



FISCALIDAD

E D I C I Ó N # 4

Primer Semestre 2010

CONSEJO EDITORIAL

Carlos Marx Carrasco

Director General del SRI

Miguel Acosta Andino

Director Nacional del Centro de Estudios Fiscales

Byron Vásconez Vásconez

Director Nacional de Planificación y Control de Gestión

CENTRO DE ESTUDIOS FISCALES

Departamento de Estudios Tributarios SRI

Mauro Andino Alarcón

Diana Arias Urvina

Carlos Andrés Uribe

Ana Rivadeneira

Yuri Guandinango

Nicolás Oliva

José Ramírez

Bibliotecario

Hugo Fiallos

Articulistas

Michel Jorratt De Luis

Alfredo Serrano Mancilla

Cuarta Edición

Quito-2010

www.SRI.gob.ec

CONTENIDO

Presentación

7

Análisis del Gasto Tributario y Propuestas de Incentivos Fiscales a la Inversión y al Empleo en Ecuador.

9

Michel Jorratt De Luis

Análisis de la Informalidad en Ecuador: Recetas Tributarias para su Gestión.

129

Alfredo Serrano Mancilla



ANÁLISIS DEL GASTO TRIBUTARIO Y PROPUESTAS DE INCENTIVOS FISCALES A LA INVERSIÓN Y AL EMPLEO EN ECUADOR *

Michel Jorratt De Luis

*Las opiniones expresadas en este artículo pertenecen únicamente al autor y no representan necesariamente la posición u opinión del Servicio de Rentas Internas SRI.

ANÁLISIS DEL GASTO TRIBUTARIO Y PROPUESTAS DE INCENTIVOS FISCALES A LA INVERSIÓN Y AL EMPLEO EN ECUADOR

RESUMEN

Este estudio analiza los gastos tributarios en Ecuador, con énfasis en aquellos destinados a promover la inversión y el empleo. De esta manera, se identifican y miden los gastos tributarios relacionados con el IVA y el Impuesto a la Renta y, en base a estos resultados, se realizan propuestas de políticas de incentivos tributarios enfocadas a la generación de inversión y fomento del empleo. Además, se delinea el marco institucional necesario para la introducción, permanencia, transparencia y control de los gastos tributarios.

ABSTRACT

This article analyzes tax expenditures in Ecuador, paying special attention to those intended to promote investment and employment. Tax expenditures related to the VAT and the Income Tax are identified and measured. Based on these results, policy proposals to attract investment and create jobs are suggested. Moreover, the institutional framework required for the introduction, stability, transparency and control of tax expenditure is outlined.

INTRODUCCION

El concepto de gasto tributario hace referencia a la recaudación que el Fisco deja de percibir producto de la aplicación de tratamientos tributarios preferenciales y cuya finalidad es favorecer o estimular a determinados sectores, actividades, regiones o agentes de la economía. También se le suele llamar “renuncia tributaria”, aludiendo al hecho de que por esta vía el Fisco se desiste, parcial o totalmente, de aplicar el régimen impositivo general, atendiendo a un objetivo superior de política económica o social.

Evidentemente, la existencia de abundantes gastos tributarios en la estructura tributaria erosiona los ingresos fiscales, generando problemas de suficiencia recaudatoria. Sin embargo, este no es el único inconveniente que acarrearán. Generalmente, los gastos tributarios están asociados a falta de equidad horizontal, puesto que se trata, en general, de privilegios para ciertos grupos de personas, en desmedro de otros con igual capacidad contributiva. Más aún, la renuncia a la recaudación de esos grupos a la larga debe ser compensada con mayores tasas aplicadas sobre aquellos otros que quedan sujetos a tributación normal, elevando así el costo por pérdida de eficiencia económica de los impuestos.

En lo referente a la medición del gasto tributario hay que señalar que ésta sin duda es una tarea compleja, y por ello muchas veces postergada en economías en desarrollo, pero que reviste enorme importancia. Cabe señalar que la acción presupuestaria directa, al ser más visible, suele ser objeto de extensos debates y análisis, sobre todo con ocasión de la discusión del presupuesto público. Por el contrario, los incentivos tributarios rara vez son sometidos a evaluación, debido en parte a la falta de información respecto de quiénes son los beneficiarios y la cantidad de recursos que involucran. Los informes de gastos tributarios son un avance en esta materia, contribuyendo de manera contundente a la transparencia de las políticas económicas y sociales de los gobiernos.

El objetivo general de esta investigación es analizar los gastos tributarios del Ecuador, poniendo énfasis en los incentivos tributarios a la inversión y el empleo, para generar propuestas de modificaciones a la política tributaria, que apunten a un sistema tributario más simple, más equitativo y que promueva el desarrollo económico, sin afectar significativamente la recaudación tributaria.

Para el logro de lo anterior, se contempla como objetivos específicos los siguientes:

1. Realizar un análisis de la literatura sobre gastos tributarios, tanto en términos de su efectividad como herramienta de política pública, como de su institucionalidad.
2. Identificar y medir los gastos tributarios del IVA y del Impuesto a la Renta ecuatorianos.
3. Analizar en profundidad algunos gastos tributarios específicos, que buscan establecer incentivos a la inversión y el empleo.
4. Proponer políticas de incentivos tributarios enfocadas a la generación de inversión y fomento del empleo, en base a las mejores prácticas utilizadas por otras administraciones y que puedan ser empleadas en el Ecuador.
5. Proponer una institucionalidad para la introducción, permanencia, transparencia y control de los gastos tributarios.

El resto de este informe se organiza de la siguiente manera: En el capítulo 2, se muestra un marco conceptual respecto de los gastos tributarios, analizando su efectividad y su institucionalidad. En el capítulo 3, se identifican los gastos tributarios presentes en los impuestos a la renta y al valor agregado vigentes en Ecuador, en base a la definición de un impuesto de referencia para ambos impuestos. En el capítulo 4, se presenta la estimación de los gastos tributarios de los impuestos a la renta y al valor agregado, clasificándolos por tipo de gasto, objetivo, sector beneficiado y, en el caso del IVA, por quintil de ingresos. En el capítulo 5, se realiza un análisis exhaustivo de tres gastos tributarios específicos: la deducción por incremento neto de empleos, la tasa reducida por reinversión de utilidades y el diferimiento por depreciación acelerada. Finalmente, en el capítulo 6, se presentan las propuestas respecto de la creación de una institucionalidad para los gastos tributarios y de la modificación de los actuales gastos tributarios.

1. MARCO CONCEPTUAL²

¿Qué son los Gastos Tributarios?

El objetivo primordial de un sistema tributario es recaudar los ingresos necesarios para financiar el gasto público. Cada ciudadano debe aportar una proporción, ya sea de su ingreso, consumo o riqueza, que será destinada a financiar los bienes públicos, el gasto social u otras actividades que tengan efectos económicos positivos para la sociedad.

Sin embargo, la manera de recaudar no es indiferente. A la estructura tributaria se le exigen ciertos atributos, tales como eficiencia, equidad y simplicidad. La eficiencia se refiere a que los impuestos deben recaudar interfiriendo lo menos posible con las decisiones de las personas. La equidad se entiende en un doble sentido: horizontal y vertical. Los impuestos deben ser horizontalmente equitativos, esto es, deben afectar de igual manera a personas que tienen igual capacidad contributiva. A su vez, deben ser verticalmente equitativos, en el sentido que las personas con mayor capacidad contributiva deben pagar proporcionalmente más impuestos. Finalmente, es preferible tener una estructura tributaria simple a una compleja, pues la simplicidad disminuye otros costos asociados a los impuestos, como son los costos de administración y cumplimiento, a la vez que reduce los espacios de evasión y elusión.

Frecuentemente, los gobiernos usan también los sistemas tributarios para promover ciertos objetivos de política económica, tales como incentivar el ahorro, estimular el empleo o proteger a la industria nacional. En tales circunstancias, el sistema tributario cumple un rol similar al del gasto público, pero por la vía de la renuncia del Estado a toda o parte de la recaudación que correspondería obtener de determinados contribuyentes o actividades. Esta renuncia es lo que se conoce como gasto tributario.

Cabe señalar que un gasto tributario puede afectar de distinta manera los atributos de eficiencia, equidad y simplicidad de la estructura tributaria. Sin embargo, en la medida en que favorece a un grupo específico de contribuyentes o actividades, necesariamente se traducirá en una pérdida de equidad horizontal. Desde ese punto de vista, podemos decir que los presupuestos de gasto tributario son también informes que muestran el grado de inequidad horizontal de los impuestos.

Los gastos tributarios pueden ser entendidos como una transferencia de recursos públicos que es llevada a cabo mediante la reducción de las obligaciones tributarias con respecto a una norma o impuesto de referencia (benchmark), más que por la vía del gasto directo.

² El presente capítulo está basado en Jorratt et al (2009).

Una de las principales dificultades a la hora de definir e identificar los gastos tributarios dentro de una legislación particular radica justamente en concordar una norma o impuesto de referencia contra el cual contrastar las disposiciones de la legislación tributaria. Por lo mismo, las cuantificaciones de los gastos tributarios pueden ser radicalmente distintas dependiendo de la definición adoptada, lo que entre otras cosas impide realizar comparaciones confiables de las magnitudes de los gastos tributarios entre distintos países.

Algunos países agregan otras características a la definición anterior, que representan requisitos adicionales que se exigen a los tratamientos tributarios para que sean considerados gastos tributarios. En todo caso, no existe consenso respecto de si deben o no ser tomados en cuenta. A modo de ejemplo, algunos países exigen los siguientes requisitos: (I) que las concesiones tributarias deben beneficiar a una industria, actividad o clase de contribuyentes particular; (II) que tengan un propósito particular (diferente a la operación eficiente del sistema) que pueda ser llevado a cabo alternativamente con otros instrumentos; (III) que el impuesto en cuestión sea suficientemente amplio como para que exista un impuesto de referencia adecuado contra el cual medir el valor de la concesión ; (IV) que sea administrativamente factible cambiar el sistema tributario para eliminar el gasto tributario; y (V) que no existan otras disposiciones en el sistema tributario que compensen los beneficios del gasto tributario.

Desde el punto de vista de la técnica tributaria, los gastos tributarios pueden tomar diversas formas, entre ellas:

- Exenciones: Ingresos o transacciones que se excluyen de las bases imponibles. En las normas legales se las encuentra bajo distintas denominaciones, tales como exenciones, exoneraciones, hechos no gravados, etc.
- Deducciones: Cantidades que se permite rebajar de las bases imponibles.
- Créditos: Cantidades que se permite rebajar de los impuestos.
- Tasas reducidas: Alícuotas de impuestos inferiores a las de aplicación general.
- Diferimientos: Postergación o rezago en el pago de un impuesto.

Según el reporte sobre gastos tributarios de la OECD de 1996, la identificación de los gastos tributarios es un ejercicio de clasificación, que consiste en dividir las disposiciones tributarias entre aquellas que forman parte de un impuesto de referencia o norma y otras que son desviaciones respecto de esa norma. Cuando una disposición tributaria se desvía de la referencia o norma, se dice que existe un gasto tributario. El mismo informe señala que, en general, el impuesto de referencia incluye: la estructura de tasas, las convenciones contables, la deducción de pagos compulsorios, las disposiciones que facilitan la administración y las disposiciones relacionadas con las obligaciones fiscales internacionales.

³ En virtud de esta restricción es que muchos países sólo miden el gasto tributario en el Impuesto a la Renta y en el IVA. En otros impuestos, como los impuestos a consumos específicos, es difícil definir sin demasiada arbitrariedad un impuesto de referencia.

Los Gastos Tributarios como Herramienta de Política Pública

Objetivos Perseguidos con los Gastos Tributarios

Se ha dicho que los gastos tributarios son una transferencia de recursos públicos que es llevada a cabo mediante la reducción de las obligaciones tributarias con respecto a un impuesto de referencia. Ahora bien, idealmente estas transferencias debieran perseguir fundamentalmente tres objetivos: (I) Mejorar la progresividad del sistema tributario; (II) otorgar una mayor eficiencia a la estructura tributaria; y (III) estimular el consumo de bienes estimados “meritorios”. Adicionalmente, algunos tratamientos especiales se fundamentan en la complejidad que a veces existe para aplicar la normativa general, o en la obligatoriedad que se impone a los contribuyentes para realizar determinados actos o consumos; aunque hay menos consenso respecto de si ese tipo de desvíos de la norma deben ser considerados gastos tributarios.

(I) Mejorar la progresividad del sistema tributario

En ocasiones los gastos tributarios buscan reducir la tributación de los sectores de menores ingresos, con el propósito de mejorar la progresividad del sistema tributario y, en definitiva, la distribución del ingreso. En general, este tipo de tratamientos especiales se aplican en el IVA, a través de exenciones a aquellos bienes cuyo consumo representa una fracción mayor de la capacidad contributiva de las personas de bajos ingresos que de las personas de altos ingresos. Tal es el caso de los alimentos de la canasta básica de consumo o el transporte colectivo de pasajeros.

En todo caso, no se debe perder de vista que lo importante es la redistribución que se logra después del gasto público. En efecto, aún cuando el IVA pueda ser regresivo, si el gasto social que se financia con la recaudación se focaliza bien, el efecto neto será favorable en términos de redistribución del ingreso.

Los gastos tributarios que buscan mejorar la progresividad son menos frecuentes en el Impuesto a la Renta, ya que normalmente este impuesto tiene un diseño progresivo, que se consigue con la aplicación de tasas marginales crecientes con el nivel de renta y un tramo exento que, dada la estructura piramidal de la distribución del ingreso, suele liberar del impuesto a la mayor parte de la población. Ello implica que cualquier franquicia en el Impuesto a la Renta beneficiará a un pequeño porcentaje de la población, que son los que pagan el impuesto, y dentro de ellos, en general beneficiará más a los que enfrentan las mayores tasas marginales.

(II) Otorgar una mayor eficiencia a la estructura tributaria

También llamados incentivos tributarios, en esta categoría se encuentran aquellos gastos tributarios del Impuesto a la Renta que buscan reducir las distorsiones propias del impuesto, relacionadas principalmente con los desincentivos que provoca sobre la inversión y el ahorro. En relación con el impuesto a las empresas, los gastos tributarios de eficiencia persiguen reducir la tasa marginal efectiva de tributación, para estimular una mayor inversión en sectores específicos o bien de manera general. En este ámbito se encuentran, entre otros, las moratorias fiscales (tax holidays) que eximen a ciertas empresas del pago del impuesto, generalmente por un período determinado; los esquemas de depreciación acelerada, que permiten llevar las inversiones a gasto en un período inferior a la vida útil económica de los activos; la reducción de las tasas impositivas sobre las utilidades devengadas, o en algunos casos sobre las utilidades reinvertidas; y los créditos tributarios a la inversión.

Por su parte, en los impuestos sobre las rentas personales, estos incentivos frecuentemente apuntan a estimular el ahorro, a través de mecanismos tales como: la deducción de la base imponible de los montos ahorrados en determinados instrumentos financieros; la exención a los intereses financieros y otras rentas de capitales mobiliarios; la aplicación de tasas reducidas sobre algunas rentas financieras; o la aplicación de créditos proporcionales al ahorro neto efectuado en el período tributario.

(III) Estimular el consumo de bienes meritorios

A veces los gastos tributarios buscan incentivar el consumo de determinados bienes o servicios que, sin representar un consumo importante para los sectores más desposeídos y sin que necesariamente su afectación provoque distorsiones sobre el ahorro o la inversión, tienen un carácter de bienes “meritorios”. Tal es el caso de los gastos tributarios que favorecen a la educación, la salud, la vivienda, las actividades deportivas, los libros o las actividades culturales.

Este tipo de gastos tributarios se encuentran con mayor frecuencia en el IVA, en donde a muchos de los productos o servicios antes mencionados se les exima del impuesto o se les aplique una tasa reducida. Generalmente, estas exenciones o tasas reducidas aumentan la regresividad del IVA, por cuanto se trata de bienes y servicios que son consumidos preferentemente por los hogares de mayores ingresos. Por ejemplo, en el caso de la educación y la salud, los hogares de más bajos ingresos acceden a los servicios estatales gratuitos, por lo que el gasto tributario se concentra en los quintiles superiores.

Estos tratamientos preferenciales también se encuentran en el Impuesto sobre la Renta, en donde uno de los mecanismos más frecuentes para otorgarlos es permitir que los gastos que las familias efectúan en tales bienes y servicios se deduzcan de la base imponible del impuesto. En ocasiones, aunque con menos frecuencia, se exige también del impuesto a la renta al vendedor o prestador de tales servicios.

Es bueno enfatizar que estos tres objetivos responden a ideales, o dicho de otro modo, son los propósitos que se debieran perseguir para que tenga sentido al menos evaluar la conveniencia de establecer un gasto tributario. Sin embargo, no se debe perder de vista que muchas veces los gastos tributarios se instauran en atención a propósitos bastante menos meritorios que los anteriores. Por ejemplo, muchas veces se crean gastos tributarios para responder a las presiones ejercidas por ciertos grupos corporativos, para proteger a industrias nacionales no competitivas o para dar señales a determinados grupos de interés, entre otros.

Ventajas y Desventajas de los Gastos Tributarios

Los gastos tributarios son un instrumento más dentro de los distintos instrumentos de política pública de que disponen los gobiernos, tales como la acción presupuestaria directa o la acción reguladora sobre determinadas actividades. En tal sentido, debieran ser sometidos permanentemente a evaluación, tanto en términos de la justificación de una intervención estatal determinada, como de su eficiencia relativa, en comparación con los otros instrumentos disponibles.

Asumiendo que se ha verificado la necesidad de efectuar una política pública en un determinado ámbito, se debiera evaluar cuál es el mejor instrumento para llevar a cabo una intervención. El Profesor Surrey, en su artículo de 1970, titulado "Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: A comparison with Direct Government Expenditures", identifica cinco desventajas de los incentivos tributarios en relación con los subsidios directos, al momento de implementar una política pública:

(I) Los incentivos tributarios son regresivos por naturaleza: Los incentivos tributarios lógicamente benefician a quienes pagan impuestos. Con un impuesto a la renta progresivo, en el que se basa esta aseveración, los más pobres no están afectados y, por ende, no se benefician de los gastos tributarios. No obstante, se debe matizar esta afirmación considerando que en el IVA y otros impuestos, la aplicación de franquicias puede contribuir a mejorar la progresividad del sistema tributario.

(II) Los incentivos tributarios crean ganancias inesperadas: La mayoría de los gastos tributarios crean estímulos para que las personas hagan aquello que habrían hecho de todas formas, por lo que finalmente el estímulo se transforma en un regalo inesperado para el beneficiario. Es decir, para incentivar a uno se asume el costo de varios.

(III) Los incentivos tributarios son más difíciles de administrar y controlar: La Administración Tributaria no tiene experiencia en administrar y controlar programas de gasto público. Sin embargo, cuando se establece un gasto tributario se ve obligada a cumplir esta función.

(IV) Los incentivos tributarios distorsionan las decisiones de los mercados: En la medida en que un gasto tributario favorece a un sector específico de la economía, producirá un desvío de recursos no deseado hacia el sector favorecido. En todo caso, esto no es necesariamente una desventaja en aquellos casos en que el gasto tributario busca corregir una distorsión causada previamente por el impuesto, como es el caso de los estímulos a la inversión y el ahorro.

(V) Los incentivos tributarios obligan a mantener las tasas altas: En efecto, para recaudar una cantidad determinada, se requerirán tasas más altas si es que una parte de la recaudación potencial se pierde por causa de la aplicación de gastos tributarios.

Swift et al (2004) mencionan los siguientes aspectos positivos de los gastos tributarios:

(I) Incentivan la participación del sector privado en programas económicos y sociales donde el gobierno juega un rol principal.

(II) Promueven la toma de decisiones privada por sobre la toma de decisiones del gobierno.

(III) Reducen la necesidad de supervisión estatal de los gastos directos equivalentes

Sobre este último punto, se debe precisar que si bien la aplicación de un gasto tributario elimina la necesidad de supervisión estatal que requiere todo gasto directo, al mismo tiempo surge la necesidad de supervisar y controlar el correcto uso del beneficio tributario, así como de los espacios para fraudes tributarios que eventualmente pueden aparecer.

Hay otras características de los gastos tributarios que también deben ser tomadas en cuenta al momento de contrastarlos con otras herramientas de política pública:

(I) Focalización: Desde el punto de vista de los beneficiarios, las franquicias tributarias tienen un acceso más simple que el subsidio directo, pues operan de manera relativamente automática, mientras que un programa de subsidios requiere de un sistema de postulación y selección de beneficiarios. Por el contrario, desde el punto de vista del Estado, al ser automáticas, las franquicias tributarias son menos focalizadas, beneficiando tanto al grupo objetivo como a cualquier otro que cumpla o simule cumplir la normativa legal.

(II) Inequidad horizontal: Los gastos tributarios suelen crear inequidad en un sentido horizontal, puesto que no todas las personas tienen las mismas preferencias o necesidades de consumo. Así por ejemplo, cuando se establecen exenciones al IVA, ya sea para mejorar la progresividad o para estimular el consumo de bienes meritorios, se reduce proporcionalmente más la carga tributaria de las familias que manifiestan una preferencia por los bienes que se dejan exentos, en desmedro de otras familias con igual nivel de ingresos pero que privilegian el consumo de otros bienes no favorecidos.

(III) Estímulos a la evasión y la elusión: La aplicación de gastos tributarios hacen más compleja la estructura tributaria, lo que incrementa la evasión y elusión por varias razones. Slemrod (1989) las resume en cuatro: primero, la incertidumbre que producen en cuanto a la correcta interpretación de las normas legales; segundo, la merma en la capacidad de fiscalización de la administración tributaria, puesto que cada auditoría demanda más tiempo cuando la normativa es compleja; tercero, la mayor dificultad que imponen a los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones tributarias, lo que los lleva a incumplir parte de ellas ya sea por desconocimiento o para compensar los costos que el sistema les impone; y por último, las mayores oportunidades para manipular el sistema tributario, que se refiere a los mayores espacios de evasión y elusión que se abren a medida que aumenta la complejidad de la normativa tributaria.

(IV) Aumento de los costos de cumplimiento tributario: En general, se cumple que a mayor número de incentivos tributarios mayores son los costos en tiempo y dinero que los contribuyentes deben incurrir para cumplir con sus obligaciones tributarias. No siempre estos costos recaen en los beneficiarios del incentivo. Por ejemplo, las exenciones de IVA benefician a los consumidores finales, pero los mayores costos de cumplimiento derivados de los registros especiales para la contabilización de ventas exentas y créditos de IVA recaen sobre los vendedores. En el caso del Impuesto a la Renta, muchas franquicias requieren para su control, contar con información que debe ser provista por terceras personas.

En un trabajo reciente, Tokman et al. (2006) proponen la evaluación permanente de los gastos tributarios de la estructura tributaria, sugiriendo para ello ocho dimensiones en las cuales es relevante contrastar el desempeño de un gasto tributario frente a un subsidio directo. Estas dimensiones recogen los elementos antes señalados y se resumen en el Cuadro 1.

