, teniendo en cuenta que, para los regímenes de promoción el plazo no podrá exceder de tres (3) años, entendiéndose otorgado por un plazo máximo de tres (3) años aquella medida que no indique un plazo de vigencia concreto. En el caso de los tratamientos diferenciales regulados a través de la ley del impuesto, no aplicará el máximo de (3) años de vigencia, quedando sí sujeto a una instancia de evaluación por parte de la Autoridad de Aplicación en caso de exceder dicha duración cada (1) año.*

Estos requisitos son de carácter concurrente. El cumplimiento de lo señalado en este inciso constituye condición esencial para la evaluación y aprobación de propuestas de gastos tributarios.

- b) *Las Autoridades de Aplicación tendrán que presentar anualmente al Congreso y publicar en su página web, una evaluación (“**Evaluación Anual**”) de todas las exoneraciones, incentivos, beneficios y/o cualquier otro tratamiento impositivo diferencial a su cargo, las cuales deberán abordar el desarrollo de los aspectos incluidos en el “**Informe de Motivos**”, a saber, evaluación de:*
 - i) *la eficacia y eficiencia de la medida respecto del logro del/los objetivo/s buscado/s y sus alcances (informar si los beneficios llegan al público objetivo y cuantificar dichos alcances),*
 - ii) *el costo fiscal efectivo de la medida, especificando el ingreso alternativo respecto de los ingresos que se dejaron de percibir en el período transcurrido desde la entrada en vigencia,*
 - iii) *la alineación de la medida con la política pública que la sustenta,*

- iv) *si se generan condiciones de competencia desiguales o repercusiones negativas en relación con la equidad horizontal respecto a los contribuyentes no beneficiados,*
- v) *su impacto en la promoción de la igualdad socioeconómica y de género y en las condiciones socioambientales del sector, la región o el territorio,*
- vi) *si se generaron condiciones de competencia desiguales respecto a los contribuyentes no beneficiados,*
- vii) *los factores y/o aspectos particulares dispuestos conforme el “inciso a.vi)” del presente artículo,*
- viii) *el plazo de vigencia de la medida, en especial, en aquellos casos en que el término de duración esté llegando a su fin y se considere oportuna la extensión de dicha duración,*
- ix) *si promueve el desarrollo del sector, la región o el territorio a través de:*
 - 1) *la creación de empleos directos e indirectos,*
 - 2) *las condiciones laborales de los empleos creados,*
 - 3) *la promoción de la igualdad socioeconómica y de género,*
 - 4) *el aumento de las capacidades productivas del sector,*
 - 5) *el aumento de las inversiones en la región, sector o territorio,*
 - 6) *otros aspectos debidamente justificados.*
- x) *las fuentes de información usadas para abarcar los datos de los incisos anteriores.*

Esta disposición se aplicará tanto a los tratamientos existentes como a los que se creen en el futuro, asegurando un tratamiento fiscal equitativo, eficaz, eficiente y transparente.

- c) *En caso de tratarse de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios sobre impuestos directos como los patrimoniales, sobre bienes de lujo o sobre bienes o servicios que dañen la salud y/o el medio ambiente se requiere una justificación y verificación reforzada sobre su efectividad.*
- d) *Cuando se trate de regímenes de promoción, la prórroga de la exoneración, incentivo o beneficio tributario podrá ser aprobada por un período de hasta tres (3) años, contado a partir del término de su vigencia. Para la aprobación de la prórroga se requiere necesariamente de la evaluación por parte de la*

Autoridad de Aplicación del impacto de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, que deberá contemplar los aspectos enumerados en el inciso “b” de este precepto. Esta evaluación deberá ser efectuada por lo menos un (1) año antes del término de su vigencia.

Para toda norma que otorgue exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS deberá publicar los nombres, razón social o denominación social de las personas humanas o jurídicas beneficiarias -y sus beneficiarios finales-, así como también el monto de la exoneración, incentivo o beneficio tributario. Dicha publicación se realizará anualmente, dentro de los noventa (90) días calendario del siguiente año de la fecha de acogimiento o goce de la exoneración, incentivo o beneficio tributario. Los tratamientos del derecho de reserva en estos casos deberán cumplir con lo dispuesto en el artículo 101 de la presente ley.