Cuadro 1
Ventajas y Desventajas Relativas de las Excepciones Tributarias como
Herramienta de Política Pública

Dimensión	Excepciones tributarias	Subsidios directos
Accesibilidad de beneficiarios	Simple por su automaticidad.	Más compleja, pues requiere selección.
Costos administrativos	Bajos para la franquicia, pero altos para el sistema tributario como un todo, por complejizarlo.	De nivel medio, por la necesidad de un sistema de selección y asignación.
Posibles malos usos	Espacios para elusión, evasión y la búsqueda de rentas.	Espacios para arbitrariedades y captura del ente asignador.
Flexibilidad	Opera con leyes permanentes, generando estabilidad, pero también inercia.	Opera con presupuestos, evaluaciones y reasignaciones periódicas.
Transparencia y rendición de cuentas	Su automaticidad no considera formas de control ni rendición de cuentas.	Al ser un gasto gubernamental, debe ser aprobado por el Congreso.
Control de gastos	Gastos determinados ex post, inciertos y no acotables, pudiendo generar desequilibrios fiscales.	Gasto programado y controlado, acotado a Ley de Presupuestos.
Efectividad	No se puede asegurar adicionalidad en la acción que se desea fomentar. Se financian casos inframarginales.	Riesgo de desplazamiento del accionar privado y dificultad para asegurar adicionalidad.
Equidad	Sólo acceden quienes tributan, y más intensivamente quienes tienen mayores ingresos.	La discrecionalidad puede facilitar un acceso más equitativo, posibilitando la focalización de beneficiarios.

Fuente: Tokman et al. (2006)

Efectividad de los Gastos Tributarios

La preocupación por la efectividad se asocia principalmente a los incentivos tributarios, los que juegan un papel preponderante dentro de los gastos tributarios de casi todos los países, tanto desarrollados como en desarrollo. Por ello, bien vale la pena detenerse a analizar lo que dice tanto la teoría como la evidencia empírica respecto de ellos.

Una primera idea recurrente en la literatura sobre el tema es que los incentivos tributarios son sólo un factor más, a veces de los menos significativos, de un conjunto de factores que determinan la magnitud de las inversiones en un país. Atributos más relevantes que los tributarios son, por ejemplo, la estabilidad política, una adecuada legislación económica, la infraestructura, o la accesibilidad a los mercados. Un estudio de la OECD (1995) analizó los factores que inciden en la inversión extranjera directa (IED) en un grupo de economías en transición, para lo cual se incluyó, entre otros elementos, la opinión de representantes del sector privado. La principal conclusión es la escasa importancia que se le atribuye al sistema tributario en relación a los factores económicos e institucionales.

Un segundo elemento a destacar es que, a pesar de la escasa evidencia de la efectividad de los incentivos, cuando se decide aplicarlos se debe tener en cuenta que hay algunos que son mejores que otros, en términos de su costo-efectividad. Conviene entonces revisar las principales ventajas y desventajas de los incentivos más utilizados.

Dentro de los incentivos tributarios directos, los más utilizados en los países en desarrollo, especialmente en Latinoamérica, son las exoneraciones (también llamadas moratorias fiscales o tax holidays), que consisten en la exención del impuesto sobre la renta durante un período determinado. Su principal ventaja es que son fáciles de administrar. Sin embargo, presentan varias desventajas: al eximir a las utilidades independientemente de su magnitud, se favorece más a aquellas inversiones con alta rentabilidad, que se habrían efectuado aún sin la exoneración; crea estímulos a la elusión, pues a través de precios de transferencia es posible traspasar utilidades desde empresas afectas hacia empresas favorecidas con la exoneración; es posible extender el plazo de la exoneración más allá del legal, mediante la transformación de una sociedad, para la que ya expiró el beneficio, en otra nueva, pero con los mismos dueños y los mismos activos; incentiva preferentemente las inversiones de corto plazo, que en general no son tan beneficiosas para los países como otras de largo plazo.

⁴ Véase por ejemplo Bird y Chen (1999), Tanzi y Zee (2001) y Boadway y Shah (1992).

⁵ Lo que resta de esta sección está basado en Tanzi y Zee (2001) y Zee et al. (2002)

En vez de establecer una exoneración, a veces se opta por una tasa reducida, que tiene la ventaja de provocar un menor costo fiscal que la exoneración y también un mayor control y transparencia, puesto que persiste la obligación de declarar. Las desventajas son las mismas de las exoneraciones, además de un mayor costo administrativo.

También existen las deducciones por inversión, que permiten que un determinado porcentaje de la inversión en activos fijos, adicional a la depreciación, sea rebajado como gasto de manera instantánea, en el año en que se incorporan a la empresa. En relación con las exoneraciones y tasas reducidas, éste es un incentivo mucho más focalizado, puesto que se otorga contra una inversión material, permitiendo además privilegiar cierto tipo de activos por sobre otros. Una desventaja es que estimula las inversiones en activos de menor vida útil, puesto que el incentivo se puede usar en cada renovación de activos. Así también, las empresas pueden intentar abusar del sistema, vendiendo y comprando los mismos activos, con el objeto de disfrutar varias veces del beneficio.

A veces también se establecen créditos tributarios por inversiones, que permiten deducir un porcentaje de la inversión en activos fijos directamente del impuesto. El crédito es equivalente a la deducción, salvo cuando hay tasas múltiples. A veces, cuando el crédito de un año es superior al impuesto, no se permite arrastrar el remanente a períodos futuros, lo que marcaría una diferencia con las deducciones, las que siguen la suerte de las pérdidas tributarias.

Otro tipo de incentivos a la inversión son los esquemas de depreciación acelerada, que permiten deducir como gasto los montos invertidos, en un plazo inferior a la vida útil económica de los activos. La depreciación acelerada tiene todas las ventajas de las deducciones y créditos por inversiones. Además, no tiene las desventajas de estos últimos. En efecto, no produce distorsión a favor de los activos de corto plazo, pues cualquiera sea la duración del activo, siempre se deprecia su costo de adquisición. También es menos propensa a los abusos, pues el uso de figuras como la venta y recompra de un mismo activo no producen ahorros adicionales de impuestos en este caso. Finalmente, la depreciación acelerada tiene un menor costo fiscal que los incentivos mencionados anteriormente, puesto que solamente difiere el pago del impuesto, es decir, la menor recaudación inicial se compensa con una mayor recaudación en los años siguientes.

Los incentivos tributarios indirectos son también de uso frecuente entre los países en desarrollo, y generalmente se usan como incentivo para las inversiones destinadas a producir bienes de exportación. Consisten principalmente en la aplicación de exenciones de IVA y aranceles a la compra de materias primas y activos fijos. Tanzi y Zee (2001) señalan que como regla general deben evitarse los incentivos tributarios indirectos, pues son susceptibles de abuso y su utilidad es dudosa. En efecto, las exenciones de IVA no son más que un anticipo de la recuperación del impuesto que de todas maneras obtendrá la empresa, ya sea como devolución o imputación, cuando se trata de un exportador, o como crédito de IVA, en el caso de un contribuyente afecto. De hecho, este tipo de beneficios en general no se cuantifican en los informes de GT, por cuanto la pérdida fiscal es muy pequeña, y equivalente al costo financiero de no disponer de la recaudación en el número de días que media entre la fecha de la operación comercial y la fecha en que legalmente se tendría derecho a la devolución del impuesto bajo el régimen general.

⁶ Al vender y comprar el mismo activo se produce una ganancia de capital que compensa exactamente a la segunda depreciación del bien.

Cuadro 2
Ventajas y Desventajas Relativas de los Incentivos Tributarios

Ventajas	Desventajas
i. Exoneraciones o tax holidays	
<ul style="list-style-type: none"> • Fáciles de administrar 	<ul style="list-style-type: none"> • Favorece más a los proyectos de alta rentabilidad, que se habrían ejecutado aún sin el beneficio. • Incentivos a eludir, desviando las utilidades de empresas afectas hacia las empresas exentas, mediante precios de transferencia. • Se puede extender el plazo más allá de lo legal, mediante transformaciones sociales. • Al estar limitado a un cierto número de años, atrae principalmente a las inversiones de corto plazo.
ii. Tasas reducidas	
<ul style="list-style-type: none"> • Fáciles de administrar • A diferencia de la exoneración, requiere declaración, lo que permite un mayor control. • Menor costo fiscal que la exoneración 	<ul style="list-style-type: none"> • Favorece más a los proyectos de alta rentabilidad, que se habrían ejecutado aún sin el beneficio. • Incentivos a eludir, desviando las utilidades de empresas afectas hacia las empresas exentas, mediante precios de transferencia. • Es un regalo para las inversiones ya efectuadas.
iii. Deduciones y iv. créditos por inversión	
<ul style="list-style-type: none"> • Más focalizado, pues se otorga contra una inversión material. • Permite privilegiar cierto tipo de activos por sobre otros. 	<ul style="list-style-type: none"> • Estimula las inversiones en activos de menor vida útil, puesto que el incentivo se puede usar en cada renovación de activos. • Se puede abusar del sistema, vendiendo y comprando los mismos activos, con el objeto de disfrutar varias veces del beneficio. • Mayores costos administrativos • Si el arrastre de pérdidas está limitado en tiempo o no se permite el arrastre de créditos, puede discriminar contra inversiones con rendimientos tardíos.
v. Depreciación Acelerada	
<ul style="list-style-type: none"> • Más focalizado, pues se otorga contra una inversión material. • Permite privilegiar cierto tipo de activos por sobre otros. • No produce distorsión a favor de los activos de corto plazo, pues cualquiera sea la duración del activo, siempre se deprecia su costo de adquisición. • Menos propensa a los abusos, pues el uso de figuras como la venta y recompra de un mismo activo no producen ahorros adicionales de impuestos. • Tiene un menor costo fiscal, puesto que solamente difiere el pago del impuesto. 	<ul style="list-style-type: none"> • Mayores costos administrativos. • Si el arrastre de pérdidas está limitado en tiempo, puede discriminar contra inversiones con rendimientos tardíos.

Un elemento que se constata en la literatura es que, a pesar del amplio uso de este tipo de incentivos, su efectividad para atraer inversiones adicionales es cuestionable. Más aún, en aquellos casos en que los incentivos tributarios estimulan la realización de inversiones que no se hubiesen efectuado de otra manera, no es claro que el valor de esas inversiones adicionales supere a la pérdida de recaudación causada por los incentivos y a los demás costos derivados de su aplicación. Al respecto, cabe señalar que los incentivos a la inversión erosionan la base tributaria más allá de lo esperado, debido a que, como se dijo antes, muchas inversiones habrían tenido lugar sin el incentivo, y por otra parte, algunos contribuyentes que no cumplen con los requisitos para acceder a él, simularán cumplirlos.

Un estudio interesante que aborda la efectividad de los incentivos tributarios para atraer inversión extranjera directa (IED) es el desarrollado por Wells y Allen (2001), para el caso de Indonesia. Este país ofrece un “experimento natural” para testear las hipótesis sobre el efecto de los incentivos sobre la inversión. En efecto, Indonesia ofreció exoneraciones tributarias para atraer IED durante los 70’ y parte de los 80’, las que fueron derogadas completamente en 1984 y reintroducidas en 1996. Los resultados de la investigación muestran que no hay cambios estadísticamente significativos en los volúmenes de inversión antes y después de la derogación del incentivo. También se concluye que no hubo cambios significativos en la participación relativa de la IED con otros países de la región, todos los cuales mantuvieron sus incentivos tributarios. Asimismo, los autores testean la hipótesis de que la derogación de los incentivos debiera tener diferentes impactos sobre los inversionistas de diferentes nacionalidades, atendiendo a las particularidades de los sistemas tributarios de los países de origen. Así, cabría esperar un efecto menor en los países que otorgan créditos por los impuestos pagados en el exterior respecto de aquellos que no los otorgan. Sin embargo, la investigación tampoco arroja resultados concluyentes al respecto.

En un estudio más reciente, Klemm y Van Payrs (2009) intentan responder empíricamente dos preguntas acerca de los incentivos tributarios a la inversión: (I) ¿los incentivos tributarios son usados para la competencia tributaria? y (II) ¿cuán efectivos son estos incentivos para atraer inversión? Para responder ambas preguntas usan las técnicas econométricas adecuadas sobre datos de panel para cuarenta países de Latinoamérica, El Caribe y África, para el período 1985-2004. Respecto de la primera pregunta, encuentran evidencias de interacción estratégica en las decisiones sobre el nivel de la tasa de impuesto a la renta de las empresas y sobre los tax holidays. Por el contrario, no encuentran evidencias de interacción estratégica para deducciones y créditos a la inversión. En concreto, los resultados muestran que un determinado país reacciona a una reducción promedio de 10 puntos porcentuales en la tasa impuesto a la renta, reduciendo su propia tasa en 2,77 puntos porcentuales. En tanto, frente a una reducción del tax holidays promedio de un año, el país reacciona reduciendo su propio tax Holiday en 4 meses.

Respecto de la segunda pregunta, la evidencia empírica muestra que tasas más bajas de impuesto a la renta de las empresas y tax holidays más largos son herramientas efectivas para atraer IED. Los resultados indican que un aumento de diez puntos porcentuales en la tasa de impuesto corporativo a la renta reduce la IED entre 0,33 y 0,45 puntos porcentuales del PIB. Por su parte, al aumentar en diez años el tax holiday se induce un crecimiento de la IED equivalente al uno por ciento del PIB. En cuanto a las deducciones y créditos a la inversión, no parecen incidir en el tamaño de la IED.

⁷ Para un resumen de la literatura véase Zee et al. (2002)

⁸ Otros costos asociados a la aplicación de incentivos tributarios son la distorsión en la asignación de recursos de inversión, los costos de administrar los incentivos y los costos derivados de los eventuales actos de fraude y corrupción para acceder ilegalmente a los beneficios.

Sin embargo, los resultados no son muy alentadores cuando se analiza el efecto de las variables tributarias sobre la formación bruta de capital privado y el crecimiento del PIB. Es así que ninguna de ellas muestra tener efectos significativos sobre la formación bruta de capital, en tanto que sólo la tasa del impuesto corporativo a la renta tendría un efecto significativo y negativo sobre el crecimiento económico.

Hay una aparente contradicción en estos resultados, por cuanto el tamaño de la tasa de impuesto corporativo a la renta y la extensión de los tax holidays inciden en la cantidad de IED, pero no en la formación bruta de capital privado ni en el crecimiento. Los autores plantean dos hipótesis al respecto. La primera, es que estos dos instrumentos tributarios afectan la parte de la IED que no está incluida en la formación bruta de capital privado, a saber, las fusiones y adquisiciones de empresas. De ser así, significaría los incentivos tributarios afectan más la propiedad que la cantidad del capital en una economía. La segunda hipótesis es que el aumento de IED provenga de inversión financiada domésticamente, que ingresa en la forma de IED para aprovechar los incentivos, pero sin un efecto neto sobre la inversión total.

En otro estudio interesante, House y Shapiro (2006) analizan el efecto de los incentivos transitorios a la inversión. En particular, estudian los efectos sobre la inversión de dos incentivos tributarios aprobados en los años 2002 y 2003, que establecieron una depreciación acelerada transitoria para determinado tipo de inversiones efectuadas entre septiembre de 2001 y diciembre de 2004. La ley aprobada en 2002, permitió la deducción inmediata del 30% de la inversión, mientras que el 70% restante podía someterse a las reglas normales de depreciación. Por su parte, la ley aprobada en 2003 elevó el porcentaje de deducción inmediata a un 50%. Los resultados de la investigación corroboran la teoría, en el sentido de que el valor de los bienes de capital de mayor vida útil es determinado por consideraciones de largo plazo, y por lo tanto es poco sensible a cambios del momento de ejecución la inversión. En consecuencia, hay fuertes incentivos a anticipar el momento de la inversión en respuesta a los subsidios tributarios transitorios. Es así que los datos muestran un incremento notable en la inversión en activos beneficiados con ambas leyes, pero con un efecto agregado más bien modesto, debido al alcance restringido del beneficio. Los autores estiman que esta política se tradujo en un incremento del producto en el rango de 0,1% a 0,2%, y en la creación de entre 100.000 a 200.000 puestos de trabajo.

Los Presupuestos de Gastos Tributarios

Propósito de los Presupuestos de Gastos Tributarios

Por lo general, el gasto presupuestario directo es sometido permanentemente al escrutinio público. La elaboración de un presupuesto anual, que debe ser sometido a la aprobación parlamentaria, así lo permite. Por el contrario, los gastos tributarios quedan ocultos en las proyecciones de ingresos y se someten a discusión parlamentaria sólo con motivo de su aprobación inicial.

Desde un punto de vista netamente presupuestario, la diferencia entre el gasto directo y el gasto tributario es que, en el primero, existen dos etapas: la percepción del ingreso y el pago del subsidio o transferencia; mientras que en el segundo, se compensa el pago con el ingreso, omitiéndose por lo tanto ambas etapas. En este sentido, la forma tradicional de presentar los ingresos, netos de los gastos tributarios, viola el principio presupuestario de no compensación de ingresos y gastos.

Desde el punto de vista de las políticas públicas, los gastos tributarios son una herramienta alternativa de intervención estatal, que busca conseguir resultados similares a los que se podrían obtener mediante el gasto público directo. Por lo tanto, debieran estar sujetos a los mismos controles y criterios de transparencia que este último. Por el contrario, un control menos riguroso del gasto tributario en relación a los gastos directos, crea incentivos a establecer subsidios y transferencias en la forma de gastos tributarios, al margen de las consideraciones objetivas que pudieran justificar tal elección y poniendo en riesgo la función de recaudación de ingresos del sistema tributario.

Los presupuestos de gastos tributarios son informes financieros que se hacen cargo de los problemas anteriormente señalados. En efecto, hacen transparente el uso de las concesiones tributarias y facilitan el adecuado control de las mismas y la asignación más eficiente de los recursos.

No existe un formato estándar para los presupuestos de gastos tributarios, por lo que su estructura y contenido difiere bastante entre los países. Sin embargo, algunos elementos que frecuentemente se incluyen son los siguientes:

- Definiciones, conceptos y cobertura
- Descripción de los impuestos de referencia
- Descripción de los gastos tributarios
- Estimaciones de los gastos tributarios históricos (uno o más años)
- Proyecciones de los gastos tributarios (uno o más años)
- Metodologías de estimación

Identificación de Gastos Tributarios

Un gasto tributario surge cada vez que un tratamiento tributario se desvía del impuesto de referencia previamente definido. Este impuesto de referencia es una suerte de “ideal”, es decir, un impuesto sin ningún tipo de excepciones que se aplica sobre una base amplia, como la renta o el consumo.

Tres enfoques generales

Craig y Allan (2001) señalan que son tres los enfoques generales que usan los países para definir los impuestos de referencia e identificar los gastos tributarios, a los que daremos los siguientes nombres: (I) enfoque conceptual; (II) enfoque legal y (III) enfoque del subsidio análogo.

El enfoque conceptual busca vincular el impuesto de referencia con una “estructura tributaria normal”, que no guarda relación necesariamente con las definiciones legales del impuesto. Por ejemplo, muchos países utilizan el concepto de renta de Haig-Simons para definir la referencia en el impuesto a la renta. Es decir, el impuesto de referencia se define como uno cuya base imponible es la renta de Haig-Simons. En consecuencia, cada vez que el impuesto real deje de aplicarse sobre esta renta conceptual, o se aplique sobre una cantidad menor, aparece un gasto tributario.

En el caso del IVA, la estructura tributaria normal podría ser un IVA puro, que grava todo el consumo final, sin excepciones.

El enfoque legal usa la legislación tributaria vigente como base para definir el impuesto de referencia y, por ende, para identificar los gastos tributarios. Para ilustrar la diferencia respecto del enfoque conceptual, supongamos que la ley del IVA de un determinado país define como hecho gravado las ventas de bienes muebles y las prestaciones de servicios, y exime expresamente a los servicios de salud. Bajo el enfoque legal, habría un gasto tributario asociado a los servicios de salud, que están explícitamente exentos en la legislación, pero no habría uno asociado a los inmuebles, puesto que éstos no forman parte de la definición legal de la base imponible. En cambio, con el enfoque conceptual habría dos gastos tributarios, uno asociado a los servicios de salud y otro al uso de los inmuebles propios, pues ambos representan consumo.

⁹ Según este concepto, la renta de una persona se define como la variación que experimenta el patrimonio entre dos puntos del tiempo más el consumo efectuado durante ese período.

Por último, el enfoque del subsidio análogo identifica como gastos tributarios sólo a aquellas concesiones tributarias que son claramente análogas a un subsidio directo. En la práctica, este enfoque lleva a una identificación de gastos tributarios muy similar al enfoque legal.

En síntesis, el enfoque conceptual es una definición más amplia que la de los otros dos enfoques, y por lo tanto, dará como resultado una lista más larga de gastos tributarios y un costo mayor de los mismos.

El principal problema del enfoque legal, en relación al conceptual, es que muchas concesiones tributarias pueden quedar ocultas debido a la técnica tributaria usada por los legisladores. En efecto, desde el punto de vista económico, da lo mismo que un determinado bien no sea alcanzado por el IVA ya sea porque queda al margen de la definición del hecho gravado o porque la ley lo deja expresamente exento. En ambos casos hay un producto, actividad o grupo de contribuyentes beneficiados. Sin embargo, bajo el enfoque legal, sólo se transparentará como gasto tributario el segundo caso. Por lo mismo, se recomienda que el impuesto de referencia debe ser global y único, y que no debe necesariamente representar la base tributaria normativa.

De acuerdo con el estudio de Craig y Allan (2001), entre los países desarrollados, siete usan el enfoque conceptual (Australia, Bélgica, Canadá, Finlandia, Irlanda, España y Suecia), seis optan por el enfoque legal (Austria, Francia, Grecia, Corea, Holanda y Portugal) y dos eligen el enfoque del subsidio análogo (Alemania y Reino Unido). Por su parte, Estados Unidos usa dos impuestos de referencia, uno según el enfoque conceptual y otro que sigue el enfoque legal.

En general, aquellos que optan por el enfoque conceptual usan para el impuesto a la renta un impuesto de referencia basado en el concepto de renta de Haig-Simons, al que se introducen algunos ajustes para reflejar situaciones en donde no es administrativamente factible aplicar el concepto puro. Por ejemplo, es frecuente considerar como parte del impuesto de referencia la tributación de las ganancias de capital sobre base realizada, aun cuando en el concepto puro de Haig-Simons tales rentas debieran tributar sobre base devengada.

En Latinoamérica, Chile sigue el enfoque conceptual, en tanto que Argentina y Brasil, Colombia, Guatemala y Perú optan por el enfoque legal.

Otras características distintivas de los impuestos de referencia

Los tres enfoques antes mencionados dicen relación con la base imponible, que es una de las características que define a los impuestos de referencia. Sin embargo, hay otras características de los impuestos de referencia que es necesario definir.

En el caso del impuesto a la renta, es necesario decidir, entre otras características, la estructura de tasas del impuesto de referencia, la unidad de tributación, el período de tributación y las deducciones aceptadas. Entre las prácticas habituales de los países están las siguientes:

- Estructura de tasas: Se considera que la estructura progresiva de tasas contenida en la ley es parte del impuesto de referencia. Esto significa que el tramo exento habitual en las escalas de tasas no da origen a un gasto tributario, como tampoco las tasas marginales inferiores a la máxima.
- Unidad de tributación: En general, se asumen como parte del impuesto de referencia, las unidades de tributación aceptadas en la ley (por ejemplo, declaración individual, matrimonial o familiar). Es decir, la menor (o mayor) tributación derivada de la declaración matrimonial, en vez de la individual, no da origen a un gasto tributario.

- **Período de tributación:** Se considera que los períodos de tributación definidos en la ley son parte de la referencia.
- **Deducciones:** Se suelen considerar como parte del impuesto de referencia las deducciones de gastos necesarios para producir la renta—lo cual es consistente con la definición de renta de Haig-Simons—así como las deducciones de pagos obligatorios.
- **Otros:** Se suelen incluir, como parte de la referencia, las convenciones contables para determinar la renta, las disposiciones que buscan facilitar la administración del impuesto, las disposiciones que buscan evitar la doble tributación, las disposiciones relacionadas con la tributación internacional y la deducción de pérdidas de períodos anteriores.

En el caso del IVA, y otros impuestos indirectos, el impuesto de referencia deberá precisar, entre otras características, la tasa del impuesto, el tratamiento de los remanentes y las devoluciones aceptadas.

- **Tasas:** La práctica habitual es considerar como parte de la referencia la tasa legal de aplicación general. En consecuencia, las tasas reducidas darán origen a gastos tributarios y las sobre tasas producirán gastos tributarios negativos (aunque no todos los países los registran).
- **Remanentes:** En general, se asume que el tratamiento legal de los remanentes es parte de la referencia. En el caso de existir un sector o grupo de contribuyentes privilegiado con una devolución de remanentes, sin duda dicho tratamiento debiese constituir un gasto tributario.
- **Devoluciones:** Es habitual que se consideren las devoluciones de IVA a los exportadores como parte del impuesto de referencia. Esto es consistente con un IVA en destino con base consumo.

El requisito del “grupo particular”

Para que una concesión tributaria sea considerada gasto tributario, algunos países establecen como requisito que ésta favorezca a una industria, actividad o clase de contribuyentes particular (Australia, Bélgica, Corea y Argentina). Desde ese punto de vista, una disposición tributaria que se desvía del impuesto de referencia, pero que se aplica a la generalidad de los contribuyentes, no sería un gasto tributario, sino una característica estructural del impuesto. Este requisito parece en principio razonable, pues en la medida que una disposición beneficia a todos los contribuyentes por igual, se podría pensar que guarda relación con el diseño que se quiere dar al tributo, en términos de los atributos de eficiencia y equidad. Por ejemplo, el tramo exento del impuesto personal a la renta es una disposición que favorece a la generalidad de los contribuyentes, que obedece a criterios de equidad en el diseño del tributo y que normalmente se considera parte del impuesto de la referencia.

Sin embargo, son pocas las concesiones tributarias que tienen esta característica, y se deben tomar algunas precauciones en su identificación. En primer lugar, hay algunas disposiciones tributarias que son de aplicación general, pero dentro de un subconjunto de contribuyentes y por lo tanto deberían ser consideradas como gasto tributario. Por ejemplo, un sistema de depreciación acelerada, que está disponible para todas las empresas, podría ser considerado por algunos países como parte del impuesto de referencia. No obstante, dicho criterio no toma en cuenta que tal beneficio es particular para el subconjunto de contribuyentes que desarrollan actividades empresariales y que determinan su renta en base a contabilidad completa, pero no está disponible para el resto de contribuyentes, como los trabajadores o las empresas sujetas a otros regímenes de determinación de la renta. En segundo lugar, hay concesiones que están disponibles para todos los contribuyentes, pero no necesariamente benefician a todos por igual. Por ejemplo, una exención de IVA a favor de un bien de la canasta básica puede ser calificada como general, en el sentido que todos los hogares consumen dicho bien. Sin embargo, la exención favorece en mayor medida a los hogares para los cuales el bien representa una proporción mayor de su consumo, por lo tanto también debiera ser calificado como gasto tributario.

Probablemente, las consideraciones anteriores han llevado a varios países a definir los gastos tributarios como aquellos tratamientos que se desvían del impuesto de referencia, sin hacer alusión al carácter particular de los mismos (Canadá, Finlandia, Francia, Italia, Holanda, Reino Unido, Estados Unidos).

Metodologías para estimar el Costo de los Gastos Tributarios

¿Qué se mide cuando se mide el gasto tributario?: tres posibilidades

En la literatura se distinguen tres “métodos” para estimar el costo de los gastos tributarios, que en realidad corresponden a tres conceptos distintos que es posible medir: el ingreso renunciado, el ingreso ganado y el gasto directo equivalente.

Antes de explicar la diferencia entre ellos, conviene tener presente que la aplicación de un gasto tributario induce cambios en el comportamiento de los contribuyentes. Por ejemplo, si se exime de impuestos a los ingresos generados por determinados instrumentos de ahorro, habrá una mayor demanda por tales instrumentos y, por ende, las rentas de ese tipo serán superiores a las que habrían sin la aplicación del tratamiento preferencial. Así también, si se deroga una deducción del impuesto a la renta, es probable que, en compensación a la pérdida del beneficio, los contribuyentes utilicen en mayor medida otras deducciones admitidas en la ley. El reconocimiento de estos y otros cambios de comportamiento en las estimaciones de gastos tributarios marca una de las diferencias entre los tres métodos señalados.

El método del ingreso renunciado mide la pérdida de ingresos que se produce después de introducir un gasto tributario. Supone que no hay cambio de comportamiento por parte de los contribuyentes. Es decir, supone que su comportamiento es el mismo que manifiestan durante la aplicación del gasto tributario. Se conoce también como medición *ex post*.

Por su parte, el método del ingreso ganado intenta estimar la recaudación adicional que es posible obtener con la derogación de un gasto tributario. A diferencia del método anterior, en éste se consideran los cambios de comportamiento de los contribuyentes. Se llama también medición *ex ante*.

En la práctica, la aplicación de este método es bastante limitada, pues plantea la dificultad de disponer de estimaciones de las elasticidades de oferta y demanda de los bienes o rentas favorecidas con un tratamiento tributario preferencial.

Este método también debe considerar los cambios de comportamiento en relación con la evasión. Una parte del ingreso potencial derivado de la derogación de un gasto tributario terminará siendo evadido, al igual que como ocurre con una proporción de la recaudación de todos los impuestos.

Por último, el método del gasto directo equivalente estima el subsidio o la transferencia que dejaría a los contribuyentes con un ingreso neto de impuestos similar al que obtienen con la existencia del gasto tributario.

Para comprender la diferencia entre este método y los anteriores, conviene hacer la distinción entre dos tipos de gastos tributarios: los “subsidiarios tributarios” y las “transferencias tributarias”. Los primeros son aquellos que están vinculados a la compra de determinados bienes, como podrían ser las exenciones de IVA. Los segundos, son aquellos que no se vinculan a la compra de bienes, como por ejemplo las tasas reducidas.

El gasto directo equivalente toma en consideración el hecho de que normalmente las transferencias forman parte de los ingresos tributables. Por lo tanto, si se quiere estimar el gasto tributario sobre la misma base que una transferencia directa, se debe sumar el monto del impuesto que afectaría a dicha transferencia. En cambio, para aquellos gastos tributarios que califican como subsidios tributarios, no es necesario hacer el ajuste anterior, puesto que en general los subsidios directos no incrementan el ingreso imponible de los contribuyentes.

En la siguiente tabla se comparan los tres métodos para un caso hipotético de un gasto tributario tipo transferencia. Se supone una renta antes de impuestos de 1000 y una deducción que ha tenido una utilización efectiva de 200. La renta tributable está afecta a una escala de dos tasas marginales: 20% para rentas de hasta 800 y 30% para las rentas superiores a ese límite. Además, se estima que el único cambio de comportamiento en caso de derogar la deducción será una baja en el consumo afecto a IVA por un monto igual al menor ingreso disponible. La tasa de IVA es 10%.

Bajo el método del ingreso renunciado, el gasto tributario se estima como la deducción efectiva multiplicada por las tasas marginales que efectivamente gravarían a la mayor renta en caso de derogarse la concesión tributaria, es decir, $200 \times 30\% = 60$.

Con el método del ingreso ganado, se debe aplicar, además, el supuesto de cambio de comportamiento, según el cual el gasto afecto a IVA de los hogares se reducirá en 60, con lo cual la recaudación de IVA disminuirá en $60/1,1 \times 10\% = 5,5$, determinándose en definitiva un gasto tributario de $60 - 5,5 = 54,5$.

Por último, bajo el método del gasto directo equivalente, se debe aplicar al monto de la deducción las tasas marginales que efectivamente gravarían a la mayor renta en caso de derogarse la concesión tributaria, e incrementar el resultado en el monto del impuesto que afectaría a una transferencia equivalente, es decir, $200 \times 30\% / (1-30\%) = 85,7$. Nótese que una transferencia por ese valor produciría una renta después de impuestos de 840, igual a la situación con gasto tributario (línea 7 del cuadro 3).

Cuadro 3

	Con Gasto Tributario	Sin Gasto Tributario		
		Ingreso Renunciado	Ingreso Ganado	Gasto Directo Equivalente
1 Renta antes de impuesto	1.000,0	1.000,0	1.000,0	1.000,0
2 Deducción efectiva	200,0	0,0	0,0	0,0
3 Gasto directo equivalente	0,0	0,0	0,0	85,7
4 Renta Tributable (1-2+3)	800,0	1.000,0	1.000,0	1.085,7
5 Tasa Marginal	20%	30%	30%	30%
6 Impuesto a la Renta	160,0	220,0	220,0	245,7
7 Renta después de impuesto (1+3-6)	840,0	780,0	780,0	840,0
8 Mayor Impuesto a la Renta		60,0	60,0	85,7
9 Cambio de comportamiento		0,0	5,5	0,0
10 Gasto Tributario (8-9)		60,0	54,5	85,7

Si la transferencia equivalente no estuviese afecta a impuestos, o si se tratara de un gasto tributario tipo subsidio, el método del gasto directo equivalente arrojaría exactamente el mismo resultado que el método del ingreso renunciado. En la siguiente tabla se muestra esta situación. Como el gasto directo equivalente no está afecto a impuesto a la renta, su valor se estima como la deducción multiplicada por la tasa marginal que afectaría al contribuyente en caso de derogarla, es decir, $200 \times 30\% = 60$.

Cuadro 4

		Con Gasto Tributario	Sin Gasto Tributario		
			Ingreso Renunciado	Ingreso Ganado	Gasto Directo Equivalente
1	Renta antes de impuesto	1.000,0	1.000,0	1.000,0	1.000,0
2	Deducción efectiva	200,0	0,0	0,0	0,0
3	Renta Tributable (1-2)	800,0	1.000,0	1.000,0	1.000,0
4	Tasa Marginal	20%	30%	30%	30%
5	Impuesto a la Renta	160,0	220,0	220,0	220,0
6	Gasto directo equivalente	0,0	0,0	0,0	60,0
7	Renta después de impuesto (1-5+6)	840,0	780,0	780,0	840,0
8	Mayor Impuesto a la Renta		60,0	60,0	60,0
9	Cambio de comportamiento		0,0	5,5	0,0
10	Gasto Tributario (8-9)		60,0	54,5	60,0

Naturalmente surge la pregunta respecto de cuál es el mejor método para medir los gastos tributarios. La respuesta es que dependerá del objetivo perseguido. Si se desea tener una estimación precisa de la mayor recaudación que es posible obtener con la eliminación de un gasto tributario en particular, el método más adecuado es el del ingreso ganado. Si en cambio, se quiere establecer un paralelo entre el presupuesto de gastos directos y el presupuesto de gastos tributarios, lo mejor es usar el método del gasto directo equivalente.

Al respecto, la OECD (2004) señala que la “mejor práctica” es estimar los gastos tributarios por el método del ingreso renunciado, pero corrigiendo los resultados por un margen tributario equivalente, en aquellos casos en que la transferencia equivalente estuviera afecta a impuestos. Según lo explicado en párrafos anteriores, esta práctica es igual a aplicar el método del gasto directo equivalente.

La recomendación anterior se fundamenta en que la aplicación de un método distinto crearía la falsa idea de que el gasto tributario es una alternativa relativamente más barata que el gasto directo.

Sin embargo, los informes de gasto tributario suelen ser usados también para buscar alternativas de reformas tributarias. En esos casos, las estimaciones por el método del gasto directo equivalente pueden alimentar expectativas erróneas respecto de los incrementos de recaudación que es posible esperar con la derogación de algunos gastos tributarios. Desde ese punto de vista, el ideal sería aplicar el método del gasto directo equivalente para fines del presupuesto de gastos tributarios y preparar información complementaria aplicando el método del ingreso ganado.

Cabe señalar que prácticamente todos los países que preparan reportes de gastos tributarios utilizan el método del ingreso renunciado. Estados Unidos usa tanto el método del ingreso renunciado como el del gasto directo equivalente. En Latinoamérica, tanto Chile como Argentina aplican un supuesto de cambio de comportamiento: el supuesto de gasto total constante. Según éste, la derogación de una franquicia se traduce en un menor ingreso disponible para los contribuyentes y por ende en un menor consumo y pago de IVA.

Elección de una base contable

Las estimaciones de los países pueden diferir también respecto de la base contable escogida, que puede ser base caja o base devengada. El primer enfoque estima el impacto de los gastos tributarios sobre el flujo de caja del fisco en un período determinado. El segundo, estima el impacto en los pasivos tributarios devengados a favor del fisco en un período determinado. En la elección de uno u otro, se debe buscar la concordancia con el presupuesto de gasto directo. Si éste se elabora con un enfoque de caja, el presupuesto de gastos tributarios debiera prepararse en base caja, y viceversa.

El caso específico de los diferimientos de impuestos

Los diferimientos corresponden a un caso particular de gastos tributarios, que se caracterizan por la postergación del pago de las obligaciones tributarias. Un ejemplo de ellos lo constituyen los esquemas de depreciación tributaria acelerada, que permiten llevar a gasto el costo de los activos fijos de forma más rápida que lo sería razonable de acuerdo con la pérdida de valor económico de los mismos o con las normas de la contabilidad financiera. Estos esquemas producen un menor pago de impuesto a la renta durante los primeros años de vida útil de las inversiones físicas, en relación con un régimen normal de depreciación. Esta situación se revierte en los años siguientes, cuando los activos ya están completamente depreciados y, por lo tanto, el pago de impuesto a la renta es superior al que se produciría con la aplicación del régimen normal.

La mayor parte de los países usan un criterio de caja para medir el gasto tributario de los diferimientos. Es decir, estiman la recaudación que se habría producido en el período analizado si es que nunca hubiese existido el diferimiento, y se resta de esta cifra la recaudación efectiva del período. Evidentemente, el resultado en un período particular puede ser positivo—cuando las postergaciones del período son superiores a las recuperaciones—o negativo—cuando las recuperaciones son superiores a las postergaciones.

Una forma alternativa de cuantificar los diferimientos es por el método del valor presente. En este caso, se estiman las diferencias de recaudación que se producirán en el futuro a causa de los diferimientos originados en el período de análisis, y luego se calcula el valor presente de ese perfil de flujos de caja. En este caso, la cifra será obviamente positiva. Sólo Estados Unidos utiliza esta metodología para los diferimientos.

Problemas para calcular el Gasto Tributario Total

Otro aspecto metodológico que se debe tener en consideración, es el de las interacciones entre los distintos gastos tributarios, que se puede resumir diciendo que el gasto tributario de A+B no es necesariamente igual al gasto tributario de A más el gasto tributario de B.

Esto es particularmente relevante en los impuestos personales a la renta con tasas progresivas. En efecto, si A y B son deducciones de la base imponible para un contribuyente determinado, es posible que la derogación individual de A mantenga al contribuyente en el mismo tramo de renta, lo mismo que la derogación individual de B. Sin embargo, la derogación simultánea de A y B podría ubicar al contribuyente en un tramo de renta y tasa marginal superior. En este caso, el gasto tributario conjunto sería superior a la suma de los gastos tributarios individuales.

En el caso de las exenciones de IVA también se producen interacciones, aunque en el sentido contrario. La derogación de la exención A reduce las compras intermedias exentas, y por ende, el traspaso de IVA no deducible para la producción de B, y viceversa. Por lo tanto, el gasto tributario conjunto será inferior a la suma de los gastos tributarios individuales.

Cobertura, Frecuencia y Clasificación

Respecto de la cobertura de los presupuestos de gastos tributarios, esto es, los impuestos que se incluyen en la estimación, prácticamente todos los países consideran el Impuesto a la Renta, tanto de personas como de empresas. Dentro de los países desarrollados, Austria, Irlanda y Holanda sólo realizan mediciones para este impuesto. Una buena parte también incorporan el IVA, aunque a veces restringido sólo a las exenciones. Canadá, Portugal y España miden el gasto tributario en el IVA y en el Impuesto a la Renta, exclusivamente. El resto de los países incorpora también otros impuestos, tanto directos como indirectos.

Dentro de los países latinoamericanos que miden el gasto tributario, todos incorporan al menos el Impuesto a la Renta y el IVA. Chile y Colombia miden sólo estos dos impuestos. Argentina, Brasil, Guatemala, México y Perú incluyen también otros impuestos como aranceles a las importaciones y consumos específicos, entre otros.

Respecto de la frecuencia de las estimaciones, en la mayoría de los casos analizados es anual. Las excepciones son Alemania, que usa una frecuencia bianual, e Italia, que realiza mediciones esporádicas.

Las formas de clasificar o agrupar los gastos tributarios en los presupuestos son diversas y cambian de país en país. Los gastos tributarios se clasifican por impuesto; por la técnica tributaria utilizada para otorgar el beneficio (exenciones, deducciones, créditos, diferimientos y tasas reducidas); por función presupuestaria; por objetivo perseguido; por sector económico beneficiado; y por zona geográfica.

Institucionalidad de los Gastos Tributarios

Agencia responsable del presupuesto y las estimaciones de los gastos tributarios

El punto de partida en relación con los procedimientos que se deben seguir en la instauración de un presupuesto de gasto tributario, es la definición de la agencia que será la responsable del presupuesto. Sobre el particular, Minarik (2008) señala que ha habido discusión respecto de si esta responsabilidad debe recaer en la agencia de ingresos o en las agencias programáticas.

Las mejores prácticas de la OECD señalan que, desde la perspectiva del control presupuestario, los gastos tributarios deberían ser asignados a los ministerios, al igual que como ocurre con el gasto directo. Así por ejemplo, los gastos tributarios vinculados al sector salud debieran ser asignados al Ministerio de Salud, los gastos tributarios vinculados a educación al Ministerio de Educación, etc. Ahora bien, desde el punto de vista de las estimaciones de los gastos tributarios, esta responsabilidad debería recaer en el Ministerio de Hacienda.

No obstante lo anterior, este punto también está sujeto a debate, pues algunos piensan que los ministerios o agencias programáticas debieran tener también la responsabilidad por la preparación de los datos para las estimaciones y proyecciones de los gastos tributarios. Sin embargo, hay razones que hacen preferible delegar esta responsabilidad en el Ministerio de Hacienda. Siguiendo a Minarik (2008), la primera razón es que la centralización de las estimaciones permite aprovechar economías de escala. Por ejemplo, el desarrollo de un modelo de simulación permite estimar simultáneamente varios gastos tributarios. Contrariamente, la descentralización de las estimaciones obligaría al desarrollo de múltiples modelos, al menos uno por cada agencia programática, añadiéndose costos de desarrollo y mantención de los mismos. En segundo lugar, la centralización de las estimaciones produce beneficios de consistencia metodológica.

A las razones anteriores se puede agregar también que, como se ha dicho, las principales fuentes de información para las estimaciones son las bases de datos tributarias. En ese sentido, el personal del Ministerio de Hacienda tiene una ventaja relativa en términos del conocimiento y acceso a esos datos. Sin perjuicio de lo anterior, a las agencias programáticas les corresponderá colaborar en la obtención de datos necesarios para llevar a cabo las estimaciones, cuando éstos no se puedan obtener de las fuentes tributarias.

Ahora bien, una vez que se ha asignado al Ministerio de Hacienda la responsabilidad de las estimaciones de los gastos tributarios, se debe definir qué área u organismo específico, dependiente de dicho ministerio, será el encargado de preparar la información y llevar a cabo las estimaciones. Existen dos candidatos naturales para esta tarea: la administración tributaria y la oficina encargada de las proyecciones de ingresos. La principal ventaja de la administración tributaria es su acceso directo a las bases de datos de las declaraciones de impuestos, que como se ha señalado, constituyen la fuente de información básica para realizar las estimaciones. Aún en el caso en que esta tarea recaiga en la oficina encargada de las estimaciones de ingresos, la administración tributaria jugará un rol preponderante en proveer los datos básicos para las estimaciones.

Integración con el proceso presupuestario

En la medida en que los gastos tributarios son un sustituto de los programas de gastos directos, es deseable que se sujeten a las mismas normas de control presupuestario que estos últimos. Desde ese punto de vista, una buena práctica es que las estimaciones de los gastos tributarios estén integradas con el resto de la documentación presupuestaria que es enviada anualmente al Parlamento. Sin embargo, no todos los países que preparan reportes de gasto tributario siguen esta práctica, siendo frecuente la preparación informes independientes. Según el análisis hecho por Swift et al (2004), la situación en los países desarrollados es la siguiente: Alemania incluye el reporte de gastos tributarios como parte del documento de presupuesto denominado “reporte de subsidios”. Austria, Bélgica, Francia, Holanda y Estados Unidos anexan el presupuesto de gastos tributarios a los documentos de presupuesto. Australia, Canadá e Italia tratan los reportes como documentos de gobierno separados que pueden ser usados como referencias para consultas previas al presupuesto. Finalmente, Reino Unido adjunta el reporte como un suplemento estadístico a su estado de ingresos.

En Latinoamérica, los países que preparan informes de gastos tributarios generalmente lo anexan a la información oficial del presupuesto anual. En el caso de Chile, por ejemplo, el informe de gastos tributarios se incluye anualmente como una sección del Informe de Finanzas Públicas, que prepara la Dirección de Presupuestos del Ministerio de Hacienda y que se envía al Congreso conjuntamente con el Proyecto de Ley de Presupuestos. En el Anexo B se muestra el reporte de gastos tributarios presentado este año.

La integración presupuestaria supone que los gastos tributarios deberían presentarse frente a frente con los gastos directos, ambos clasificados por funciones presupuestarias y para el mismo número de años, de manera tal de permitir e invitar a 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, reemplazar un gasto tributario por un programa de gasto directo, o a la inversa. Sin embargo, en la práctica, este tipo de decisiones son más complejas. Como señala Minarik (2008), es factible suponer que se derogue un gasto directo para crear o aumentar otro; pero no lo es tanto suponer que se derogue un gasto tributario de cierta magnitud y que la recaudación adicional se destine a un nuevo programa de gastos directos. La razón es que existen límites percibidos para lo que se considera una carga tributaria o un tamaño de gobierno razonable.

Craig y Allan (2001) señalan que la integración de los gastos tributarios en el presupuesto debe implicar también que en la documentación presupuestaria se distingan claramente los gastos tributarios nuevos y los existentes, estableciéndose un proceso presupuestario disciplinado para la introducción de nuevas medidas de política, junto con mecanismos transparentes para evaluar los trade-offs entre gastos tributarios y gastos directos.

El reporte de gastos tributarios de Australia, a pesar de ser concebido como un documento separado del presupuesto, ofrece un buen ejemplo de cómo presentar los gastos tributarios “frente a frente” con los gastos directos (ver tabla 3), así como también una adecuada identificación de los gastos tributarios nuevos, modificados y eliminados (ver tabla 4).

Las mejores prácticas de la OECD sugieren que los gastos tributarios deberían ser incluidos en los límites de gasto total, o en su defecto, se debería establecer un límite específico para ellos. Al mismo tiempo, se considera que cuando los gastos tributarios exceden el límite establecido, producto de cambios de política, se debiera producir una compensación, ya sea por la vía de reducir otros gastos tributarios o bien a través de la reducción del límite del gasto directo.

Experiencias de integración presupuestaria a ese nivel prácticamente no existen. Posiblemente, el intento más cercano es el efectuado por Canadá a comienzos de la década de los ochenta. Entonces, Canadá implementó un sistema denominado “envelope system”, para apoyar el proceso de formulación de presupuesto. Bajo este sistema, las agencias programáticas hipotéticamente recibían un “sobre” con una cantidad de recursos a su disposición equivalente a la suma del gasto directo y de los gastos tributarios. A su vez, las agencias podían gastar el dinero de sus “sobres” tanto en gastos tributarios como en programas de gasto directo. Este sistema funcionó bien inicialmente, pero pronto debió ser abandonado. De acuerdo a Minarik (2008), hubo problemas para tratar imparcialmente a las diferentes áreas políticas. Los gastos tributarios propuestos por el Ministerio de Hacienda no eran cargados al sobre de ninguna agencia programática, por lo que aquellas tenían un incentivo para intentar asociar a dicho ministerio los gastos tributarios que perseguían. Por otra parte, las agencias programáticas tenían incentivos para averiguar qué gastos tributarios en sus áreas serían eliminados, proponiendo incrementos de impuestos para financiar su propio incremento de gasto.