II. Modificación del Artículo 101: Excepciones a la aplicación del secreto fiscal

Artículo 101: “[...] **El secreto establecido en el presente artículo no regirá:**

h) Respecto de los contribuyentes beneficiarios de gastos tributarios o sus beneficiarios finales, exoneraciones, incentivos, beneficios o cualquier otro tratamiento impositivo diferencial sólo en lo relativo al monto con el que se beneficia. En tales casos, se podrán publicar los siguientes datos por grupos de contribuyentes: nombre o razón social, CUIT, situación frente al IVA y monto del beneficio. Cuando se trate de personas humanas deberá publicarse el total de patrimonio e impuesto pagado y el género. En caso de tratarse de personas jurídicas deberá detallarse el tamaño (ingresos totales, ingresos sujetos a impuestos, ganancia sujeta a impuesto, impuesto pagado y cantidad de empleados) y la actividad que desarrolla.

La DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA dependiente de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS estará obligada a suministrar, o a requerir –si careciera de la misma–, la información bancaria, financiera o bursátil que le solicitaran, en cumplimiento de las funciones legales, la DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS

dependiente de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, la Comisión Nacional de Valores y el Banco Central de la República Argentina, sin que pueda alegarse respecto de ello el secreto establecido en el Título V de la Ley N° 21.526 y en los artículos 8º, 46 y 48 de la Ley N° 17.811, sus modificatorias u otras normas legales pertinentes.

La información amparada por el secreto fiscal contenido en este artículo se encuentra excluida del derecho de acceso a la información pública en los términos de la ley 27.275 y de las leyes que la modifiquen, sustituyan o reemplacen.

Bibliografía

Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia [ACIJ] (2018). Las exenciones a la luz del principio de igualdad. Informe sobre gastos tributarios en Argentina. Buenos Aires. Recuperado de: acij.org.ar/wp-content/uploads/2018/11/Las-exenciones-a-la-luz-del-principio-de-igualdad-online.pdf

ACIJ (2020). “Los argumentos, las tramas legislativas y los sectores involucrados en el debate de los beneficios fiscales a la minería”. Recuperado de: <https://acij.org.ar/wp-content/uploads/2021/06/Los-argumentos-las-tramas-legislativas-y-los-sectores-involucrados-en-el-debate-de-los-beneficios-fiscales-a-la-mineria..pdf>

Campana, Yoni (2011). ¿SON EFECTIVAS LAS EXONERACIONES TRIBUTARIAS EN LA SELVA? UNA PRIMERA APROXIMACIÓN A LA MEDICIÓN DE SU IMPACTO EN EL BIENESTAR DE LOS HOGARES. Universidad de San Andrés, Lima. Recuperado de <https://drive.google.com/file/d/1YNh4WFfPvR6rzRBum6ErqWzL71M4KXoi/view>

Comisión Económica para América Latina y el Caribe [CEPAL] (2019). Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe. Políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. Disponible en: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075_es.pdf

Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales [CDESC] (2018). Observaciones finales sobre el cuarto informe periódico presentado por Argentina. Recuperado de: docstore.ohchr.org/SelfServices/FilesHandler.ashx?enc=4slQ6QSmIBEDzFEovLCuW0fp9m5PoYHYLH3qkguQgxz%2fAJxQn2BXMTHAKMg%2fr3LmfCC4TnS8uD0169hTPFbrLd3tWn0fNQfV%2fwTfCNquztd145kCYGs%2fA7pAutImBR3j

Corti, Horacio (2019). La política fiscal en el derecho internacional de los derechos humanos: presupuestos públicos, tributos y los máximos recursos disponibles. Revista Institucional de la Defensa Pública. Recuperado de: www.fder.edu.uy/sites/default/files/2019-05/La%20politica%20fiscal%20en%20el%20DIDH%20-%20Revista%20MPD.pdf

FMI (2019). “Fiscal Transparency: The Case of Tax Expenditures in Developing Countries.” Recuperado de: <https://blog-pfm.imf.org/pfmblog/2019/04/fiscal-transparency-the-case-of-tax-expenditures-in-developing-countries.html>