La instauración de sistemas de integración presupuestaria como el “envelope System” parece lejana, incluso para países desarrollados. Sin embargo, la integración de los reportes de gastos tributarios con la documentación presupuestaria es un paso en esa dirección, que sin duda mejora la transparencia fiscal y facilita la evaluación de los gastos tributarios como herramientas de política pública.

¹⁰ Para un análisis más detallado de este sistema, véase Poddar (1988).

Cuadro 5

Australia: Gasto Tributario y Gasto Directo Agregados por Función en 2005-06

	Tax expenditures(a) \$m	Direct expenditures(b) \$m
General public services		
A. Legislative and executive affairs	3	768
B. Financial and fiscal affairs	0	3,958
C. Foreign affairs and economic aid	431	2,955
D. General research	0	2,346
E. General services	11	560
F. Government superannuation benefits	0	2,203
Defence	102	16,194
Public order and safety	0	2,558
Education	-2	15,883
Health	425	37,549
Social security and welfare	27,408	86,219
Housing and community amenities	570	2,248
Recreation and culture	60	2,585
Fuel and energy	1,680	4,046
Agriculture, forestry and fishing	475	2,780
Mining, manufacturing and construction	-560	1,905
Transport and communications	250	3,075
Other economic affairs		
A. Tourism and area promotion	15	209
B. Labour and employment affairs	450	3,825
C. Other economic affairs, nec(c)	8,372	840
Other purposes		
A. Public debt interest	0	3,628
B. Nominal superannuation interest	0	5,582
C. General purpose inter-governmental transactions	0	3,936
D. Natural disaster relief	0	211
E. Contingency reserve	0	36
Not allocated to function	2,454	
Total(d)	42,144	206,096

Fuente: Commonwealth of Australia 2006, Tax Expenditure Statement, Capítulo 2.

Cuadro 6

Australia: Formato Utilizado para la Identificación de Gastos Tributarios Nuevos, Modificados y Eliminados

TES code	Tax expenditure description	Reason for new tax expenditure
INCOME		
Personal		
A19	Course fees and interest repayments for a HECS-HELP place funded by the individual are not tax deductible, even for the proportion that relates to their income earning activities.	Existing measure not previously recognised as a tax expenditure.
Business		
B10	Certain government grants paid to taxpayers adversely affected by Cyclone Larry or flooding due to the combined effects of Cyclones Larry and Monica are exempt from income tax.	New policy measure reported in the 2006-07 Budget.
TES code	Modification to the tax expenditure	Nature of modification
2006	2005	
INCOME		
Personal		
A13	A13 Exemption from taxation of pay and allowances earned by members of the Australian Defence Force involved in Operation Palate 2.	Modification to an existing tax expenditure as a result of policy measures reported in the 2006-07 Budget.
A20	A19 Increase in the low-income thresholds for the Medicare levy as well as a change in the phase out rate.	Modification to an existing tax expenditure as a result of policy measures reported in the 2006-07 Budget.
TES code	Tax expenditure description	Reason for deletion
2005		
A42	Exemption from income tax of one-off payments made to eligible senior Australians.	This no longer has an impact over the reported time horizon.
B15	Income tax exemption for Commonwealth Rebate for Apprenticeship Full-time Training.	This no longer has an impact over the reported time horizon.

Fuente: Commonwealth of Australia 2006, Tax Expenditure Statement, Capítulo 5.

Cuadro 7

Vinculación de las Estimaciones de Gastos Tributarios con el Proceso Presupuestario. Comparación entre Países.

País	Vinculación con el proceso presupuestario
OECD	
Australia	Es un documento separado.
Austria	Es un anexo, parte del "reporte de subsidios" de los documentos del presupuesto.
Bélgica	Es un anexo al presupuesto.
Canadá	No vinculado al proceso presupuestario, sino para consultas previas al presupuesto.
Francia	Añadido al proyecto de ley de presupuesto.
Alemania	Es una parte del presupuesto, llamada "reporte de subsidios".
Irlanda	No vinculado al proceso presupuestario.
Italia	No vinculado al proceso presupuestario, ni como anexo a los documentos del presupuesto. Es un documento independiente.
Holanda	Es un anexo al presupuesto. No vinculado directamente al proceso presupuestario, pero sirve como información adicional para el parlamento.
Portugal	Es parte del reporte que acompaña al proyecto anual de presupuestos, presentado por el gobierno al parlamento.
España	Incluido dentro del presupuesto general anual.
Reino Unido	No vinculado al proceso presupuestario, ni como anexo a los documentos del presupuesto. Pero es parte del suplemento de estadísticas del Autumn Statement.
Estados Unidos	No vinculado al proceso presupuestario, pero es parte de los documentos del presupuesto anual.
Latinoamérica	
Argentina	Se incluyen en el Mensaje al Proyecto de Ley de Presupuesto
Brasil	Informe de Beneficios Tributarios, integrado al proyecto de ley presupuestaria
Chile	Es parte del Informe de Finanzas Públicas, que acompaña al Proyecto de Ley de Presupuestos
Colombia	Es información anexa al Proyecto de Ley de Presupuestos
Guatemala	Es un documento independiente
México	S. I.
Perú	Es información anexa al Proyecto de Ley de Presupuestos

Fuente: OECD (1996), Craig y Allan (2001), Swift et al (2004), Minarik (2008) e informes de los países.

Evaluación sistémica de los gastos tributarios

Tanto o más importante que la entrega de información suficiente sobre los gastos tributarios en la documentación presupuestaria, es establecer procedimientos para la evaluación sistemática de los mismos. Al respecto, los lineamientos de la OECD sobre mejores prácticas sugieren que los gastos tributarios deberían ser revisados en la misma forma que los gastos directos en el proceso presupuestario anual, y deberían ser sometidos a procedimientos especiales de evaluación, incluyendo la revisión de programas, que comúnmente se aplica a los gastos directos.

Siguiendo el razonamiento de Tokman et al (2006), la evaluación de un gasto tributario particular implica responder las cuatro preguntas secuenciales siguientes:

- (I) ¿Existe una justificación para la intervención estatal, sea esta de eficiencia económica, distributiva o de otro tipo?
- (II) Habiéndose comprobado la existencia de una justificación para la intervención estatal ¿existe evidencia empírica de la efectividad del gasto tributario para alcanzar el objetivo?
- (III) ¿Es el gasto tributario eficiente en el cumplimiento del objetivo, en el sentido de producir beneficios superiores a sus costos?
- (IV) ¿Existen instrumentos alternativos que permitan alcanzar el objetivo que se persigue de una manera más eficiente que el gasto tributario?

La evaluación de los gastos tributarios se debe hacer casos a caso y de manera periódica, puesto que las condiciones del entorno van cambiando, por lo que una intervención justificable en cierto momento puede dejar de serlo en un instante posterior, o pueden cambiar las condiciones de efectividad y eficiencia.

La evaluación de la eficiencia absoluta y relativa de los gastos tributarios debe idealmente considerar todos los costos asociados al otorgamiento de la concesión, lo que incluye por cierto el ingreso renunciado, pero también los costos de administración, los costos de cumplimiento y los costos asociados a los riesgos de evasión y elusión. En términos de eficiencia relativa, se deben estudiar los beneficios y costos de las herramientas de política pública alternativas y compararlos con lo del gasto tributario.

Rol de la Administración Tributaria en las actividades de evaluación y control

La administración tributaria debe cumplir al menos tres roles siguientes en relación con los presupuestos de gastos tributarios: (I) estimar la pérdida de recaudación de los gastos tributarios, o proveer información para tal fin; (II) cautelar el correcto uso de las concesiones tributarias; y (III) proveer información para la evaluación periódica de los gastos tributarios.

El rol que le compete a la administración tributaria en las estimaciones de los gastos tributarios ya fue analizado en las secciones anteriores, por lo que ahora nos concentraremos en los otros dos.

Cautelar el correcto uso de los gastos tributarios:

A la administración tributaria le cabe la responsabilidad de fiscalizar que los contribuyentes usen los gastos tributarios conforme a la ley, evitando el aprovechamiento de los espacios de evasión que normalmente se producen al establecer excepciones a la normativa tributaria. Para tal fin, debe hacer uso de las herramientas de fiscalización habituales, como cruces masivos de información y auditorías selectivas. La elección de una u otra herramienta dependerá de las características específicas de cada gasto tributario. Por ejemplo, algunas deducciones o exenciones al impuesto a la renta personal, como las cotizaciones para fondos de pensiones, los intereses hipotecarios o el ahorro en determinados instrumentos financieros, se pueden controlar fácilmente a través de cruces computacionales masivos entre los montos declarados por los contribuyentes y los montos informados por las instituciones receptoras. Este tipo de cruces de información elimina las posibilidades de evadir mediante el abultamiento ficticio de las deducciones o rentas exentas, salvo por la posibilidad de colusión con la institución receptora .

Otro tipo de gastos tributarios, generalmente los que benefician a las empresas o las exenciones de IVA, deben ser controlados mediante auditorías selectivas. El conocimiento de las particularidades del diseño de cada uno es clave para definir programas de revisión que apunten al control de los espacios de evasión específicos. Por ejemplo, las exenciones de IVA abren espacios para evadir mediante la manipulación de las proporciones de ventas exentas y gravadas, que determinan el porcentaje del IVA de los insumos que es recuperable como crédito. Por lo tanto, una auditoría a un contribuyente con ventas exentas deberá contemplar, entre otras cosas, la revisión de estos cálculos de proporcionalidad.

Cabe señalar que la mayor eficiencia de la administración tributaria en el control de los gastos tributarios, reduce los costos relativos de éstos, mejorando su desempeño en relación a herramientas alternativas de política pública, como son los gastos directos. Por otro lado, también es importante que la administración tributaria sea capaz de transparentar los mayores costos administrativos que se derivan de la aplicación de las concesiones tributarias y que, a su vez, las autoridades tengan en consideración esos mayores costos a la hora de definir el presupuesto de la entidad. De otra manera, el control eficiente de un nuevo gasto tributario redundará en un menor control, y por ende una mayor evasión, de las demás disposiciones tributarias.

Proveer información para la evaluación de los gastos tributarios:

La administración tributaria puede desempeñar también un papel importante en proveer información que facilite la evaluación periódica de los gastos tributarios. En efecto, la administración tributaria posee información valiosa que permite realizar un análisis, en algunos casos exhaustivo, del cumplimiento de los objetivos perseguidos por los gastos tributarios.

En el presupuesto anual de gastos tributarios es factible incorporar algunos antecedentes que normalmente no se muestran, como por ejemplo el número de contribuyentes beneficiados con cada gasto tributario o la distribución de cada uno según percentiles o tramos de ingresos. En algunos casos el número de beneficiarios se obtiene fácilmente de las declaraciones de impuestos, mientras que en otros puede no estar disponible, ya sea porque el beneficiario está liberado de la obligación de declarar o porque esta obligación recae en una persona distinta, como ocurre con las exenciones de IVA.

¹¹ Un llamado de atención sobre este punto: algunas administraciones tributarias confían ciegamente en la información entregada por las instituciones receptoras, olvidando que existe la posibilidad de colusión entre el contribuyente y el informante. Este comportamiento se facilita cuando las bases de datos enviadas a la administración tributaria se generan al margen de los procesos operacionales, pues es en estos casos es relativamente más fácil quitar o agregar datos de forma manual.

La distribución de los gastos tributarios por niveles de ingresos es una tarea algo más compleja, que conviene realizarla cada cierto número de años, valiéndose para ello de los datos de ingresos contenidos en las declaraciones del impuesto a la renta y de las encuestas de gastos, para la distribución de los gastos tributarios de los impuestos indirectos. El Servicio de Impuestos Internos de Chile desarrolló un ejercicio de este tipo en el año 2005, dejando al descubierto la regresividad de la mayor parte de los gastos tributarios del IVA, antecedentes que fueron tomados en cuenta para una posterior racionalización del crédito especial para la construcción de viviendas, la principal concesión de este impuesto .

La administración tributaria también debe entregar información respecto de los potenciales abusos de los gastos tributarios, tanto los que toman la forma de evasión como aquellos que se traducen en elusión, antecedentes que pueden dar origen a perfeccionamientos de las disposiciones legales.

En ocasiones también es posible estimar qué parte del ingreso renunciado corresponde a formas de elusión o comportamientos que se alejan de los objetivos perseguidos por el gasto tributario. A modo ilustrativo, supongamos que la ley de impuesto a la renta establece un incentivo a la inversión en activo inmovilizado, el cual consiste en un crédito contra el impuesto igual al 5% del costo de adquisición de los activos, con un límite máximo de US\$10.000 por contribuyente. Desde el punto de vista de la evaluación del incentivo, es fundamental saber qué parte del costo de esta concesión es explicado por empresas que invierten más que el máximo que se puede acoger al beneficio, pues esa porción del gasto tributario es una pérdida de recaudación neta, en el sentido que no genera beneficios. Este tipo de antecedentes son esenciales para evaluar la eficiencia y efectividad de los incentivos como el descrito, y sólo pueden ser proporcionados por la administración tributaria.

Integración entre las actividades de estimación y control de los gastos tributarios:

Es importante señalar que las estimaciones de los gastos tributarios no deben ser vistas necesariamente como actividades ajenas a la administración tributaria o fuera de sus competencias. Muy por el contrario, las estimaciones pueden y deben ser un primer paso para una fiscalización más eficiente del correcto uso de los gastos tributarios. Dicho de otro modo, las estimaciones de gasto tributario no deben quedar confinadas a las áreas de estudios de la administración tributaria, sino que debe haber una retroalimentación sistemática con las áreas de fiscalización.

Al respecto, es interesante la experiencia de Chile, en donde se produce una permanente colaboración entre el departamento de estudios y los departamentos de fiscalización, que consiste en transmitir los hallazgos que surgen en el proceso de estimaciones y que se considera serán útiles en las labores de fiscalización. En general, estos hallazgos se pueden sintetizar en cuatro tipos:

¹² Servicio de Impuestos Internos (2005)

- Falta de información para una adecuada fiscalización: El esfuerzo de búsqueda de información para estimar determinados gastos tributarios permite detectar las carencias de información, que muchas veces son relevantes no sólo para las estimaciones, sino también para la fiscalización. Por ejemplo, en Chile la falta de información respecto de algunas deducciones y exenciones en beneficio de las rentas del trabajo dependiente, tales como asignaciones de colación, transporte y gastos de representación, y rentas exentas de zonas extremas, originó la adecuación de la declaración jurada sobre remuneraciones de trabajadores dependientes, incorporándose tal información.
- Incumplimiento de los requisitos para acceder a los beneficios: Al trabajar con modelos de microsimulación, normalmente se toman las declaraciones de los contribuyentes que acceden a determinado beneficio y se simula cuál sería el impuesto a pagar si no existiera dicho beneficio. En este proceso es común que se detecten algunos contribuyentes que hacen uso de las franquicias sin cumplir los requisitos que la ley exige. Por ejemplo, gracias a la estimación de los gastos tributarios asociados a los regímenes de renta presunta y de tributación simplificada, en Chile fue posible identificar casos de contribuyentes que se acogían a estos regímenes a pesar de declarar ventas superiores a los límites que permiten el acceso a ellos.
- Uso efectivo de las franquicias superior a las estimaciones previas o a lo que se considera razonable: El envío de proyectos de ley que establecen gastos tributarios deben ir acompañados de informes financieros, que estiman el costo fiscal que se espera tendrán tales beneficios. Si la estimación posterior del gasto tributario, cuando la norma ya está en vigencia, arroja un resultado considerablemente superior al estimado en el informe financiero, se tendrá una señal de posible abuso de la norma, lo que debiera gatillar la implementación de un plan de fiscalización.
- Inconsistencias entre las fuentes de información independientes y las fuentes de información tributaria: En ocasiones, las estimaciones de los gastos tributarios hacen uso de fuentes de información externas, como las cuentas nacionales. Cuando algunas variables o parámetros obtenidos de tales fuentes difieren considerablemente de sus homólogos en las fuentes tributarias, es señal de un potencial abuso, que debe ser investigado. Por ejemplo, en Chile las estimaciones de las exenciones de IVA se hacen a partir de la matriz de insumo-producto, complementada con otras fuentes de información sectorial. Al analizar el sector financiero, se descubrió que las instituciones financieras utilizaban mucho más crédito de IVA que el estimado de acuerdo a la proporción de ventas afecta obtenida a partir de las fuentes independientes. Esta situación dio origen a un plan especial de fiscalización del sector.

2. IDENTIFICACIÓN DE GASTOS TRIBUTARIOS EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA

Definición de una Norma o Impuesto de Referencia

En este capítulo se identificarán y analizarán los principales GT contenidos en la estructura tributaria de Ecuador. Como primera aproximación a esta tarea se dispone de los informes de GT preparados por el Centro de Estudios Fiscales (CEF). No obstante lo anterior, se intentará realizar una identificación exhaustiva de los GT en cada impuesto, valiéndose para ello de una definición previa de “norma” para cada tributo. Las inevitables diferencias de criterios a la hora de definir lo que se entiende por tratamiento tributario preferencial, podrá llevar a que surjan algunos GT no considerados como tales en los informes del CEF, así como también podrá ocurrir que ciertos tratamientos tributarios considerados GT por dicho organismo no sean tales en el presente informe.

Para efectos de clasificación, los GT serán agrupados en las siguientes categorías:

- Exenciones: Ingresos o transacciones que quedan al margen de la aplicación del impuesto, ya sea porque se las excluye de la definición del hecho gravado o porque, a pesar de calificar dentro del hecho gravado, la propia ley que establece el impuesto u otro cuerpo legal los margina de la base imponible. Se incluyen en esta categoría los conceptos legales de exenciones, exoneraciones y no sujeciones.
- Deducciones: Cantidades que la ley autoriza a rebajar de la base imponible del impuesto.
- Créditos: Cantidades que se autoriza a rebajar del impuesto
- Tasas reducidas: Alícuotas inferiores a la alícuota de aplicación general.
- Diferimientos: Postergación o rezago en el pago de un determinado impuesto.
- Regímenes especiales: Fórmula alternativa al régimen general para determinar la base imponible y/o el impuesto.

Norma para el impuesto a la Renta

A efectos de identificar y evaluar los GT del Impuesto a la Renta, se considerará como norma de comparación un impuesto con las siguientes características:

- a) El impuesto debe gravar la renta, entendida en el concepto más amplio (Haig-Simons)
La norma escogida para el impuesto a la renta considera que la base imponible del impuesto debiera ser igual al ingreso neto de las personas, de acuerdo a la definición de Haig-Simons, esto es, la variación que experimenta su patrimonio entre dos puntos del tiempo más el consumo durante ese mismo período. Al tomar esta definición, las exenciones a los intereses por depósitos de ahorro a la vista o a las decimotercera y decimocuarta remuneraciones deben ser consideradas como GT.
- b) Los Sujetos del Impuesto son las Personas Naturales
El impuesto debe afectar a las personas naturales por todas las rentas que perciban, ya sean del trabajo dependiente, del trabajo independiente, de actividades empresariales realizadas de manera individual, de actividades empresariales ejercidas a través de sociedades, o de cualquier otro tipo. En este sentido, el Impuesto a las Sociedades es considerado un pago a cuenta del impuesto que debieran pagar los socios o accionistas por las rentas devengadas en la sociedad. Esto significa que si el impuesto de paga la sociedad es menor al que pagarían los socios o accionistas al incorporar esas rentas en su base imponible personal, habrá un GT. Si ocurre lo contrario, se tendría un GT negativo, que debe ser interpretado como una tributación excesiva en relación al impuesto de referencia.

- c) **Tasas y Tramos de Renta**
Se consideran parte del impuesto de referencia las tasas legales de aplicación más general. Es decir, la escala de tasas para personas naturales establecidas en el artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Esto significa, por ejemplo, que el tramo exento de US\$ 7.850 no es un GT sino que es parte de la norma.
- d) **Unidad de Tributación**
Se considera que la unidad de tributación son las personas individuales, en concordancia con lo establecido en la legislación.
- e) **Período de Tributación**
El período de tributación es el año calendario, al igual que lo establece la legislación vigente.

Norma para el IVA

A efectos de identificar y evaluar los GT del IVA, se considerará como norma de comparación un impuesto con las siguientes características:

- a) **IVA tipo consumo**
El objetivo del impuesto es gravar el consumo de los hogares. El mecanismo es el de sustracción sobre base financiera, es decir, a través del sistema de débitos y créditos determinados sobre las operaciones realizadas mensualmente. Por lo tanto, para gravar el consumo, se debe admitir como crédito el impuesto recargado en las compras de activos fijos.
- b) **Base amplia**
El impuesto debe gravar la totalidad de las ventas internas de bienes y servicios, así como la totalidad de las importaciones de bienes y servicios, salvo cuando ello implique una doble tributación sobre el consumo de los hogares. Por ejemplo, si el IVA grava la venta de viviendas, no debería gravar el arriendo de las mismas, salvo que se permitiera a los hogares que reciben rentas de arriendo recuperar como crédito el IVA pagado al momento de comprar la vivienda. Asimismo, el IVA no debe gravar la venta de bienes incorpóreos, tales como acciones o títulos de crédito, por cuanto ellos no representan consumo. Por lo tanto, las exenciones a favor de estos bienes no deben ser considerados GT, aún cuando se mencionen expresamente en la ley.
- c) **Tasa única igual a la tasa vigente de aplicación general**
El IVA debe tener una tasa única para todos los bienes y servicios. Esta corresponde a la tasa legal de 12%.
- d) **Tasa cero a las exportaciones**
Consistente con el objetivo de gravar sólo el consumo de los hogares, las exportaciones deben estar exentas y los exportadores deben poder recuperar el IVA pagado en la compra de insumos necesarios para producir los bienes exportados.

Gastos Tributarios en el Impuesto a la Renta

El Impuesto a la Renta ecuatoriano grava la renta global obtenida por las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras. El tratamiento tributario es distinto dependiendo de la calidad jurídica de las personas. En efecto, las personas jurídicas están afectas a un impuesto definitivo de 25%, en tanto que las personas naturales son gravadas con una escala de tasas, cuya marginal máxima es de 35% y con un tramo exento de US\$7.850.

Por razones de simplicidad, se analizará separadamente los gastos tributarios de las personas jurídicas y de las personas naturales.

Personas Jurídicas

Exenciones:

Las exenciones que califican como gastos tributarios de las personas jurídicas están contenidas principalmente en el artículo 9 de la LORTI. Entre ellas, cabe destacar, en primer lugar, algunas de carácter personal, como las que benefician a las organizaciones privadas sin fines de lucro, las instituciones de educación superior estatales y las instituciones del Estado, que nos sean empresas. En las dos primeras, se puede presumir la intención de favorecer a estas entidades en tanto que realizan actividades meritorias. Mientras que tratándose de las entidades fiscales hay simplemente un criterio de simplicidad.

En segundo lugar, la ley exime del impuesto a una serie de rentas relacionadas con activos financieros e inmobiliarios. Es así que el número 14 del artículo 9 exime a las ganancias de capital producto de la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones. En tanto, el numeral 15 del mismo artículo exime a las ganancias de capital, utilidades, beneficios o rendimientos distribuidos por los fondos de inversión, fondos de cesantía y fideicomisos mercantiles. Por su parte, la Ley para la Equidad Tributaria, de 2007, introdujo una nueva exención para los rendimientos de depósitos a plazo fijo de un año o más.