Fundar (2021). “Discrecionalidad y falta de regulación: el origen de los privilegios fiscales”. Recuperado de: https://fundar.org.mx/wp-content/uploads/2021/06/Informe_Origen-de-los-privilegios-fiscales.pdf

González Cano, Hugo Nicolás y Simonit, Silvia Beatriz (1999). “Estimación de los Gastos Tributarios en los Sectores Sociales”. Recuperado de: <https://biblio.flacso.org.ar/cgi-bin/koha/opac-detail.pl?biblionumber=12372>

International Budget Partnership [IBP] (2019). Gastos tributarios en América Latina: Una perspectiva de la sociedad civil. Recuperado de: www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/tax-expenditures-in-latin-america-civil-society-perspective-spanish-ibp-2019.pdf

Marano, María Eugenia 2023. “El secreto fiscal es intocable”, en “Mitos impuestos: una guía para disputar ideas sobre los fiscal”. Coordinación académica Magdalena Rua. Espacio de Trabajo Fiscal para la Equidad, FES, ACIJ, Revista Anfibia. Recuperado de: <https://www.revistaanfibia.com/el-secreto-fiscal-es-intocable/>

Martín, Fernando R. (2006) “Gastos tributarios. Principales cuestiones conceptuales - Versión preliminar”. Recuperado:

http://www.responsabilidadfiscal.gob.ar/wp-content/uploads/2018/03/Gastos_Tributarios_Principales_Cuestiones_Conceptuales_Lic_Fernando_Martin.pdf

OCDE. Tributación y Desarrollo: Principios para profundizar la transparencia y la gobernanza de los incentivos fiscales.

<https://www.oecd.org/tax/tax-global/transparency-and-governance-principles.pdf>

O'Donnell, Agustina. 2022. Acceso a la Información Pública y Secreto Fiscal. ¿Es posible un secreto fiscal más democrático? Editorial EDIAR.

Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal. 2021. Recuperado de:

https://derechosypoliticafiscal.org/images/ASSETS/Principios_de_Derechos_Humanos_en_la_Politica_Fiscal-ES-VF-1.pdf

Principios de Participación Pública en las Políticas Fiscales de la Iniciativa Global para la Transparencia Fiscal. Recuperado de:

http://www.fiscaltransparency.net/principios_pp/?lang=es

R. M. Campos Vázquez, 2022. “Medición de las renunciaciones recaudatorias en América Latina”. Documentos de Proyectos (LC/TS.2022/148), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). Recuperado de:

https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/48525/1/S2200762_es.pdf

Villela, Luis; Lemgruber, Andrea y Jorratt, Michael (2008). BID. FMI. “Los presupuestos de gastos tributarios: Conceptos y desafíos de implementación”.

Recuperado de:

<https://asip.org.ar/los-presupuestos-de-gastos-tributarios-conceptos-y-desafios-de-implementacion/>

Anexo: políticas de gastos tributarios en el derecho comparado

La necesidad de avanzar con reformas en los sistemas fiscales que regulan la implementación y tratamiento de los gastos tributarios es un desafío común a todos los países de América Latina.

La CEPAL, el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional, la OCDE, y organizaciones de derechos humanos de diferentes países, pusieron de manifiesto la necesidad de implementar mejoras en los gastos tributarios para ampliar las oportunidades de desarrollo económico en la región. Hay consenso en que hay un mal manejo de estos gastos y que tienden a beneficiar sectores con altas rentas; son ineficientes, no se prueba su efectividad ni su racionalidad, entre otras cosas.