En tercer lugar, el artículo 13 de la LORTI establece una serie de exenciones al impuesto de retención sobre remesas al exterior. En particular, se exime del impuesto de retención en la fuente el 60% de los intereses por créditos externos y líneas de crédito abiertas por instituciones financieras del exterior a favor de instituciones financieras nacionales, registrados en el Banco Central del Ecuador; las comisiones por exportaciones pagadas al exterior que consten en el respectivo contrato, siempre que no excedan del 2% del valor de las exportaciones; los gastos pagados al exterior por concepto de campañas de publicidad y mercadeo, y otras actividades relacionadas con la promoción del turismo receptivo; los gastos que deban ser realizados en el exterior por las empresas de transporte marítimo o aéreo; el 90% de los pagos al exterior efectuados por las agencias internacionales de prensa; el 90% del valor de los contratos de fletamento de naves para empresas de transporte aéreo o marítimo internacional; y los pagos al exterior por concepto de arrendamiento mercantil internacional de bienes de capital.

Finalmente, se debe mencionar la exoneración por 20 años, prorrogables, para las empresas usuarias y administradoras de zonas francas; la exoneración para las empresas agrícolas, establecida recientemente por decreto presidencial; y las exoneraciones para empresas de sectores estratégicos, otorgadas por la Ley de Beneficios Tributarios para Nuevas Inversiones Productivas, Generación de Empleo y Prestación de Servicios. Cabe señalar que esta ley fue derogada a fines de 2007, sin embargo se mantienen vigentes los beneficios para las empresas acogidas con anterioridad.

Deducciones:

La base imponible de las personas jurídicas se determina como la diferencia entre los ingresos brutos y los gastos imputables a tales ingresos. Respecto de las deducciones que califican como gastos tributarios, se encuentran dos que fueron introducidas a fines de 2007 por la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en Ecuador. En primer lugar, el incentivo de doble deducción, durante el primer ejercicio, de las remuneraciones que signifiquen un incremento neto del empleo; y en segundo lugar, la deducción de 2,5 veces las remuneraciones de discapacitados o de trabajadores que tengan cónyuge o hijos con discapacidad.

Tasas Reducidas:

La única tasa reducida del impuesto sobre personas jurídicas es la que beneficia a la reinversión de utilidades. En efecto, la norma general es que sobre la base imponible se aplique la tasa del 25%. Sin embargo, las utilidades reinvertidas se benefician de una reducción de tasa de 10 puntos porcentuales, siempre y cuando éstas se destinen a la adquisición de maquinarias nuevas o equipos nuevos que se utilicen para la actividad productiva y siempre que se efectúe el correspondiente aumento de capital.

Diferimientos:

El principal diferimiento de impuestos es el causado por el método tributario de depreciación. En efecto, el reglamento de la ley establece un mecanismo de depreciación acelerada aplicable para los activos fijos nuevos con vida útil superior a cinco años y que consiste en la aplicación de una tasa de depreciación que no puede exceder del doble de la normal. En todo caso, se debe señalar que las tasas de depreciación normal son ya superiores a lo que podría ser una tasa de depreciación económica, por lo que también se debe considerar un gasto tributario por este concepto.

Cuadro 8

Identificación de Gastos Tributarios en el Impuesto a la Renta de Personas Jurídicas

	Descripción	Norma Legal	Sector	Objetivo
1.	Exenciones			
1.1	Ingresos obtenidos por las instituciones del Estado. Sin embargo, estarán sujetos a impuesto a la renta las empresas del sector público, distintas de las que prestan servicios públicos.	Art. 9 N°2	Administración pública	Simplicidad
1.2	Ingresos exonerados en virtud de convenios internacionales	Art. 9 N°3	OSFL	Reciprocidad
1.3	Ingresos de los estados extranjeros y organismos internacionales, generados por los bienes que posean en el país	Art. 9 N°4	OSFL	Reciprocidad
1.4	Ingresos de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas.	Art. 9 N°5	OSFL	Mérito
1.5	Ingresos percibidos por los institutos de educación superior estatales.	Art. 9 N°8	Educación	Mérito
1.6	Los rendimientos por depósitos a plazo fijo, de un año o más.	Art. 9	Varios	Incentivo al ahorro
1.7	Ingresos generados por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones.	Art. 9 N°14	Hogares	Simplicidad
1.8	Las ganancias de capital, utilidades, beneficios o rendimientos distribuidos por los fondos de inversión, fondos de cesantía y fideicomisos mercantiles.	Art. 9 N°15	Varios	Incentivo al ahorro
1.9	Rentas obtenidas en el exterior que hayan sido sometidas a tributación en otro Estado.	Art. 49	Varios	Eficiencia
1.10	Se eximen del impuesto de retención en la fuente el 60% de los intereses por créditos externos y líneas de crédito abiertas por instituciones financieras del exterior a favor de instituciones financieras nacionales, registrados en el Banco Central del Ecuador.	Art. 13 N°2	Financiero	Otro
1.10	Se eximen del impuesto de retención en la fuente los intereses de créditos externos, exclusivamente pagados por créditos de gobierno a gobierno o concedidos por organismos multilaterales.	Art. 13 N°3	Administración Pública	Otro
1.11	Se eximen del impuesto de retención en la fuente las comisiones por exportaciones pagadas al exterior que consten en el respectivo contrato, siempre que no excedan del 2% del valor de las exportaciones.	Art. 13 N°4	Varios	Incentivo a exportaciones
1.12	Se eximen del impuesto de retención en la fuente los gastos pagados al exterior por concepto de campañas de publicidad y mercadeo, sea esta impresa, radial, televisiva y en general en otros medios de comunicación; material impreso publicitario y su distribución; alquiler, atención, diseño y decoración de stand; suscripción a centrales y servicios de información, reserva y venta de turismo receptivo; inscripciones y afiliaciones en seminarios, ferias o eventos para promocionar turismo receptivo; directamente relacionados con actividades de turismo receptivo incurridos en el exterior por las	Ley de Turismo	Servicios turísticos	Incentivo al turismo

	Descripción	Norma Legal	Sector	Objetivo
	empresas turísticas; siempre que no excedan del 8% del valor de las ventas.			
1.13	Se eximen del impuesto de retención en la fuente los gastos que necesariamente deban ser realizados en el exterior por las empresas de transporte marítimo o aéreo, sea por necesidad de la actividad desarrollada en el Ecuador, sea por su extensión en el extranjero.	Art. 13 N°5	Transporte	Otro
1.14	Se eximen del impuesto de retención en la fuente los pagos al exterior efectuados por las agencias internacionales de prensa registradas en la Secretaría de Comunicación del Estado en el noventa por ciento (90%);	Art. 13 N°7	Comunicaciones	Otro
1.15	Se eximen del impuesto de retención en la fuente el 90% del valor de los contratos de fletamento de naves para empresas de transporte aéreo o marítimo internacional, pagados al exterior	Art. 13 N°8	Transporte	Otro
1.16	Se eximen del impuesto de retención en la fuente los pagos al exterior por concepto de arrendamiento mercantil internacional de bienes de capital	Art. 13 N°9	Varios	Otro
1.17	Exoneración por 10 o 12 años a las empresas que realicen inversiones nuevas en el país, destinadas a la generación hidroeléctrica mediante centralers de hasta 30 MW y la eléctrica no convencional.	Ley de beneficios tributarios	Electricidad	Incentivo a la inversión
1.18	Exoneración por 10 o 12 años a las empresas que realicen inversiones nuevas en el país, destinadas a la refinación e industrialización de hidrocarburos y la producción de bienes de la petroquímica, cuyo proceso industrial demanda tecnología de avanzada.	Ley de beneficios tributarios	Hidrocarburos	Incentivo a la inversión
1.19	Exoneración por 10 o 12 años a las empresas que realicen inversiones nuevas en el país, destinadas a la fabricación industrial de aparatos electrónicos de alta tecnología y de fibra óptica y otros dispositivos de comunicación digital y electrónica. Plantas industriales de ensamblaje de circuitos electrónicos y digitales integrados, microprocesadores, memorias, tarjetas electrónicas y computadores portátiles, sensores científicos, software y hardware.	Ley de beneficios tributarios	Maquinaria y equipo	Incentivo a la inversión
1.20	Exoneración por 10 o 12 años a las empresas que realicen inversiones nuevas en el país, destinadas al desarrollo, implementación, instalación y operación de centros de distribución regional de tráfico aéreo y/o carga de interconexión de los vuelos internacionales.	Ley de beneficios tributarios	Transporte	Incentivo a la inversión
1.21	Exoneración por 10 o 12 años a las empresas que realicen inversiones nuevas en el país, destinadas a la construcción y operación de puertos de aguas profundas y de transferencia internacional de carga y contenedores, y la construcción de puertos secos y fluviales.	Ley de beneficios tributarios	Transporte	Incentivo a la inversión
1.22	Exoneración por 10 o 12 años a las empresas que realicen inversiones nuevas en el país, en activos fijos para procesos de transformación agroindustrial, agroalimentaria y de turismo, inexistentes en el país.	Ley de beneficios tributarios	Agroindustria Turismo	Incentivo a la inversión
1.23	Exoneración por 10 o 12 años a las empresas que realicen inversiones	Ley de	Agropecuario	Incentivo a la

	Descripción	Norma Legal	Sector	Objetivo
	nuevas en el país, destinadas a la fabricación de maquinaria y equipo de uso agropecuario, inexistentes en el país.	beneficios tributarios		inversión
1.24	Exoneración por 10 o 12 años a las empresas que realicen inversiones nuevas en el país, destinadas a la protección del medioambiente, mediante la preservación y mejoramiento del potencial hidráulico para generación hidroeléctrica y la producción agroindustrial.	Ley de beneficios tributarios	Varios	Incentivo a la inversión
1.25	Exoneración por 20 años, prorrogables, para las empresas usuarias y administradoras de zonas francas	Ley de zonas francas	Varios	Incentivo a la inversión
1.26	Exoneración al sector agrícola	Mandato agrícola	Agropecuario	Equidad
2.	Deducciones			
2.1	Las empresas pueden aplicar una deducción adicional del 100% de las remuneraciones y beneficios sociales pagados al IESS, durante el primer ejercicio, por concepto de trabajadores contratados directamente y que signifiquen un incremento neto de empleos.	Art. 10 N° 9	Varios	Fomentar el empleo
2.2	Las empresas pueden aplicar una deducción adicional del 150% de las remuneraciones y beneficios sociales pagados al IESS, por concepto de trabajadores discapacitados o trabajadores que tengan cónyuge o hijos con discapacidad.	Art. 10 N° 9	Discapacitados	Mérito
3.	Tasas reducidas			
3.1	Las empresas pagan una tarifa de 15%, en vez de la general de 25%, sobre las utilidades reinvertidas y destinadas a la adquisición de activos fijos.	Art. 37	Varios	Incentivo a la reinversión
3.2	Convenios de doble tributación		Varios	Eficiencia
3.3	Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano		Varios	Simplicidad
4.	Diferimientos			
4.1	Depreciación Acelerada	Art. 25	Varios	Incentivo a la inversión

Fuente: Elaboración propia

Personas Naturales

Exenciones:

Al igual que en el caso de las personas jurídicas, las exenciones para las personas naturales se concentran en el artículo 9 de la LORTI. El numeral 1 exime a los dividendos y distribuciones de utilidades, sean estos recibidos por personas naturales o jurídicas. Como el impuesto a las sociedades tiene el carácter de impuesto definitivo, la tributación de estas rentas con el impuesto personal, sin un mecanismo de integración de impuestos, se traduciría en una doble tributación, por lo que en principio la exención se justifica. Sin embargo, como la tasa de 25% a las sociedades es inferior a la marginal máxima de las personas naturales (35%), es posible que las rentas del capital obtenidas por personas jurídicas estén beneficiadas respecto de las rentas obtenidas por las personas naturales, por lo que corresponde identificar esta brecha como un gasto tributario. De acuerdo con el impuesto de referencia definido anteriormente, el gasto tributario en este caso se puede definir como la mayor recaudación derivada de gravar las utilidades devengadas de las sociedades con los impuestos personales de los socios o accionistas, en reemplazo del actual impuesto de 25%.

Hay también para las personas naturales varias exenciones vinculadas a rentas de activos financieros e inmobiliarios. A las mismas disponibles para las personas jurídicas (ganancias de capital de inmuebles, acciones o participaciones; rentas de fondos de inversión, fondos de cesantía y fideicomisos mercantiles; y rendimientos de depósitos a plazo fijo de un año o más) se agrega la exención sobre los intereses percibidos por depósitos de ahorro a la vista.

Luego, existen una serie de exenciones que benefician principalmente a los trabajadores dependientes. Entre ellas, las exenciones que recaen sobre las prestaciones otorgadas por el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS), incluyendo las pensiones jubilares; las decimotercera y decimocuarta remuneraciones; las asignaciones o estipendios por concepto de becas de estudio; y los ingresos obtenidos por los trabajadores por bonificación de desahucio e indemnización por despido intempestivo.

Por otra parte, la ley contempla exenciones en beneficio de personas discapacitadas y mayores de edad. Los primeros se benefician por una exención por un monto de hasta el triple de la fracción básica gravada con tasa 0%, en tanto que los segundos gozan de una exención por un monto de hasta el doble de esta cantidad.

Finalmente, se debe reconocer como gasto tributario la menor tributación de los ingresos por juegos de azar y por herencias, legados y donaciones. Ambos tipos de rentas están afectas a impuestos especiales, pero inferiores a los impuestos personales a la renta.

Deducciones:

Las personas naturales que desarrollan actividades empresariales gozan, al igual de las personas jurídicas, de los beneficios que permiten deducir doblemente las remuneraciones que signifiquen un incremento neto del empleo y en un 250% las remuneraciones pagadas a discapacitados.

Por otro lado, todas las personas naturales tienen derecho a deducir de su base imponible los gastos personales, así como los de su cónyuge e hijos menores de edad o con discapacidad, por concepto de educación, salud, alimentación, vivienda y vestimenta. Esta deducción no puede ser superior al 50% de los ingresos ni a 1,3 veces el tramo exento de US\$7.850 anuales. Cabe señalar que, en todo caso, estas deducciones se superponen con el tramo exento. Por lo tanto, para una persona de ingresos suficientemente altos como para no caer en el límite del 50% de los ingresos, la deducción de gastos personales es equivalente a un tramo exento de US\$18.055 anuales ($7.850 + 7.850 * 1,3$).

Finalmente, los trabajadores en relación de dependencia tienen derecho a deducir de sus ingresos los aportes personales al IESS.

Diferimientos:

Las personas naturales que desarrollan actividades empresariales gozan de los mismos beneficios de depreciación acelerada de los activos fijos que las personas jurídicas.

Cuadro 9

Identificación de Gastos Tributarios en el Impuesto a la Renta de Personas Naturales

	Descripción	Norma Legal	Sector	Objetivo
1.	Exenciones			
1.1	Dividendos y distribución de utilidades percibidos por personas naturales. Se considera gasto tributario la diferencia de tributación respecto de la situación en que las utilidades pagaran todos los impuestos personales en manos de los socios o accionistas, acreditando el 25% pagado por la sociedad.	Art. 9 N°1	Varios	Eficiencia
1.2	Intereses percibidos por personas naturales por sus depósitos de ahorro a la vista.	Art. 9 N°6	Financiero	Incentivo al Ahorro
1.3	Ingresos que perciban los beneficiarios del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por toda clase de prestaciones que otorga esta entidad.	Art. 9 N°7	Hogares	Seguridad social
1.4	Ingresos provenientes de premios de loterías o sorteos auspiciados por la Junta de Beneficencia de Guayaquil y por Fe y Alegría;	Art. 9 N°10	Esparcimiento	Mérito
1.5	Las Décima Tercera y Décima Cuarta Remuneraciones	Art. 9	Hogares	Equidad
1.6	Las asignaciones o estipendios que, por concepto de becas para el financiamiento de estudios, especialización o capacitación en Instituciones de Educación Superior y entidades gubernamentales nacionales o extranjeras y en organismos internacionales, otorguen el Estado, los empleadores, organismos internacionales, gobiernos de países extranjeros y otros.	Art. 9	Educación	Mérito
1.7	Ingresos obtenidos por los trabajadores por bonificación de desahucio e indemnización por despido intempestivo.	Art. 9	Hogares	Equidad
1.8	Ingresos obtenidos por discapacitados, por un monto de hasta el triple de la fracción básica gravada con tasa 0%.	Art. 9 N°12	Hogares	Mérito
1.9	Ingresos obtenidos por personas mayores de sesenta y cinco años, por un monto de hasta el doble de la fracción básica gravada con tasa 0%.	Art. 9 N°12	Hogares	Mérito
1.10	Ingresos generados por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones.	Art. 9 N°14	Hogares	Simplicidad
1.11	Las ganancias de capital, utilidades, beneficios o rendimientos distribuidos por los fondos de inversión, fondos de cesantía y fideicomisos mercantiles.	Art. 9 N°15	Varios	Incentivo al ahorro
1.12	Los rendimientos por depósitos a plazo fijo, de un año o más.	Art. 9	Varios	Incentivo al ahorro
2.	Deducciones			
2.1	Las empresas individuales pueden aplicar una deducción adicional del 100% de las remuneraciones y beneficios sociales pagados al IESS, durante el primer ejercicio, por concepto de trabajadores contratados directamente y que signifiquen un incremento neto de empleos.	Art. 10 N° 9	Varios	Fomentar el empleo
2.2	Las empresas individuales pueden aplicar una deducción adicional del 150% de las remuneraciones y beneficios sociales pagados al IESS, por concepto de trabajadores discapacitados o trabajadores que tengan cónyuge o hijos con discapacidad.	Art. 10 N° 9	Discapacitados	Mérito
2.3	Las personas naturales pueden deducir sus gastos personales y los de su cónyuge e hijos menores de edad o con discapacidad, por concepto de arriendo, pago de intereses para adquisición de viviendas, educación, salud y otros que establezca el reglamento. La deducción no puede superar el 50% de la renta o 1,3 veces la fracción básica desgravada.	Art. 10 N° 16	Hogares	Equidad
2.4	Los trabajadores dependientes pueden deducir de su base imponible el valor de los aportes personales al IESS, excepto cuando éstos sean pagados por el empleador.	Art. 17	Hogares	Mérito
2.5	Deducciones por leyes especiales		Varios	Varios
3.	Tasas reducidas			
3.1	Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano		Varios	Simplicidad
4.	Diferimientos			
4.1	Depreciación Acelerada	Art. 25	Varios	Incentivo a la inversión

Fuente: Elaboración propia

Gastos Tributarios en el IVA

Descripción General del Impuesto

El IVA en el Ecuador está regulado por el título segundo de la Ley de Régimen Tributario Interno 2004-026, publicada en el Registro Oficial N° 463 de 17/11/2004. Este texto legal corresponde a una codificación de la Ley N° 56, publicada en el Registro Oficial N° 341 de 22/12/1989, y sus modificaciones posteriores.

El impuesto grava las transferencias e importaciones de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, y las prestaciones de servicios. El concepto de transferencia incluye aquellas que se efectúen a título gratuito; la venta de bienes en consignación y el arrendamiento de bienes muebles; y el uso o consumo personal de bienes por parte de un sujeto pasivo del impuesto.

Se excluyen expresamente de la aplicación del impuesto los aportes en especie a sociedades; las adjudicaciones por herencia o por liquidación de sociedades; las ventas de negocios en las que se transfiera el activo y el pasivo; las fusiones, escisiones y transformaciones de sociedades; las donaciones a entidades del sector público y a instituciones y asociaciones de carácter privado de beneficencia, cultura, educación, investigación, salud o deportivas, legalmente constituidas; y la cesión de acciones, participaciones sociales y demás títulos valores.

En la actualidad, la tasa del IVA es de 12% y no existen tasas diferenciadas.

Los gastos tributarios en el IVA tienen la forma de exenciones simples y exenciones totales. No se identifican tasas reducidas, deducciones, créditos ni diferimientos.

Exenciones Simples

Las exenciones al IVA están contenidas principalmente en los artículos 55 (bienes) y 56 (servicios) de la LORTI. La mayoría de ellas son exenciones simples, es decir, eximen sólo el valor agregado en la etapa exenta. Adicionalmente, existen dos hechos no gravados que de acuerdo a la definición de la norma debieran estar afectados a IVA, y por lo tanto serán considerados gastos tributarios. Se trata de la venta de bienes inmuebles y las donaciones a entidades del sector público y a instituciones y asociaciones de carácter privado de beneficencia, cultura, educación, investigación, salud o deportivas, legalmente constituidas.

Exenciones redistributivas:

Se denomina así a aquellas exenciones que se establecen con el fin de favorecer a los sectores de menores ingresos. Se trata de exenciones que recaen sobre bienes que son consumidos mayormente, en términos relativos, por la población de menores ingresos.

Califican en esta categoría las exenciones sobre productos alimenticios de origen agrícola, pecuario y de la pesca; productos lácteos; aceites comestibles; pan, harinas y pastas; y azúcar, sal y margarina, entre otros. También se podrían clasificar en esta categoría la exención sobre insumos agrícolas, que contribuye a reducir la carga indirecta de IVA de buena parte de los alimentos antes mencionados.

También califican en esta categoría las exenciones sobre la energía eléctrica, los servicios de transporte y los servicios de alquiler.

Exenciones meritorias:

Se conoce con este nombre a las exenciones que recaen sobre bienes y servicios que, sin ser necesariamente consumidos en demasía por la población de bajos ingresos, la sociedad valora su consumo y, por lo tanto, su promoción.

En esta categoría es posible clasificar a las exenciones sobre medicamentos; periódicos, libros y revistas; servicios de salud; educación; y seguros de vida.

Exenciones a operaciones complejas de gravar:

Hay operaciones que en la mayor parte de los países que aplican IVA se encuentran exentas, producto de la complejidad que reviste su afectación con el impuesto. Este es el caso de los servicios financieros, exentos en la mayor parte de los países, incluyendo Ecuador.

También podría caer en esta categoría la no afectación de los bienes inmuebles, pues en rigor su incorporación al IVA debiera hacerse sobre la base de gravar anualmente los arriendos más las imputaciones por uso de la vivienda propia, permitiendo a su vez que los propietarios descontaran como crédito el IVA pagado al momento de la compra. Es decir, sería necesaria la incorporación al catastro de IVA de todas las personas naturales propietarias de bienes raíces. Sin embargo, una fórmula más sencilla de incorporar al IVA a los bienes inmuebles consiste en gravar su venta y eximir el arriendo y la imputación por uso. Esta fórmula es financieramente equivalente a la antes descrita.

Exenciones Totales o Tasa Cero

La exención total o tasa cero, entendida como aquella exención que da derecho a crédito por el impuesto que grava las compras y servicios utilizados, y a la devolución de los eventuales remanentes, se aplica en Ecuador a las exportaciones de bienes, el sector público y las universidades y escuelas politécnicas. La exención total a las exportaciones se considera parte de la norma, por lo tanto hay sólo dos gastos tributarios en esta categoría.

Cuadro 10
Identificación de Gastos Tributarios en el IVA

	Descripción	Norma Legal	Sector	Objetivo
1.	Exenciones Simples			
1.1	Ventas de bienes inmuebles	Art. 52	Construcción	Mérito
1.2	Donaciones a entidades del sector público y a instituciones y asociaciones de carácter privado de beneficencia, cultura, educación, investigación, salud o deportivas, legalmente constituidas	Art. 54	Administración pública	Mérito
1.3	Productos alimenticios de origen agrícola, avícola, pecuario, apícola, cunícola, bioacuáticos, forestales.	Art. 55 N°1	Agropecuario	Equidad
1.4	Carnes en estado natural y embutidos.	Art. 55 N°1	Agropecuario	Equidad
1.5	Productos de la pesca que se mantengan en estado natural.	Art. 55 N°1	Pesca	Equidad
1.6	Leches en estado natural, pasteurizada, homogeneizada o en polvo de producción nacional. Leches maternizadas, proteicos infantiles	Art. 55 N°2	Agropecuario	Equidad
1.7	Quesos y yogures.	Art. 55 N°2	Alimenticio	Equidad
1.8	Pan y fideos.	Art. 55 N°3	Alimenticio	Equidad
1.9	Azúcar y panela.	Art. 55 N°3	Alimenticio	Equidad
1.10	Sal, manteca y margarina.	Art. 55 N°3	Alimenticio	Equidad
1.11	Avena, maicena y harinas de consumo humano.	Art. 55 N°3	Alimenticio	Equidad
1.12	Enlatados nacionales de atún, macarela, sardina y trucha.	Art. 55 N°3	Alimenticio	Equidad
1.13	Aceites comestibles, excepto el de oliva.	Art. 55 N°3	Alimenticio	Equidad
1.14	Harina de pescado y los alimentos balanceados, preparados forrajeros con adición de melaza o azúcar, y otros preparados que se utilizan como comida de animales que se críen para alimentación humana.	Art. 55 N°4	Agropecuario	Equidad
1.15	Semillas certificadas, bulbos, plantas, esquejes y raíces vivas. Fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas, aceite agrícola utilizado contra la sigatoka negra, antiparasitarios y productos veterinarios así como la materia prima e insumos, importados o adquiridos en el mercado interno, para producirlas, de acuerdo con las listas que mediante Decreto establezca el Presidente de la República	Art. 55 N°4	Agropecuario	Equidad
1.16	Transferencias e importaciones de la materia prima e insumos utilizados para producir fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas, aceite agrícola utilizado contra la cigatoka negra, antiparasitarios y productos veterinarios.	Decreto 1232	Agropecuario	Equidad
1.17	Tractores de llantas de hasta 200 hp incluyendo los tipo canguro y los que se utiliza en el cultivo del arroz; arados, rastras, surcadores y vertedores; cosechadoras, sembradoras, cortadoras de pasto, bombas de fumigación portables, aspersores y rociadores para equipos de riego y demás elementos de uso agrícola, partes y piezas que se establezca por parte del Presidente de la República mediante Decreto;	Art. 55 N°5	Agropecuario	Equidad

	Descripción	Norma Legal	Sector	Objetivo
1.18	Otros insumos y activos de uso en el sector agropecuario.	Decreto 1232	Agropecuario	Equidad
1.19	Medicamentos y drogas de uso humano, de acuerdo con las listas que mediante Decreto establecerá anualmente el Presidente de la República, así como la materia prima e insumos importados o adquiridos en el mercado interno para producirlas.	Art. 55 N°6	Industria	Mérito
1.20	Papel bond y papel periódico y servicios de impresión.	Arts. 55 N°7 y 56 N°8	Industria	Mérito
1.21	Periódicos, revistas, libros y material complementario que se comercializa conjuntamente con los libros	Art. 55 N°7	Industria	Mérito
1.22	Bienes que introduzcan al país los diplomáticos extranjeros y funcionarios de organismos internacionales; los pasajeros que ingresen al país, hasta el valor de la franquicia reconocida por la Ley Orgánica de Aduanas y su reglamento; en los casos de donaciones provenientes del exterior que se efectúen en favor de las instituciones del Estado y las de cooperación institucional con instituciones del Estado; los bienes que, con el carácter de admisión temporal o en tránsito, se introduzcan al país.	Art. 55 N°9	Hogares	Simplicidad
1.23	Energía Eléctrica	Art. 55 N°11	Servicios básicos	Equidad
1.24	Lámparas fluorescentes	Art. 55 N°12	Industria	Equidad
1.25	Aviones, avionetas y helicópteros destinados al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios.	Art. 55 N°13	Transporte	Otro
1.26	Vehículos híbridos.	Art. 55 N°14	Transporte	Eficiencia
1.27	Servicios de transporte nacional terrestre y acuático de pasajeros y carga, así como los de transporte internacional de carga y el transporte de carga desde y hacia la provincia de Galápagos. Incluye también el transporte de petróleo crudo y de gas natural por oleoductos y gasoductos	Art. 56 N°1	Transporte	Equidad
1.28	Servicios de salud, incluyendo los de medicina prepagada y los servicios de fabricación de medicamentos	Art. 56 N°2	Salud	Mérito
1.29	Servicios de alquiler o arrendamiento de inmuebles destinados, exclusivamente, para vivienda, en las condiciones que se establezca en el reglamento	Art. 56 N°3	Inmobiliario	Equidad
1.30	Servicios públicos de energía eléctrica, agua potable, alcantarillado y los de recolección de basura	Art. 56 N°4	Servicios básicos	Equidad
1.31	Servicios de educación en todos los niveles	Art. 56 N°5	Educación	Mérito
1.32	Servicios de guarderías infantiles y de hogares de ancianos	Art. 56 N°6	Servicios personales	Mérito
1.33	Servicios religiosos	Art. 56 N°7	Servicios personales	Mérito

	Descripción	Norma Legal	Sector	Objetivo
1.34	Servicios funerarios	Art. 56 N°9	Servicios personales	Mérito
1.35	Servicios administrativos prestados por el Estado y las entidades del sector público por lo que se deba pagar un precio o una tasa tales como los servicios que presta el Registro Civil, otorgamiento de licencias, registros, permisos y otros	Art. 56 N°10	Administración pública	Otro
1.36	Espectáculos públicos	Art. 56 N°11	Esparcimiento	Mérito
1.37	Servicios financieros y bursátiles prestados por las entidades legalmente autorizadas para prestar los mismos	Art. 56 N°12	Financiero	Simplicidad
1.38	El peaje y pontazgo que se cobra por la utilización de las carreteras y puentes	Art. 56 N°16	Transporte	Otro
1.39	Los sistemas de lotería de la Junta de Beneficencia de Guayaquil y Fe y Alegría	Art. 56 N°17	Esparcimiento	Mérito
1.40	Servicios de aero fumigación	Art. 56 N°18	Agropecuario	Equidad
1.41	Servicios prestados personalmente por los artesanos	Art. 56 N°19	Servicios personales	Equidad
1.42	Servicios de refrigeración, enfriamiento y congelamiento para conservar los bienes alimenticios	Art. 56 N°20	Alimenticio	Equidad
1.43	Los seguros y reaseguros de salud y vida individuales, en grupo, asistencia médica y accidentes personales, así como los obligatorios por accidentes de tránsito terrestres	Art. 56 N°22	Seguros	Mérito
1.44	Servicios prestados por clubes sociales, gremios profesionales, cámaras de la producción, sindicatos y similares, que cobren a sus miembros cánones, alcúotas o cuotas.	Art. 56 N°23	Servicios personales	Otro
2.	Exenciones Totales			
2.1	Bienes que adquieran las instituciones del Estado y empresas públicas que perciban ingresos exentos del impuesto a la renta.	Art. 55 N°10	Administración pública	Otro
2.2	Servicios prestados a las instituciones del Estado y empresas públicas que perciben ingresos exentos del impuesto a la renta.	Art. 56 N°21	Administración pública	Otro
2.3	Universidades y escuelas politécnicas (devolución al beneficiado)	Arts. 56 N°5 y 71	Educación	Mérito
2.4	Adquisición local o importación de bienes o la demanda de servicios por parte de la Junta de Beneficencia de Guayaquil, el IESS, Fe y Alegría, Comisión de Tránsito del Guayas, SOLCA, Cruz Roja Ecuatoriana y Fundación Oswaldo Loor (devolución al beneficiado)	Art. 73	Administración pública	Mérito
2.5	Ventas a discapacitados de vehículos ortopédicos, aparatos médicos especiales, materia prima para órtesis y prótesis (devolución al beneficiado).	Art. 74	Varios	Mérito
2.6	Bienes y servicios adquiridos por ancianos (devolución al beneficiado)	Ley Anciano	Varios	Mérito

	Descripción	Norma Legal	Sector	Objetivo
2.7	Los turistas extranjeros, tendrán derecho a la restitución del IVA siempre que cada factura tenga un valor no menor de cincuenta dólares de los Estados Unidos de América US\$50,00.	Ley Turismo	Varios	Incentivo al turismo
2.8	Los servicios de turismo receptivo facturados al exterior	Ley Turismo	Servicios personales	Incentivo al turismo
2.9	Ventas y prestaciones de servicios realizadas por las empresas usuarias y administradoras de zonas francas.	Ley de zonas francas	Varios	Incentivos localización

Fuente: Elaboración propia

3. MEDICIÓN DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS EN ECUADOR

En este capítulo se muestran las cuantificaciones de los GT identificados en el capítulo anterior. En las estimaciones se ha medido tanto el ingreso renunciado como una aproximación al ingreso ganado.

Para estimar el ingreso ganado, se aplicó un supuesto de cambio de comportamiento por parte de los contribuyentes: el supuesto de gasto total constante. Según éste, la derogación de una franquicia se traduce en un menor ingreso disponible para los contribuyentes y por ende en un menor consumo.

Luego, si disminuye el consumo disminuye la recaudación de IVA, lo que atenúa parcialmente el efecto bruto de derogar la franquicia. También se consideró que la tasa de evasión es similar a la actual, estimada por el CEF en alrededor de un 25% para el IVA. Es decir, si la estimación se basa en una fuente de datos independiente, el valor obtenido se redujo en un 25%, para representar una mejor aproximación a la recaudación que podría obtenerse con un cambio legal. Por el contrario, cuando la estimación se basa en fuentes de datos tributarias, no se aplica este factor, por cuanto los datos declarados ya consideran evasión. Ambos supuestos, si bien sencillos, permiten una mejor aproximación a la recaudación potencial que se derivaría de la eliminación de una franquicia.

Para efectos de clasificación, los GT serán agrupados en las siguientes categorías:

- Exenciones: Ingresos o transacciones que quedan al margen de la aplicación del impuesto, ya sea porque se las excluye de la definición del hecho gravado o porque, a pesar de calificar dentro del hecho gravado, la propia ley que establece el impuesto u otro cuerpo legal los margina de la base imponible. Se incluyen en esta categoría los conceptos legales de exenciones, exoneraciones y no sujeciones.
- Deducciones: Cantidades que la ley autoriza a rebajar de la base imponible del impuesto.
- Créditos: Cantidades que se autoriza a rebajar del impuesto.
- Tasas reducidas: Alícuotas inferiores a la alícuota de aplicación general.
- Diferimientos: Postergación o rezago en el pago de un determinado impuesto.
- Regímenes especiales: Fórmula alternativa al régimen general para determinar la base imponible y/o el impuesto.

En general, los informes de gastos tributarios no hacen explícitos los denominados efectos conjuntos, es decir, el impacto que tienen en la recaudación la derogación simultánea de dos o más GT. Frecuentemente se informa la recaudación que se deriva de la derogación aislada de cada GT. En otros casos, se atribuyen los efectos conjuntos arbitrariamente a algunas líneas del informe. En el presente estudio será necesario medir separadamente estos efectos, para tener claridad del impacto en recaudación que es posible esperar de las distintas alternativas de derogación conjunta o aislada.

Las cuantificaciones por el método del ingreso renunciado arrojan un gasto tributario agregado para el año 2008 igual a US\$2.979,6 millones, lo que equivale a un 5,7% del PIB. Por su parte, bajo el método del ingreso ganado se estima un gasto tributario agregado de US\$2.181,3 millones, lo que equivale a un 4,1% del PIB.

En las secciones siguientes se muestran los resultados para cada impuesto y agrupados por objetivo y sector beneficiado. También se incluye, para el caso del IVA, una desagregación de los gastos tributarios por quintil de ingreso de la población.

Gastos Tributarios por Impuesto

Gastos Tributarios en el Impuesto a la Renta de las Personas Jurídicas

Los resultados de las estimaciones se muestran en la tabla 9. Se ha estimado un gasto tributario total, por el método del ingreso renunciado, equivalente a 1,14% del PIB. De esta cifra, 0,94% del PIB corresponde a las exenciones, 0,07% del PIB a las deducciones y 0,13% del PIB a las tasas reducidas. Al aplicar el método del ingreso ganado, el gasto tributario se reduce a 0,89% del PIB.

En cuanto a las metodologías de estimación, se han aplicado principalmente estimaciones con estadísticas agregadas. Se han realizado operaciones aritméticas simples sobre estadísticas agregadas, obtenidas de los formularios de declaración F101, de Impuesto a la Renta de personas jurídicas, y F103 de retenciones de Impuesto a la Renta. Este último formulario se usó específicamente para estimar los gastos tributarios de exenciones sobre impuestos de retención a remesas al exterior. Por cierto, ambos formularios han debido ser previamente revisados y depurados de datos fuera de rango.

En el caso de las exenciones sobre intereses, se ha usado información de estados financieros y tasas de interés del sector bancario, obtenida de la página Web del Banco Central de Ecuador.

Finalmente, en el caso de las exenciones al sector público y a las instituciones de educación superior, la fuente principal de información utilizada fue el excedente de explotación de los respectivos sectores, obtenido de las Tablas de Oferta-Utilización (TOU) publicadas por el Banco Central de Ecuador. Para el cálculo de la exención a las universidades, se usó además información de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGHU), para obtener la proporción que representa el gasto en educación superior respecto del gasto total en enseñanza.

¹³ Se ha considerado pertinente, para fines de información, incorporar como gastos tributarios las exenciones al sector público, aunque en estricto rigor no suponen una renuncia fiscal.

Cuadro 11
Gastos Tributarios en el Impuesto a la Renta de las Personas Jurídicas

	Descripción	Ingreso Renunciado		Ingreso Ganado		Fuente
		Mill. US\$	% PIB	Mill. US\$	% PIB	
1.	Exenciones	493,81	0,94	392,98	0,75	
1.1	Ingresos obtenidos por las instituciones del Estado. Sin embargo, estarán sujetos a impuesto a la renta las empresas del sector público, distintas de las que prestan servicios públicos.	123,42	0,23	113,23	0,22	TOU
1.2	Ingresos exonerados en virtud de convenios internacionales	N/D	N/D	N/D	N/D	
1.3	Ingresos de los estados extranjeros y organismos internacionales, generados por los bienes que posean en el país	N/D	N/D	N/D	N/D	
1.4	Ingresos de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas.	18,11	0,03	16,61	0,03	F101
1.5	Ingresos percibidos por los institutos de educación superior estatales.	90,42	0,17	82,95	0,16	TOU y ENIGHU
1.6	Los rendimientos por depósitos a plazo fijo, de un año o más.	5,86	0,01	4,03	0,01	Bancos
1.7	Ingresos generados por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones.					
1.8	Las ganancias de capital, utilidades, beneficios o rendimientos distribuidos por los fondos de inversión, fondos de cesantía y fideicomisos mercantiles.	28,7	0,05	19,75	0,04	F101
1.9	Rentas obtenidas en el exterior que hayan sido sometidas a tributación en otro Estado.					
1.10	Se eximen del impuesto de retención en la fuente los intereses de créditos externos, exclusivamente pagados por créditos de gobierno a gobierno o concedidos por organismos multilaterales.					
1.11	Se eximen del impuesto de retención en la fuente las comisiones por exportaciones pagadas al exterior que consten en el respectivo contrato, siempre que no excedan del 2% del valor de las exportaciones.					
1.12	Se eximen del impuesto de retención en la fuente los gastos pagados al exterior por concepto de campañas de publicidad y mercadeo, sea esta impresa, radial, televisiva y en general en otros medios de comunicación; material impreso publicitario y su distribución; alquiler, atención, diseño y decoración de stand; suscripción a centrales y servicios de información, reserva y venta de turismo receptivo; inscripciones y afiliaciones en seminarios, ferias o eventos para promocionar turismo receptivo; directamente relacionados con actividades de turismo receptivo incurridos en el exterior por las empresas turísticas; siempre que no excedan del 8% del valor de las ventas.					

1.13	Se eximen del impuesto de retención en la fuente los gastos que necesariamente deban ser realizados en el exterior por las empresas de transporte marítimo o aéreo, sea por necesidad de la actividad desarrollada en el Ecuador, sea por su extensión en el extranjero.					
1.14	Se eximen del impuesto de retención en la fuente los pagos al exterior efectuados por las agencias internacionales de prensa registradas en la Secretaría de Comunicación del Estado en el noventa por ciento (90%);					
1.15	Se eximen del impuesto de retención en la fuente el 90% del valor de los contratos de fletamento de naves para empresas de transporte aéreo o marítimo internacional, pagados al exterior					
1.16	Se eximen del impuesto de retención en la fuente los pagos al exterior por concepto de arrendamiento mercantil internacional de bienes de capital					
1.17	Exoneración por 10 o 12 años a las empresas que realicen inversiones nuevas en el país, destinadas a la generación hidroeléctrica mediante centrales de hasta 30 MW y la eléctrica no convencional.	205,85	0,39	141,64	0,27	F101
1.18	Exoneración por 10 o 12 años a las empresas que realicen inversiones nuevas en el país, destinadas a la refinación e industrialización de hidrocarburos y la producción de bienes de la petroquímica, cuyo proceso industrial demanda tecnología de avanzada.					
1.19	Exoneración por 10 o 12 años a las empresas que realicen inversiones nuevas en el país, destinadas a la fabricación industrial de aparatos electrónicos de alta tecnología y de fibra óptica y otros dispositivos de comunicación digital y electrónica. Plantas industriales de ensamblaje de circuitos electrónicos y digitales integrados, microprocesadores, memorias, tarjetas electrónicas y computadores portátiles, sensores científicos, software y hardware.					
1.20	Exoneración por 10 o 12 años a las empresas que realicen inversiones nuevas en el país, destinadas al desarrollo, implementación, instalación y operación de centros de distribución regional de tráfico aéreo y/o carga de interconexión de los vuelos internacionales.					
1.21	Exoneración por 10 o 12 años a las empresas que realicen inversiones nuevas en el país, destinadas a la construcción y operación de puertos de aguas profundas y de transferencia internacional de carga y contenedores, y la construcción de puertos secos y fluviales.					
1.22	Exoneración por 10 o 12 años a las empresas que realicen inversiones nuevas en el país, en activos fijos para procesos de transformación agroindustrial, agroalimentaria y de turismo, inexistentes en el país.					

1.23	Exoneración por 10 o 12 años a las empresas que realicen inversiones nuevas en el país, destinadas a la fabricación de maquinaria y equipo de uso agropecuario, inexistentes en el país.					
1.24	Exoneración por 10 o 12 años a las empresas que realicen inversiones nuevas en el país, destinadas a la protección del medioambiente, mediante la preservación y mejoramiento del potencial hidráulico para generación hidroeléctrica y la producción agroindustrial.					
1.25	Exoneración por 20 años, prorrogables, para las empresas usuarias y administradoras de zonas francas					
1.26	Exoneración al sector agrícola	4,92	0,01	3,39	0,01	F101
2.	Deducciones	35,72	0,07	24,58	0,05	
2.1	Las empresas pueden aplicar una deducción adicional del 100% de las remuneraciones y beneficios sociales pagados al IESS, durante el primer ejercicio, por concepto de trabajadores contratados directamente y que signifiquen un incremento neto de empleos.	29,29	0,06	20,15	0,04	F101
2.2	Las empresas pueden aplicar una deducción adicional del 150% de las remuneraciones y beneficios sociales pagados al IESS, por concepto de trabajadores discapacitados o trabajadores que tengan cónyuge o hijos con discapacidad.	6,43	0,01	4,42	0,01	F101
3.	Tasas reducidas	69,73	0,13	47,98	0,09	
3.1	Las empresas pagan una tarifa de 15%, en vez de la general de 25%, sobre las utilidades reinvertidas y destinadas a la adquisición de activos fijos.	49,33	0,09	33,94	0,06	F101
3.2	Convenios de doble tributación	20,4	0,04	14,04	0,03	CEF
3.3	Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano	N/D	N/D	N/D	N/D	
4.	Diferimientos					
4.1	Depreciación Acelerada	N/D	N/D	N/D	N/D	
	TOTAL	599,26	1,14	465,53	0,89	

Fuente: Elaboración propia

Gastos Tributarios en el Impuesto a la Renta de las Personas Naturales

Los resultados de las estimaciones se muestran en la tabla 10. Se ha estimado un gasto tributario total, por el método del ingreso renunciado, equivalente a 1,67% del PIB. De esta cifra, 1,28% del PIB corresponde a las exenciones y 0,40% del PIB a las deducciones. Al aplicar el método del ingreso ganado, el gasto tributario se reduce a 1,14% del PIB.

En cuanto a las metodologías de estimación, se ha aplicado principalmente microsimulación a partir de las bases de datos de los formularios F102, Impuesto a la Renta de Personas Naturales, y F107, Comprobante de Retenciones en la Fuente del Impuesto a la Renta por Ingresos del Trabajo en Relación de Dependencia. En el caso particular de las exenciones a las pensiones jubilares, las becas y las ganancias de capital en bienes inmuebles, se aplicó microsimulación a partir de la base de datos de la ENIGHU.

La microsimulación consiste fundamentalmente en recalcular los impuestos que correspondería pagar a cada contribuyente, simulando cambios en la normativa tributaria. El ingreso renunciado se obtiene como la diferencia de recaudación entre las situaciones con cambio legal y sin cambio legal.

En el caso de las exenciones sobre intereses de depósitos de ahorro a la vista y depósitos a plazo fijo, se ha usado información de las captaciones bancarias desagregadas sector institucional, y de tasas de interés del sector financiero, obtenida de la página Web del Banco Central de Ecuador.