En ese sentido, los organismos multilaterales de crédito y las organizaciones de cooperación técnica en materia económica, han sistematizado una serie de buenas prácticas¹² dirigidas a reducir estos defectos y promover su transparencia y su eficacia. Entre ellas se destacan la importancia de:

1. asegurar su publicidad, informando sobre sus costos al menos anualmente, y sobre sus fundamentos y expectativas de resultados, de forma tal que puedan ser evaluados. Sus beneficiarios deben ser públicos;
2. asumir el compromiso de dar beneficios fiscales o tratos diferenciales sólo mediante leyes tributarias, evitando recurrir a normas de menor jerarquía -que los priven del escrutinio estricto del poder legislativo-. Asimismo, promover que su regulación sea lo más clara posible para la ciudadanía y para

¹² Ver “Tributación y Desarrollo: Principios para profundizar la transparencia y la gobernanza de los incentivos fiscales”. Publicado por la OCDE <https://www.oecd.org/tax/tax-global/transparency-and-governance-principles.pdf> y “Opciones para países de bajos ingresos. Efectivo y eficiente uso de los incentivos fiscales para la inversión”, informe para el G-20 elaborado por los equipos del FMI, la OCDE, las Naciones Unidas y el Banco Mundial.

facilitar que las autoridades responsables de la recaudación los controlen e implementen;

3. tener un plazo cierto, pero es necesario de todas formas evaluar periódicamente si subsisten las condiciones que justifican y aconsejan la implementación de dichas políticas;
4. asegurar una implementación transparente del proceso por el cual las personas o empresas beneficiarias solicitan la aplicación del gasto. Este punto debe encontrarse claramente regulado para evitar instancias de negociación opacas, generar información adecuada para medir la efectividad del beneficio y ser periódicamente auditados; e) asegurar su control designando una autoridad responsable de su supervisión, que no sólo evalúe sus costos sino que efectivamente evite superposiciones e inconsistencias. En casos de países federales debe promoverse la coordinación con estados locales;
5. llevar adelante acciones de articulación regional que eviten la carrera a la baja a partir de exenciones o privilegios fiscales en la competencia entre países por incentivar inversiones externas.

Este anexo aborda una serie de mejores prácticas y reformas tributarias llevadas a cabo en otros países como Perú, Colombia, México y España. Estas experiencias, tenidas en cuenta para informar nuestras propuestas en Argentina, se fundamentaron en la adopción de enfoques transparentes y basados en datos, enfoques esenciales para mejorar la gestión de los gastos tributarios en Argentina.

I. Perú

En octubre de 2021, el Ministerio de Economía y Finanzas de Perú solicitó al Congreso que se le otorgue facultades legislativas al Ejecutivo, con el objetivo de plantear una reforma tributaria. La propuesta del Ministerio tenía como objetivos perfeccionar las reglas generales para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, conforme a las recomendaciones de la OCDE, la ONU y la OEA.

Uno de los principales problemas que la reforma tributaria buscó atacar fue la reducida recaudación de las obligaciones tributarias del Estado peruano (la presión tributaria en Perú es 14%, cuando el promedio regional es 23%); en gran medida por la

demora –o no pago– de los principales impuestos que sustentan su funcionamiento: el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto a la Renta. Asimismo, en Perú el costo anual de la evasión tributaria es altísimo- De hecho, OXFAM asegura que el país pierde anualmente más de USD \$1.200 millones en impuestos no pagados por capitales de las grandes corporaciones.

En ese contexto, el gobierno del presidente Castillo buscó implementar cambios normativos con el Decreto Legislativo N° 1521. Estas reformas estuvieron centradas mayormente en delimitar los requisitos para la incorporación y tratamiento de los gastos tributarios, modificando la Norma VII del título preliminar del código tributario. En particular, buscaron mejorar la precisión de los objetivos, la vigencia y los alcances de los gastos tributarios, los sujetos beneficiarios, y los indicadores para evaluar su impacto, entre otros aspectos.

El 22 de enero de 2022 se aprobó el Decreto Legislativo N° 1521 que reforma la Norma VII del título preliminar del código tributario. Lo interesante del Decreto es que recogió varias de las sugerencias promovidas a través de la campaña 12 Recomendaciones para un Buen Sistema de Beneficios Tributarios, impulsada en junio del 2019 por Ciudadanos al Día, una organización de la sociedad civil de Perú¹³, que a lo largo de tres años desarrolló una investigación exhaustiva sobre la cuestión de los gastos tributarios en el país. Esto demuestra que la articulación entre las organizaciones de la sociedad civil y las autoridades con la potestad de ejercer reformas legislativas, puede arrojar resultados valiosos.