Cuadro 12
Gastos Tributarios en el Impuesto a la Renta de las Personas Naturales

	Descripción	Ingreso Renunciado		Ingreso Ganado		Fuente
		Mill. US\$	% PIB	Mill. US\$	% PIB	
1.	Exenciones	671,81	1,28	478,53	0,91	
1.1	Dividendos y distribución de utilidades percibidos por personas naturales. Se considera gasto tributario la diferencia de tributación respecto de la situación en que las utilidades pagaran todos los impuestos personales en manos de los socios o accionistas, acreditando el 25% pagado por la sociedad.	466,23	0,89	320,80	0,61	
	- Exención de los dividendos y distribución de utilidades	16,27	0,03	11,19	0,02	F102
	- Exención sobre utilidades retenidas	449,96	0,86	309,60	0,59	F101
1.2	Intereses percibidos por personas naturales por sus depósitos de ahorro a la vista.	9,90	0,02	6,81	0,01	F102 y Bancos
1.3	Pensiones jubilares y otros ingresos que perciban los beneficiarios del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por toda clase de prestaciones que otorga esta entidad.	70,93	0,13	65,07	0,12	ENIGHU
1.4	Ingresos provenientes de premios de loterías o sorteos auspiciados por la Junta de Beneficencia de Guayaquil y por Fe y Alegría;	N/D	N/D	N/D	N/D	
1.5	Las Décima Tercera y Décima Cuarta Remuneraciones	53,79	0,10	37,01	0,07	F102
1.6	Las asignaciones o estipendios que, por concepto de becas para el financiamiento de estudios, especialización o capacitación en Instituciones de Educación Superior y entidades gubernamentales nacionales o extranjeras y en organismos internacionales, otorguen el Estado, los empleadores, organismos internacionales, gobiernos de países extranjeros y otros.	1,72	0,00	1,18	0,00	ENIGHU
1.7	Ingresos obtenidos por los trabajadores por bonificación de desahucio e indemnización por despido intempestivo.	N/D	N/D	N/D	N/D	
1.8	Ingresos obtenidos por discapacitados, por un monto de hasta el triple de la fracción básica gravada con tasa 0%.	7,10	0,01	4,89	0,01	F102
1.9	Ingresos obtenidos por personas mayores de sesenta y cinco años, por un monto de hasta el doble de la fracción básica gravada con tasa 0%.	26,19	0,05	18,02	0,03	F102
1.10	Ingresos generados por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones.	33,86	0,06	23,30	0,04	ENIGHU
1.11	Las ganancias de capital, utilidades, beneficios o rendimientos	N/D	N/D	N/D	N/D	

	Descripción	Ingreso Renunciado		Ingreso Ganado		Fuente
		Mill. US\$	% PIB	Mill. US\$	% PIB	
	distribuidos por los fondos de inversión, fondos de cesantía y fideicomisos mercantiles.					
1.12	Los rendimientos por depósitos a plazo fijo, de un año o más.	2,10	0,00	1,44	0,00	Bancos
2.	Deducciones	207,84	0,40	143,01	0,27	
2.1	Las empresas individuales pueden aplicar una deducción adicional del 100% de las remuneraciones y beneficios sociales pagados al IESS, durante el primer ejercicio, por concepto de trabajadores contratados directamente y que signifiquen un incremento neto de empleos.	1,04	0,00	0,71	0,00	F102
2.2	Las empresas individuales pueden aplicar una deducción adicional del 150% de las remuneraciones y beneficios sociales pagados al IESS, por concepto de trabajadores discapacitados o trabajadores que tengan cónyuge o hijos con discapacidad.	0,22	0,00	0,15	0,00	F102
2.3	Las personas naturales pueden deducir sus gastos personales y los de su cónyuge e hijos menores de edad o con discapacidad, por concepto de arriendo, pago de intereses para adquisición de viviendas, educación, salud y otros que establezca el reglamento. La deducción no puede superar el 50% de la renta o 1,3 veces la fracción básica desgravada.	156,61	0,30	107,76	0,20	F102 y F107
2.4	Los trabajadores dependientes pueden deducir de su base imponible el valor de los aportes personales al IESS, excepto cuando éstos sean pagados por el empleador.	48,58	0,09	33,43	0,06	F107
2.5	Deducciones por leyes especiales	1,39	0,00	0,96	0,00	F102
3.	Tasas reducidas					
3.1	Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano	N/D	N/D	N/D	N/D	
4.	Diferimientos					
4.1	Depreciación Acelerada	N/D	N/D	N/D	N/D	
	TOTAL	879,65	1,67	598,24	1,14	

Fuente: Elaboración propia

Gastos Tributarios en el IVA

Los resultados de las estimaciones se muestran en la tabla 11. Se ha estimado un gasto tributario total, por el método del ingreso renunciado, equivalente a 3,26% del PIB. De esta cifra, 3,11% del PIB corresponde a las exenciones simples y 0,14% del PIB a las exenciones totales o tasa cero. Al aplicar el método del ingreso ganado, el gasto tributario se reduce a 2,30% del PIB. Bajo este método, se ha incorporado también el efecto conjunto de la derogación de los gastos tributarios, que equivale a -0,69% del PIB.

La mecánica del IVA encierra una dificultad particular que hace poco recomendable el uso exclusivo de datos de las declaraciones de impuestos de los contribuyentes para llevar a cabo las estimaciones. En efecto, la pérdida de recaudación asociada a una exención queda determinada no sólo por el valor agregado del contribuyente exento, sino también por el perfil tributario del comprador: sólo se producirá recaudación cuando el comprador sea un consumidor final o un consumidor intermedio exento. Por lo mismo, la mejor manera de estimar estos gastos tributarios es a través de modelos basados en las tablas de insumo-producto, que permiten estimar con mayor precisión el potencial IVA no deducible que se deja de recaudar por la aplicación de una exención.

Es así que la mayor parte de las estimaciones se han realizado mediante un Modelo de IVA no Deducible, construido a partir de las Tablas de Oferta y Utilización (TOU) del año 2006, publicadas por el Banco Central de Ecuador. Este modelo considera las ventas y compras intersectoriales asociadas a los distintos bienes y servicios. El gasto tributario se estima como la diferencia entre el IVA no deducible con el supuesto de derogación de la exención y el IVA no deducible bajo la legislación vigente. A partir del modelo se estimó el gasto tributario como porcentaje de la recaudación efectiva del año 2006. Luego, para obtener las estimaciones de gastos tributarios en base 2008, se aplicaron dichos porcentaje a la recaudación efectiva de ese año.

En segundo lugar, para algunas exenciones que recaen sobre bienes particulares, principalmente importados e indistinguibles en la clasificación de productos de la TOU, se usó información de importaciones por código arancelario, obtenida de la página Web del Banco Central de Ecuador. Es el caso de las exenciones sobre insumos agrícolas, maquinaria agrícola, lámparas fluorescentes y aviones, entre otros.

Por último, para servicios específicos e indistinguibles en la clasificación de productos de la TOU, como servicios religiosos y funerarios, se usó información de la ENIGHU sobre consumo de los hogares. También se usó esta encuesta para estimar el IVA potencial asociado a la compra de viviendas.

Cuadro 13
Gastos Tributarios en el IVA

	Descripción	Ingreso Renunciado		Ingreso Ganado		Fuente
		Mill. US\$	% PIB	Mill. US\$	% PIB	
1.	Exenciones Simples	1.434,22	2,73	1.315,80	2,50	
1.1	Ventas de bienes inmuebles	23,2	0,04	21,32	0,04	ENIGHU,
						TOU
1.2	Donaciones a entidades del sector público y a instituciones y asociaciones de carácter privado de beneficencia, cultura, educación, investigación, salud o deportivas, legalmente constituidas	ND	ND	ND	ND	
1.3	Productos alimenticios de origen agrícola, avícola, pecuario, apícola, cunícola, bioacuáticos, forestales.	187,6	0,36	172,09	0,33	TOU
1.4	Carnes en estado natural y embutidos.	89,9	0,17	82,46	0,16	TOU
1.5	Productos de la pesca que se mantengan en estado natural.	29,5	0,06	27,07	0,05	TOU
1.6	Leches en estado natural, pasteurizada, homogeneizada o en polvo de producción nacional. Leches maternizadas, proteicos infantiles	25,9	0,05	23,80	0,05	TOU
1.7	Quesos y yogures.	19,4	0,04	17,75	0,03	TOU
1.8	Pan y fideos.	42,8	0,08	39,27	0,07	TOU
1.9	Azúcar y panela.	29,9	0,06	27,42	0,05	TOU
1.10	Sal, manteca y margarina.	7,8	0,01	7,13	0,01	TOU
1.11	Avena, maicena y harinas de consumo humano.	8,0	0,02	7,36	0,01	TOU
1.12	Enlatados nacionales de atún, macarela, sardina y trucha.	3,8	0,01	3,45	0,01	TOU
1.13	Aceites comestibles, excepto el de oliva.	49,1	0,09	45,02	0,09	TOU
1.14	Harina de pescado y los alimentos balanceados, preparados forrajeros con adición de melaza o azúcar, y otros preparados que se utilizan como comida de animales que se críen para alimentación humana.	-3,3	-0,01	-3,07	-0,01	TOU
1.15	Semillas certificadas, bulbos, plantas, esquejes y raíces vivas. Fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas, aceite agrícola utilizado contra la sigatoka negra, antiparasitarios y productos veterinarios así como la materia prima e insumos, importados o adquiridos en el mercado interno, para producirlas, de acuerdo con las listas que mediante Decreto establezca el Presidente de la República	23,3	0,04	21,33	0,04	TOU
1.16	Transferencias e importaciones de la materia prima e insumos utilizados para producir fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas, aceite agrícola utilizado contra la cigatoka negra, antiparasitarios y productos veterinarios.	53,3	0,10	48,90	0,09	Import
1.17	Tractores de llantas de hasta 200 hp incluyendo los tipo canguro y los que se utiliza en el cultivo del arroz; arados, rastras, surcadores y vertedores; cosechadoras, sembradoras, cortadoras de pasto, bombas de fumigación portables, aspersores y rociadores para equipos de riego y demás elementos de uso agrícola, partes y	1,7	0,00	1,56	0,00	Import

	Descripción	Ingreso Renunciado		Ingreso Ganado		Fuente
		Mill. US\$	% PIB	Mill. US\$	% PIB	
	piezas que se establezca por parte del Presidente de la República mediante Decreto;					
1.18	Otros insumos y activos de uso en el sector agropecuario.	2,6	0,00	2,39	0,00	Import
1.19	Medicamentos y drogas de uso humano, de acuerdo con las listas que mediante Decreto establecerá anualmente el Presidente de la República, así como la materia prima e insumos importados o adquiridos en el mercado interno para producirlas.	94,1	0,18	86,35	0,16	TOU
1.20	Papel bond y papel periódico y servicios de impresión.	28,4	0,05	26,09	0,05	TOU
1.21	Periódicos, revistas, libros y material complementario que se comercializa conjuntamente con los libros	40,0	0,08	36,72	0,07	TOU
1.22	Bienes que introduzcan al país los diplomáticos extranjeros y funcionarios de organismos internacionales; los pasajeros que ingresen al país, hasta el valor de la franquicia reconocida por la Ley Orgánica de Aduanas y su reglamento; en los casos de donaciones provenientes del exterior que se efectúen en favor de las instituciones del Estado y las de cooperación institucional con instituciones del Estado; los bienes que, con el carácter de admisión temporal o en tránsito, se introduzcan al país.	0,7	0,00	0,61	0,00	Import
1.23	Energía Eléctrica	31,7	0,06	29,05	0,06	TOU
1.24	Lámparas fluorescentes	0,4	0,00	0,36	0,00	Import
1.25	Aviones, avionetas y helicópteros destinados al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios.	3,7	0,01	3,39	0,01	Import
1.26	Vehículos híbridos.	ND	ND	ND	ND	
1.27	Servicios de transporte nacional terrestre y acuático de pasajeros y carga, así como los de transporte internacional de carga y el transporte de carga desde y hacia la provincia de Galápagos. Incluye también el transporte de petróleo crudo y de gas natural por oleoductos y gasoductos	289,4	0,55	265,51	0,51	TOU
1.28	Servicios de salud, incluyendo los de medicina prepagada y los servicios de fabricación de medicamentos	93,0	0,18	85,31	0,16	TOU
1.29	Servicios de alquiler o arrendamiento de inmuebles destinados, exclusivamente, para vivienda, en las condiciones que se establezca en el reglamento	108,8	0,21	99,86	0,19	TOU
1.30	Servicios públicos de energía eléctrica, agua potable, alcantarillado y los de recolección de basura	4,8	0,01	4,39	0,01	TOU
1.31	Servicios de educación en todos los niveles	313,0	0,60	287,14	0,55	TOU
1.32	Servicios de guarderías infantiles y de hogares de ancianos	ND	ND	ND	ND	
1.33	Servicios religiosos	0,0	0,00	0,01	0,00	TOU y ENIGHU

	Descripción	Ingreso Renunciado		Ingreso Ganado		Fuente
		Mill. US\$	% PIB	Mill. US\$	% PIB	
1.34	Servicios funerarios	0,9	0,00	0,83	0,00	TOU y ENIGHU
1.35	Servicios administrativos prestados por el Estado y las entidades del sector público por lo que se deba pagar un precio o una tasa tales como los servicios que presta el Registro Civil, otorgamiento de licencias, registros, permisos y otros	0,1	0,00	0,12	0,00	TOU y ENIGHU
1.36	Espectáculos públicos	ND	ND	ND	ND	
1.37	Servicios financieros y bursátiles prestados por las entidades legalmente autorizadas para prestar los mismos	6,8	0,01	6,27	0,01	TOU
1.38	El peaje y pontazgo que se cobra por la utilización de las carreteras y puentes	3,1	0,01	2,84	0,01	CEF
1.39	Los sistemas de lotería de la Junta de Beneficencia de Guayaquil y Fe y Alegría	8,2	0,02	7,52	0,01	CEF
1.40	Servicios de aero fumigación	ND	ND	ND	ND	
1.41	Servicios prestados personalmente por los artesanos	ND	ND	ND	ND	
1.42	Servicios de refrigeración, enfriamiento y congelamiento para conservar los bienes alimenticios	ND	ND	ND	ND	
1.43	Los seguros y reaseguros de salud y vida individuales, en grupo, asistencia médica y accidentes personales, así como los obligatorios por accidentes de tránsito terrestres	14,2	0,03	13,01	0,02	TOU
1.44	Servicios prestados por clubes sociales, gremios profesionales, cámaras de la producción, sindicatos y similares, que cobren a sus miembros cánones, alícuotas o cuotas.	0,1	0,00	0,07	0,00	TOU y ENIGHU
2.	Exenciones Totales	66,43	0,13	60,94	0,12	
2.1	Bienes que adquieran las instituciones del Estado y empresas públicas que perciban ingresos exentos del impuesto a la renta.	67,6	0,13	62,05	0,12	TOU
2.2	Servicios prestados a las instituciones del Estado y empresas públicas que perciben ingresos exentos del impuesto a la renta.	0,0	0,00	0,00	0,00	TOU
2.3	Universidades y escuelas politécnicas (devolución al beneficiado)	2,8	0,01	2,61	0,00	TOU
2.4	Adquisición local o importación de bienes o la demanda de servicios por parte de la Junta de Beneficencia de Guayaquil, el IESS, Fe y Alegría, Comisión de Tránsito del Guayas, SOLCA, Cruz Roja Ecuatoriana y Fundación Oswaldo Loor (devolución al beneficiado)	ND	ND	ND	ND	
2.5	Ventas a discapacitados de vehículos ortopédicos, aparatos médicos especiales, materia prima para órtesis y prótesis (devolución al beneficiado).	0,1	0,00	0,07	0,00	Import
2.6	Bienes y servicios adquiridos por ancianos (devolución al beneficiado)	ND	ND	ND	ND	

	Descripción	Ingreso Renunciado		Ingreso Ganado		Fuente
		Mill. US\$	% PIB	Mill. US\$	% PIB	
	beneficiado)					
2.7	Los turistas extranjeros, tendrán derecho a la restitución del IVA siempre que cada factura tenga un valor no menor de cincuenta dólares de los Estados Unidos de América US\$50,00.	ND	ND	ND	ND	
2.8	Los servicios de turismo receptivo facturados al exterior	ND	ND	ND	ND	
2.9	Ventas y prestaciones de servicios realizadas por las empresas usuarias y administradoras de zonas francas.	5,1	0,01	4,69	0,01	Import
3.	Efecto Conjunto	-	-	-362,98	-0,69	
	Total	1.711,4	3,26	1.207,16	2,30	

Fuente: Elaboración propia

Gastos Tributarios por Sector y Objetivo Perseguido

En el capítulo 3, junto con la identificación de los gastos tributarios en el Impuesto a la Renta y el IVA, se asignó a cada uno de ellos un sector al cual benefician y un objetivo que persiguen, clasificación que por cierto es subjetiva. No obstante, permite visualizar las orientaciones principales que han tenido en cuenta los legisladores al momento de establecer los tratamientos tributarios privilegiados.

En la tabla 12 se muestran los gastos tributarios agrupados por el objetivo que persiguen. Se aprecia que la mayor parte de ellos, el 38,3%, buscan una mayor equidad de la política fiscal. En la búsqueda de este objetivo, el Estado renuncia a una recaudación tributaria estimada en US\$1.221,5 millones, equivalente al 2,3% del PIB, para lo cual se han establecido 28 concesiones tributarias. Entre ellas destacan, en orden decreciente de costo fiscal, la exención de IVA al transporte terrestre, la exención de IVA a los productos agropecuarios y la deducción de gastos personales en el Impuesto a la Renta.

Es importante recalcar que la asignación de un objetivo a los distintos ítemes de gasto tributario obedece a criterios subjetivos, que buscan vislumbrar el real objetivo que se tuvo en cuenta al momento de establecer un determinado gasto tributario, basándose para ello en los argumentos que comúnmente se utilizan para establecer concesiones específicas, como en las entrevistas sostenidas y la información recopilada por el consultor. En el caso particular del objetivo de equidad, el que éste sea asignado a un determinado gasto tributario no significa necesariamente que el mismo tenga realmente algún impacto significativo sobre la equidad de la política fiscal.

En segundo lugar aparece el objetivo de mérito, que como se recordará se refiere a la decisión de la sociedad de beneficiar o estimular a determinados bienes, servicios o actividades, en atención a sus efectos positivos para la comunidad. Estos gastos tributarios tienen un costo fiscal estimado en US\$816,8 millones, equivalentes a un 1,6% del PIB. Se han identificado 26 concesiones tributarias de este tipo, entre las que destacan la exención de IVA a los servicios de educación, la exención del Impuesto a la Renta a las instituciones de educación superior estatales y las exenciones de IVA a los medicamentos y servicios de salud.

En tercer lugar, se encuentra el objetivo de eficiencia, que significa un costo fiscal de US\$486,6 millones, equivalente a 0,9% del PIB. Se han identificado tres concesiones tributarias con este objetivo, entre las que destaca la menor tributación relativa de las rentas de las personas jurídicas. Recuérdese que este gasto tributario se mide como la diferencia entre el impuesto que pagarían las utilidades de las personas jurídicas si tributaran en manos de los socios o accionistas, respecto de la tasa de 25% que pagan actualmente.

Cuadro 14
Gastos Tributarios Agrupados por Objetivo

Objetivo	Número de Concesiones	Ingreso Renunciado		
		Mill. US\$	% del Total	% del PIB
Equidad	28	1.221,5	38,3	2,3
Mérito	26	816,8	25,6	1,6
Eficiencia	3	486,6	15,3	0,9
Incentivo a la inversión	4	255,2	8,0	0,5
Simplicidad	6	164,8	5,2	0,3
No identificado	6	74,6	2,3	0,1
Seguridad social	1	70,9	2,2	0,1
Varios	3	46,6	1,5	0,1
Fomentar el empleo	2	30,3	1,0	0,1
Incentivo al ahorro	4	17,9	0,6	0,0
Incentivo a la localización	1	5,1	0,2	0,0
Reciprocidad	2	N.D.	N.D.	N.D.
Incentivo al turismo	2	N.D.	N.D.	N.D.
Total	88	3.190,4	100,0	6,1

Fuente: Elaboración propia

En la tabla 13 se muestran los gastos tributarios agrupados por el sector al que benefician. En primer lugar en términos de sacrificio fiscal aparecen aquellos gastos tributarios de aplicación general, es decir, que benefician a todos o varios sectores simultáneamente. Estos gastos tributarios tienen un costo fiscal estimado en US\$831,9 millones, lo que representa un 1,6% del PIB. Se han identificado 20 concesiones tributarias en esta línea, entre las que destacan el tratamiento preferencial de las rentas de las personas jurídicas, la tasa reducida para las utilidades retenidas y la deducción por incremento neto de empleo.

En segundo lugar, se encuentran los gastos tributarios que benefician al sector educación, con un costo fiscal de US\$408,0 millones, equivalente a un 0,8% del PIB. Se han identificado 4 concesiones tributarias, entre las que sobresale la exención de IVA a los servicios de educación y la exención de Impuesto a la Renta para las instituciones de educación superior estatales.

Luego, aparecen los gastos tributarios que benefician a los hogares y al sector agropecuario, con un costo fiscal de US\$397,7 millones (0,8% del PIB) y US\$385,8 millones (0,7% del PIB), respectivamente.

Cuadro 15
Gastos Tributarios Agrupados por Sector Beneficiado

Sector	Número de Concesiones	Ingreso Renunciado		
		Mill. US\$	% del Total	% del PIB
Varios	20	831,9	26,1	1,6
Educación	4	408,0	12,8	0,8
Hogares	9	397,7	12,5	0,8
Agropecuario	10	385,8	12,1	0,7
Transporte	4	296,2	9,3	0,6
Administración pública	6	191,2	6,0	0,4
Industria	4	163,0	5,1	0,3
Alimenticio	8	160,7	5,0	0,3
Inmobiliario	1	108,8	3,4	0,2
Salud	1	93,0	2,9	0,2
Servicios básicos	2	36,5	1,1	0,1
Pesca	1	29,5	0,9	0,1
Construcción	1	23,2	0,7	0,0
OSFL	3	18,1	0,6	0,0
Financiero	2	16,7	0,5	0,0
Seguros	1	14,2	0,4	0,0
Esparcimiento	3	8,2	0,3	0,0
Personas con discapacidad	2	6,7	0,2	0,0
Servicios personales	6	1,0	0,0	0,0
Total	88	3.190,4	100,0	6,1

Fuente: Elaboración propia

Gastos Tributarios por Quintil de Ingresos

En la sección anterior se mostró que la mayor parte de los gastos tributarios tienen como objetivo una mayor equidad de la política fiscal. Por lo mismo, vale la pena preguntarse en qué medida estos gastos tributarios ayudan a mejorar la equidad del sistema tributario.

Al igual que en prácticamente todos los países latinoamericanos, en Ecuador el Impuesto a la Renta lo pagan muy pocos contribuyentes. De acuerdo con la escala de tasas y la distribución de las rentas obtenida de la ENIGHU, el Impuesto a la Renta sobre las personas naturales lo pagan las personas pertenecientes a los quintiles cuarto y quinto. Es decir, cualquier gasto tributario en ese impuesto beneficiará sólo a personas de estos dos quintiles, por lo que no se requiere mayor análisis para concluir que su efecto redistributivo es escaso.

En el caso de los gastos tributarios del IVA, es fácil determinar, haciendo uso de la ENIGHU, que las exenciones a los alimentos, la energía eléctrica, los arriendos de inmuebles y el transporte son progresivas, puesto que el consumo de estos bienes y servicios representan una fracción mayor del ingreso para los quintiles de menores ingresos. Por el contrario, las exenciones a los servicios de educación, de salud, financieros y a los seguros, son regresivas, pues estos servicios representan un consumo relativo mayor en los quintiles de mayores ingresos.

Ahora bien, se ha dicho que uno de los problemas de los gastos tributarios es que, aún en el caso en que sean progresivos, benefician tanto a las personas de bajos ingresos como a las de altos ingresos. En la tabla siguiente se intenta evaluar, para el caso del IVA, cual es la magnitud del beneficio que reciben los distintos quintiles de ingreso de la población. Con ayuda de la ENIGHU, se ha distribuido la estimación del gasto tributario entre los distintos quintiles en función de la participación de cada uno en el consumo total de cada bien o servicio exento. El análisis considera sólo las exenciones a bienes y servicios de consumo final.

Una mirada inicial a la línea de totales permite concluir que el quintil de menores ingresos recibe sólo el 12% del gasto tributario, mientras que el decil de mayores ingresos recibe el 30%. Si analizamos ahora los dos quintiles de cada extremo, se observa que el 40% más pobre recibe un 28% de los gastos tributarios del IVA, mientras que el 40% de mayores ingresos recibe el 53%.

Son pocos los productos en los que el consumo en términos absolutos sea inversamente proporcional a los ingresos, por lo que los resultados anteriores no deben sorprender. Sin embargo, también es cierto que algunas exenciones regresivas, como educación y salud, contribuyen a esta mayor participación del quintil más rico en los beneficios de los gastos tributarios.

El presente ejercicio ayuda a entender que aún la derogación de aquellas exenciones progresivas, que han sido introducidas como una forma de quitar regresividad al IVA, podría tener un efecto neto progresivo para la política fiscal. En efecto, una política consistente en la derogación de la totalidad de las exenciones mostradas en la tabla 14, combinada con transferencias equivalentes a la recaudación total obtenida, entre los cuatro quintiles de menores ingresos, mejoraría la distribución del ingreso respecto de la situación actual. Evidentemente, la realidad es más compleja que este simple ejercicio aritmético. Pero bien vale la pena estudiar con mayor detalle los efectos de reemplazar algunas de las exenciones actuales por transferencias directas, que permitan una mejor focalización de los recursos.