Dentro de la campaña de incidencia de Ciudadanos al Día, se produjeron sucesivos informes anuales, investigaciones sobre regímenes y exenciones sectoriales, como la Ley de promoción de la inversión en la Amazonía, y se crearon instrumentos para medir si los gastos tributarios vigentes habían alcanzado los objetivos y mecanismos para evaluar la efectividad de los incentivos fiscales y en consecuencia tomar una decisión informada respecto de si había que mantenerlos o el contexto y los resultados ameritaba su derogación.

¹³ Ciudadanos al Día forma parte de un proyecto regional para la Investigación, Promoción y Aprendizaje del Gasto Tributario en América Latina - Proyecto LATERAL en sus siglas en inglés (Latin America Tax Expenditure Research, Advocacy, and Learning). El Proyecto LATERAL está conformado por 9 organizaciones de Argentina, Brasil, Colombia, Ecuador, El Salvador, Guatemala, República Dominicana, México y Perú, de las que ACIJ forma parte.

Entre las modificaciones, el Decreto N° 1.521 delimitó que la creación de gastos tributarios y otros beneficios debía estar sustentada en una Exposición de Motivos con sustento suficiente que demuestre que la medida era la más eficaz y eficiente respecto a otras opciones de política de gasto público considerando los objetivos propuestos. Al mismo tiempo, agregó la prohibición de que las exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios no podían ser concedidos sobre impuestos selectivos al consumo ni sobre bienes o servicios que dañen la salud y/o el medio ambiente. Por último, se dispuso que la Administración Tributaria debía publicar los datos de los beneficiarios exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, en su sede digital¹⁴.

II. México

En México, la falta de regulación sobre los gastos tributarios ha dado lugar a la creación de este tipo de beneficios sin ningún tipo de análisis basado en evidencia. El caso más emblemático fue la amnistía fiscal de 2013, un programa masivo de condonación de impuestos que fue propuesto y aprobado por el Congreso. Cuando la constitucionalidad de esta amnistía fue cuestionada por un contribuyente cumplido y a quien, por lo tanto, no le pudieron condonar impuestos, la SCJN confirmó que el Poder Legislativo únicamente tenía la obligación de justificar a grandes rasgos la concesión de este tipo de beneficios fiscales.

Fundar México es un Centro de Análisis e Investigación que estudia las regulaciones fiscales en el país. Su informe más reciente del 2021 sugiere que una mejora notable para la regulación y control de los incentivos fiscales se daría si estos contaran con una cláusula de expiración o una fecha de vencimiento para revisarlos y, en su caso, renovarlos y discutir su aprobación como parte de las deliberaciones presupuestales anuales, con mecanismos de participación ciudadana (Fundar, 2021).

Por otra parte, aunque existen casos en los que los gastos tributarios del Poder Ejecutivo son creados por un corto periodo, no existe la obligación de demostrar su efectividad con criterios claros y de evidencia para renovar su vigencia. Por ese motivo, es importante que las leyes dispongan claramente los requisitos que deben

¹⁴ Ver <https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/transparencia-Tributos-Ad.html>.

reunir los gastos tributarios al momento de ser incluidos en la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación (LIF), es decir, en la propuesta enviada por el Presidente de la República en torno a los ingresos que estima percibir el siguiente ejercicio fiscal.

En este sentido, el artículo 26 de la LIF para el ejercicio fiscal 2020 estableció en materia de estímulos fiscales y facilidades administrativas que: “Los estímulos fiscales y las facilidades administrativas (...) se otorgarán con base en criterios de eficiencia económica, no discriminación, temporalidad definida y progresividad. Para el otorgamiento de los estímulos fiscales deberá tomarse en cuenta si los objetivos pretendidos pudiesen alcanzarse de mejor manera con la política de gasto. Los costos para las finanzas públicas de las facilidades administrativas y los estímulos fiscales se especificarán en el Presupuesto de Gastos Fiscales”.

Establecer en las regulaciones fiscales que los estímulos fiscales sean otorgados con base en criterios de eficiencia económica, no discriminación, temporalidad definida y progresividad podrían garantizar un uso responsable y adecuado de los gastos tributarios, es una buena forma de acercarse a tener gastos tributarios más fundamentados y transparentes.

III. Colombia

La Corte Constitucional de Colombia ha fijado algunos criterios que deben ser observados al momento de conceder beneficios fiscales. En la sentencia C-743/15¹⁵, determinó que las condonaciones de impuestos transgreden el principio de generalidad tributaria, pues implican un trato diferenciado entre las personas contribuyentes morosas y las cumplidas.

Por lo tanto, consideró que cualquier condonación debía presumirse como inconstitucional y que el estado debía justificar su legitimidad a través de un test de proporcionalidad en tres etapas:

1. Examen de racionalidad: evaluar si la condonación constituye un medio eficaz que logra promover los fines legítimos del Estado.

¹⁵ Véase en: <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2015/C-743-15.htm>

2. Examen de necesidad: comprobar que la condonación sea estrictamente necesaria para la consecución de esos fines o si, por el contrario, existen alternativas factibles más convenientes.
3. Examen de ponderación: evaluar si los beneficios son mayores a los costos que supone la vía del perdón, en término de desigualdad, transparencia, eficiencia económica administrativa.

En los últimos años existieron propuestas valiosas para sistematizar procesos de discusión, aprobación, evaluación (test de proporcionalidad constitucional) de los gastos tributarios, pero que no se incluyeron finalmente en los debates de la reforma tributaria. Dentro de las propuestas se contempló la publicación de un informe anual antes del 15 de agosto de cada año fiscal con una muestra aleatoria representativa y anónima de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, así como del impuesto sobre las ventas (IVA) de personas naturales y jurídicas del año gravable inmediatamente anterior.

Al mismo tiempo, se propuso que las administraciones encargadas realicen al menos una evaluación al año de un beneficio tributario (como rentas exentas, descuentos tributarios, ingresos no constitutivos de renta y deducciones especiales). Estas evaluaciones debían priorizar los beneficios con los gastos tributarios más significativos y considerar si cumplen con los principios que rigen el sistema tributario nacional.

Por último, se formuló un artículo que contemplaba requisitos estrictos de creación de beneficios tributarios que disponían que, antes de crear un nuevo beneficio tributario, se debía realizar una revisión de requisitos y condiciones para considerar su idoneidad. Esto debía incluir la evaluación de si cumplía con los principios del sistema tributario nacional, si era eficaz y si no existían otros instrumentos más eficientes para lograr los objetivos. Además, se exigía la evaluación de los costos asociados a la creación del beneficio, como la pérdida de recaudo, la eficiencia administrativa y económica, y los principios del sistema tributario.

IV. España

En España, una parte importante de las políticas de gasto se instrumentan a través de beneficios fiscales. El conjunto de ellos supone una cuantía próxima a los 60.000 millones de euros, 5 puntos del PBI. En este contexto, en 2017, el gobierno español encargó a la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF) un análisis exhaustivo (llamado “Spending Reviews”¹⁶) con el objetivo de evaluar una 13 beneficios fiscales con un coste recaudatorio de 35.000 millones de euros (60% del total), para determinar si cumplían los objetivos para los que habían sido creados y detectar si su existencia llevaba asociada algún tipo de externalidad o distorsión que hiciera conveniente que resulte conveniente su reformulación.

En su evaluación, el trabajo de la AIReF se erige como un modelo de transparencia y rendición de cuentas en la administración de los beneficios fiscales, abriendo una vía para la mejora de la eficacia y la equidad en el sistema tributario del país. Se hace un estudio detallado por partida y aspecto de cada uno de los gastos tributarios para luego concluir si es necesario mantenerlo o es un incentivo que ya no cumple los objetivos para los que fue creado. Los estudios realizados anualmente por la AIReF son un ejemplo de buena práctica que podría usarse para aplicar estándares de informes tributarios en Argentina.

¹⁶ Ver

https://www.airef.es/wp-content/uploads/2020/10/Docus_Varios_SR/Estudio_Beneficios_Fiscales_Spending_Review.pdf