Cuadro 16
Gasto Tributario de IVA POR Quintil de Ingreso Percápita de los Hogares

	Descripción	Ingreso Renunciado (millones de dólares)						Porcentaje respecto del Total					
		Total	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Total	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5
1.	Exenciones Simples												
1.3	Productos alimenticios de origen agropecuario	187,6	29,0	34,4	37,7	40,6	45,9	100%	15%	18%	20%	22%	24%
1.4	Carnes y embutidos.	89,9	14,7	17,7	18,3	18,8	20,4	100%	16%	20%	20%	21%	23%
1.5	Productos de la pesca	29,5	5,9	5,7	5,8	5,8	6,4	100%	20%	19%	20%	20%	22%
1.6	Leches	25,9	3,7	4,5	4,9	5,9	6,9	100%	14%	17%	19%	23%	27%
1.7	Quesos y yogures.	19,4	2,8	3,4	3,7	4,4	5,1	100%	14%	17%	19%	23%	27%
1.8	Pan y fideos.	42,8	9,7	9,1	8,0	7,9	8,1	100%	23%	21%	19%	19%	19%
1.9	Azúcar y panela.	29,9	7,4	7,2	5,6	5,0	4,7	100%	25%	24%	19%	17%	16%
1.13	Aceites comestibles	49,1	13,1	11,6	9,0	7,9	7,5	100%	27%	24%	18%	16%	15%
1.19	Medicamentos y drogas de uso humano	94,1	9,8	13,4	18,0	22,2	30,7	100%	10%	14%	19%	24%	33%
1.21	Periódicos, revistas y libros	40,0	3,7	5,4	7,2	9,0	14,7	100%	9%	14%	18%	23%	37%
1.23	Energía Eléctrica	31,7	4,3	5,7	6,5	7,1	8,0	100%	14%	18%	21%	23%	25%
1.27	Servicios de transporte	289,4	36,7	52,3	59,8	69,1	71,5	100%	13%	18%	21%	24%	25%
1.28	Servicios de salud	93,0	7,8	11,6	16,5	23,7	33,4	100%	8%	12%	18%	26%	36%
1.29	Servicios de alquiler de inmuebles destinados para vivienda	108,8	18,0	22,3	22,6	22,8	23,2	100%	17%	21%	21%	21%	21%
1.31	Servicios de educación	313,0	13,3	29,1	45,7	81,3	143,7	100%	4%	9%	15%	26%	46%
1.37	Servicios financieros y bursátiles	6,8	0,0	0,3	0,4	1,4	4,7	100%	1%	4%	6%	20%	69%
1.39	Los sistemas de lotería	8,2	0,8	1,2	1,4	2,0	2,8	100%	10%	14%	17%	24%	35%
1.43	Los seguros y reaseguros de salud, vida y obligatorios por accidentes de tránsito terrestres	14,2	0,2	0,4	0,8	2,6	10,2	100%	1%	3%	6%	19%	72%
	Total	1.473,3	180,9	235,2	271,8	337,5	447,9	100%	12%	16%	18%	23%	30%

Fuente: Elaboración propia en base a información de la ENIGHU

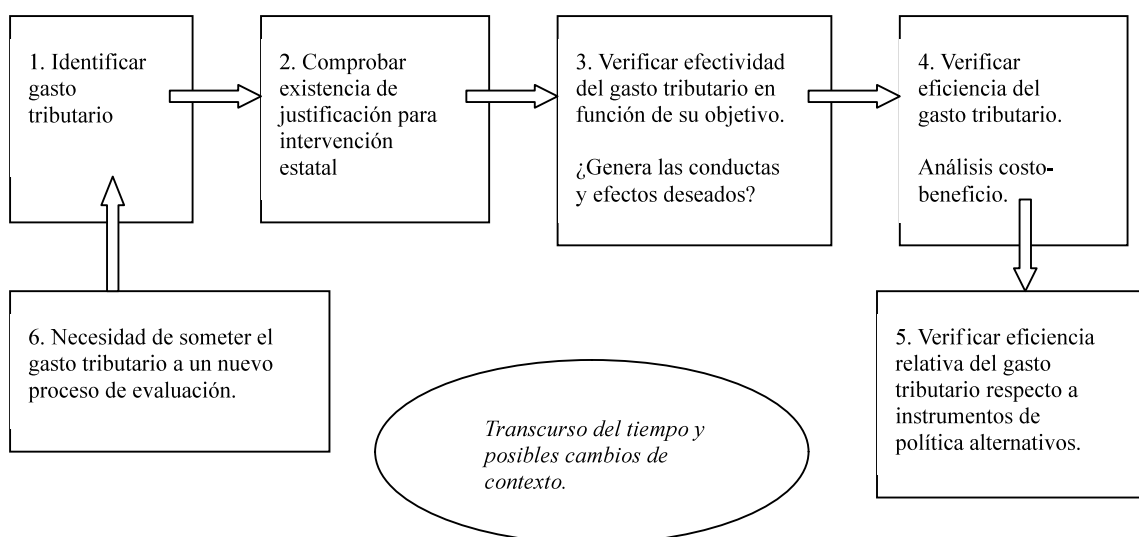
4. EVALUACIÓN DE ALGUNOS GASTOS TRIBUTARIOS ESPECÍFICOS

Marco Teórico para la Evaluación

Siguiendo a Tokman et al (2006), la evaluación de un gasto tributario requiere responder dos preguntas. Primero, verificar si existe una razón de eficiencia económica, equidad u otra de interés público que fundamente una intervención estatal. Y segundo, comprobar si el gasto tributario es eficaz y eficiente en el cumplimiento del objetivo deseado, y que no existan instrumentos alternativos que puedan alcanzarlo de mejor forma.

En la figura siguiente se muestra el marco propuesto en el trabajo recién citado, y que será el usado en este trabajo, para la evaluación de los gastos tributarios, el que busca responder ambas preguntas mediante una secuencia de seis pasos.

Figura 1: Marco de Evaluación para los Gastos Tributarios



Fuente: Tokman et al (2006)

Una vez identificado el gasto tributario que se desea evaluar, se debe comprobar, en primer lugar, la existencia de una razón que justifique una intervención estatal de excepción, tal como eficiencia económica, equidad, mérito, u otra de interés público.

En segundo lugar, se debe verificar empíricamente que el gasto tributario sea efectivo en el cumplimiento del objetivo, es decir, que esté generando las conductas, transferencias y otros efectos deseados en los agentes económicos, en función del objetivo que justifica la intervención estatal. En este punto es especialmente relevante poner atención en otros gastos tributarios que pudieran perseguir los mismos objetivos, e intentar distinguir los efectos que se derivan del gasto tributario bajo estudio, respecto de los otros.

En tercer lugar, se debe evaluar la eficiencia en el cumplimiento del objetivo. Esto significa que se debe verificar que los beneficios atribuibles a la concesión tributaria sean mayores que sus costos. Dentro de los costos, el principal es el gasto tributario. Sin embargo, también pueden ser relevantes los costos de administración y cumplimiento del tratamiento especial, así como los derivados de los espacios de evasión y elusión que éste pueda generar.

Finalmente, se debe evaluar la eficiencia relativa del instrumento. Esto es, verificar que no existan instrumentos alternativos más costo-eficientes que la excepción tributaria analizada.

Deducción por Incremento Neto de Empleos

Descripción y Justificación del Gasto Tributario

El número 9 del artículo 10 de la LORTI establece que las deducciones que correspondan a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al IESS, por incremento neto de empleos, debido a la contratación de trabajadores directos, se deducirán con el 100% adicional, por el primer ejercicio económico en que se produzcan y siempre que se hayan mantenido como tales seis meses consecutivos o más, dentro del respectivo ejercicio.

De acuerdo a lo expresado en el reglamento de la LORTI, el valor a deducir adicionalmente de la base imponible por concepto de empleos nuevos es el resultado de multiplicar el incremento neto de empleos por el valor promedio de remuneraciones y beneficios de ley de los empleados que han sido contratados. El incremento neto de empleos se determina como la diferencia entre el número de empleados nuevos y el número de empleados que han salido de la empresa. Por su parte, el valor promedio de remuneraciones y beneficios de ley es igual a la sumatoria de las remuneraciones y beneficios de ley sobre los que se aporte al IESS pagados a los empleados nuevos, dividido para el número de empleados nuevos.

La deducción procede siempre y cuando el gasto de nómina del ejercicio actual menos el gasto de nómina del ejercicio anterior sea mayor que cero, sin considerar para este cálculo los montos que correspondan a ajustes salariales de empleados que no sean nuevos.

El beneficio se puede aplicar únicamente por el primer ejercicio económico en que se produzcan las contrataciones.

Esta norma fue introducida por la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada el 29 de Diciembre de 2007. Su objetivo es incentivar las nuevas contrataciones de trabajadores por parte de las empresas, sin distinción de sectores económicos ni tamaños de las unidades productivas.

La generación de empleo productivo es una de las prioridades del Plan Nacional de Desarrollo 2007-2010 (PND). En efecto, el Objetivo 6 del plan se refiere a garantizar el trabajo estable, justo y digno. Este Objetivo no pone el acento sólo en la superación del desempleo, sino que en la protección del Estado para que se asegure un trabajo digno, decoroso y con una remuneración justa.

En el diagnóstico se mencionan como problemas detrás de la tasa de desocupación, que alcanzaba a 6,3% en 2006 y que se eleva a 8,3% en junio de 2009, bajas productividades, inexistencia de salario mínimo, ausencia de normativa legal y tributaria, bajas afiliaciones al seguro social, subempleo e informalidad.

Algunas de las Políticas propuestas dentro de este Objetivo son las siguientes:

- Política 6.1. Propiciar el empleo emergente y dinamizar la economía

Se debe buscar la generación de empleos a través de estímulos a proyectos con alto impacto en el mercado laboral, tales como gasto en inversión pública. Dentro de las estrategias, se mencionan el impulso al sector vivienda, el fomento a micro y pequeños emprendimientos, e incentivos a los sectores agrícola, forestal y turismo.

- Política 6.3. Fomentar la estabilidad laboral

Promocionar las condiciones de estabilidad laboral y empresarial, estimular los contratos de largo plazo, entre otros.

- Política 6.4. Consolidar la capacitación y formación profesional permanentes

Fortalecer el sistema nacional de formación profesional, para generar impactos en la formación de capital humano, vinculado a las demandas del sector productivo.

También dentro de las políticas y estrategias del Objetivo 1 del plan, “Auspiciar la igualdad, la cohesión y la integración social y territorial”, se menciona la política de “impulsar la economía social y solidaria, generar empleo productivo digno y reconocer el trabajo en todos sus ámbitos”. En todo caso, no hay en esta política referencias a incentivos generales al empleo, sino más bien referencias a programas de empleo local y empleo de emergencia, en el ámbito de la economía social, solidaria y comunitaria, y a la diversificación productiva y la producción limpia.

Por su parte, en el Objetivo 11 del PND, “Establecer un sistema económico solidario y sostenible”, se refiere a la generación de empleo. Se menciona allí que el desarrollo humano requiere de una base material de fuerzas sociales articuladas en sistemas productivos, uno de cuyos ejes es el trabajo, además de la inversión y la tecnología. Se atribuye al Estado la responsabilidad de coordinar estos ejes, eliminar inequidades sociales y corregir anomalías en sectores en los cuales persisten, entre otros problemas, el desempleo y el estancamiento de la productividad y competitividad. Se enfatiza la necesidad de una “estrategia de crecimiento de largo plazo, coordinada entre los diferentes sectores económicos y entre la autoridad pública y los agentes productivos, de amplitud suficiente para sustentar el desarrollo humano”. Dentro de este Objetivo, se plantean algunas políticas que guardan directa relación con el empleo, a saber:

- Política 11.2. Fomentar actividades con gran demanda de mano de obra, fuertes encadenamientos productivos y amplia localización geográfica.

Las estrategias asociadas a esta política se relacionan con el impulso a actividades productivas estratégica, como el turismo, la pesca artesanal y el sector forestal, y a las pequeñas y medianas empresas. Se busca a través de ellas combatir el desempleo e incentivar la producción y el desarrollo armónico de todas las regiones.

- Política 11.3. Capacitar de manera continua a la fuerza de trabajo para lograr incrementos constantes de la productividad laboral

A través de una serie de estrategias, se busca la capacitación continua de la fuerza laboral, orientada de acuerdo a los objetivos de desarrollo.

Es decir, se observa nuevamente una idea focalización de los eventuales programas e incentivos, en función de esta estrategia de largo plazo.

A modo de conclusión, hay una necesidad de intervención estatal vinculada a la generación de empleo. Sin embargo, de la lectura del PND queda claro que se trata de una intervención focalizada, que se orienta hacia determinados sectores productivos y hacia la pequeña y mediana empresas. En ese sentido, es posible afirmar que hay una desalineación entre el objetivo de política económica y el instrumento escogido, el cual opera como un incentivo general, que busca la generación de empleo en el sistema productivo, pero sin focalización.

Efectividad y Eficiencia del Gasto Tributario

En esta sección se indagará respecto de la efectividad y eficiencia de la deducción por empleo para incrementar las contrataciones, sobretudo en la pequeña y mediana empresa y en los sectores estratégicos. A falta de información del número de trabajadores de las empresas para varios años, se usará como Proxy de las contrataciones el gasto en remuneraciones.

El año 2008 fue el primero en que se pudo usar este incentivo, al cual se acogieron 1.509 empresas, las que dedujeron de sus bases imposables un total de US\$119 millones, logrando de esta forma reducir su pago de impuestos en US\$29 millones. Considerando una remuneración bruta promedio de US\$6.670 dólares anuales, según datos obtenidos del formulario 107, y suponiendo una permanencia mínima de seis meses, la deducción equivale a unos 36 mil puestos de trabajo.

En la tabla 15 se muestra la utilización del incentivo según tamaño de las empresas. Llama la atención que el monto deducido es inversamente proporcional al tamaño de las empresas, observándose una alta concentración en las empresas grandes, que explican el 76,4% de la deducción. En términos del número de empresas, hay también una mayor participación relativa de las empresas de mayor tamaño. Es así que el 21,5% de todas las empresas grandes hizo uso del incentivo, en tanto que sólo el 0,4% de las microempresas y el 3,2% de las pequeñas empresas lo utilizaron. Asumiendo por ahora que el incentivo es útil para generar empleo, queda en evidencia al menos que éste no se focaliza particularmente a las empresas de menor tamaño.

Cuadro 17
Utilización de la Deducción por Empleo según Tamaño de las Empresas

Tamaño	Número de empresas que usaron el incentivo	% del total de empresas que usaron el incentivo	% del universo de empresas del mismo tamaño	Deducción	
				US\$	% del Total
0 Sin Ventas	113	7,5	0,4	3.008.981	2,5
1 Micro	58	3,8	0,4	390.716	0,3
2 Pequeña	414	27,4	3,2	5.534.038	4,7
3 Mediana 1	310	20,5	7,5	8.726.316	7,3
4 Mediana 2	237	15,7	12,4	10.376.057	8,7
5 Grande	377	25,0	21,5	90.757.446	76,4
Total general	1.509	100,0	2,4	118.793.554	100,0

Fuente: elaboración propia en base a datos del formulario 101

¹⁴ El formulario 107, que identifica a los trabajadores, está disponible sólo para el último año y carece de completitud.

En la tabla 16 se hace un análisis similar, pero ahora según el sector económico en que participan las empresas que usan el incentivo. En términos de número de empresas, destacan los sectores comercio, manufacturas y actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler. En conjunto, representan el 67% de las empresas que usan el incentivo. También llama la atención que, en términos de porcentaje del universo de empresas, el 19,8% de las empresas del sector comercio y el 22,6% de las empresas del sector actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler hayan utilizados esta deducción.

Los tres sectores antes mencionados también tienen la mayor participación en el monto de la deducción. Es así que en conjunto explican el 58% de ella.

Por otro lado, al mirar la utilización del incentivo por parte de algunos sectores definidos como estratégicos, se concluye que ésta es marginal. En efecto, mirados en conjunto, los sectores agricultura, pesca, minería y hoteles y restaurantes (asociado a turismo) participan sólo en un 10,1% de la deducción.

La conclusión es similar a la anterior: aún cuando el incentivo fuera efectivo para generar empleo, no hay una focalización en los sectores estratégicos.

Cuadro 18
Utilización de la Deducción por Empleo según Sector Económico de las Empresas

Sector Económico	Número de empresas que usaron el incentivo	% del total de empresas que usaron el incentivo	% del universo de empresas del mismo tamaño	Deducción	
				US\$	% del Total
A Agricultura, ganadería, caza y silvicultura	63	4,2	2,5	3.774.722	3,2
B Pesca	35	2,3	4,0	1.653.902	1,4
C Explotación de minas y canteras	21	1,4	4,7	5.572.097	4,7
D Industrias manufactureras	275	18,2	6,5	34.470.626	29,0
E Suministros de electricidad, gas y agua	11	0,7	7,5	7.059.492	5,9
F Construcción	63	4,2	2,0	7.704.789	6,5
G Comercio al por mayor y menor	500	33,1	3,9	23.450.710	19,7
H Hoteles y restaurantes	28	1,9	3,1	952.542	0,8
I Transporte, almacenamiento y comunicaciones	82	5,4	1,6	10.376.634	8,7
J Intermediación financiera	87	5,8	2,0	6.153.789	5,2
K Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler	233	15,4	1,6	11.017.815	9,3
L Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria	18	1,2	0,9	1.345.036	1,1
M Enseñanza	21	1,4	1,3	922.654	0,8
N Actividades de servicios sociales y de salud	46	3,0	1,4	981.391	0,8
O Otras actividades comunitarias sociales y personales de tipo servicios	26	1,7	0,3	3.357.355	2,8
Total general	1.509	100,0	100,0	2,4	100,0

Se intentará ahora indagar qué tan efectivo es el incentivo para generar empleo, sabiendo ya que hay un límite dado por el monto total de la deducción, que alcanza a US\$119 millones y equivale aproximadamente a 36 mil empleos. Para ello se analizará si existe un crecimiento anormal de las remuneraciones pagadas durante el año 2008. En la tabla 17 se muestran las remuneraciones pagadas desde 2004 a 2008 por las mismas empresas que usaron el incentivo en el último año. Si se compara el crecimiento de las remuneraciones de cada año en relación al año anterior, se concluye que el crecimiento de 2008 es inferior y aproximadamente la mitad del observado en los tres años anteriores. Esta conclusión es similar para las empresas de gran tamaño, cuyas remuneraciones crecieron un 10,9% el último año, mientras que en los tres años anteriores crecieron un 22,7% anual en promedio. En tanto, para las micro, pequeñas y medianas empresas, analizadas en conjunto, se observa que el crecimiento del último año es aún más moderado, alcanzando a un 7,2%, mientras que en los tres años anteriores crecieron en un promedio anual de 19,5%.

A pesar de que las remuneraciones de las empresas que usaron el incentivo hayan crecido menos que en años anteriores, no es posible afirmar que éste no incentive la generación de empleo. Pero sí se puede vislumbrar que, si algún efecto ha tenido el incentivo sobre las contrataciones éste ha de ser más bien moderado.

Cuadro 19
Deducción 2008 y Remuneraciones Anuales 2004-2008 según Tamaño de las Empresas

Tamaño	Número de Empresas	Deducción (US\$)	Remuneraciones (US\$)				
			2008	2007	2006	2005	2004
0 Sin Ventas	113	3.008.981	586.418	7.725.543	8.483.223	6.937.108	4.648.784
1 Micro	58	390.716	796.322	263.422	115.488	99.904	102.731
2 Pequeña	414	5.534.038	24.569.015	18.434.645	13.522.325	11.034.542	8.352.531
3 Mediana 1	310	8.726.316	53.082.698	47.471.029	37.114.927	29.691.867	21.352.526
4 Mediana 2	237	10.376.057	94.108.346	87.681.383	68.174.023	60.910.180	60.545.604
Subtotal MIPYME	1.132	28.036.108	173.142.798	161.576.021	127.409.986	108.673.602	95.002.176
5 Grande	377	90.757.446	982.131.763	885.368.541	714.470.655	597.272.878	479.821.928
Total	1.509	118.793.554	1.155.274.561	1.046.944.562	841.880.641	705.946.480	574.824.104
Crecimiento respecto al año anterior							
0 Sin Ventas			-92,4%	-8,9%	22,3%	49,2%	16,3%
1 Micro			202,3%	128,1%	15,6%	-2,8%	-18,7%
2 Pequeña			33,3%	36,3%	22,5%	32,1%	16,9%
3 Mediana 1			11,8%	27,9%	25,0%	39,1%	9,3%
4 Mediana 2			7,3%	28,6%	11,9%	0,6%	28,1%
Subtotal MIPYME			7,2%	26,8%	17,2%	14,4%	21,7%
5 Grande			10,9%	23,9%	19,6%	24,5%	-5,0%
Total			10,3%	24,4%	19,3%	22,8%	-1,4%

Fuente: elaboración propia en base a datos del formulario 101

Otra forma de aproximarse a la respuesta es comparando el comportamiento de los contribuyentes que usaron el beneficio con el de otro grupo similar que no haya podido usarlo. Un grupo que cumple aproximadamente esta característica es el de las empresas con pérdidas. Estas empresas pueden aplicar la deducción por incremento neto de empleo, pero no tendrán el beneficio de un menor pago de impuestos, por lo menos durante el primer año. En los años siguientes, en la medida en que tengan utilidades, podrán rebajar parcialmente las pérdidas de los ejercicios anteriores. Se puede afirmar entonces que, para las empresas que mantienen pérdidas tributarias, la deducción adicional por aumento de empleo tiene poco o ningún atractivo.

Un problema de estos contribuyentes, como grupo de comparación, es que al tener pérdidas podrían estar en una situación desmejorada para contratar trabajadores o elevar las remuneraciones, lo que podría llevarnos a sobreestimar el efecto del incentivo. Sin embargo, no existe otro grupo más homogéneo que este. Además, el tener pérdidas tributarias no es siempre sinónimo de una mala situación económica. Muchas veces las pérdidas tributarias son producto del uso de otros incentivos, como por ejemplo la depreciación acelerada.

En la tabla 18 se realiza la comparación antes descrita, entre las empresas que aumentaron sus remuneraciones usando el beneficio y las empresas que aumentaron sus remuneraciones al tiempo de tener pérdidas tributarias. En términos agregados, se encuentra que el primer grupo incrementó sus remuneraciones en un 70%, mientras que el segundo lo hizo en un 52%. Es decir, hay indicios de que el beneficio podría haber incentivado algunas contrataciones, lo que se refleja en la diferencia de 18% en el crecimiento del gasto en remuneraciones de ambos grupos.

Cuadro 20
Incremento de Remuneraciones 2008/2007. Empresas que Usaron la Deducción VS
Empresas con Pérdidas

Tamaño	Número de Empresas	Deducción	Remuneraciones		Aumento de Remuneraciones	
			2.008	2.007	US\$	%
Empresas que usaron el incentivo y aumentaron las remuneraciones						
1 Micro	47	327.895	749.907	198.436	551.471	278%
2 Pequeña	304	4.319.497	20.442.694	9.428.382	11.014.312	117%
3 Mediana 1	203	5.578.034	43.848.504	26.206.039	17.642.465	67%
4 Mediana 2	150	6.438.610	78.196.392	48.093.505	30.102.887	63%
5 Grande	227	51.792.020	748.326.880	440.533.444	307.793.437	70%
Total	931	68.456.056	891.564.377	524.459.806	367.104.571	70%
Empresas que tuvieron pérdidas en 2008 y aumentaron las remuneraciones						
1 Micro	1.799		24.738.009	11.166.127	13.571.882	122%
2 Pequeña	1.325		99.320.771	53.974.666	45.346.105	84%
3 Mediana 1	264		68.776.426	45.199.054	23.577.373	52%
4 Mediana 2	111		80.927.252	52.007.960	28.919.292	56%
5 Grande	100		383.018.274	270.831.285	112.186.989	41%
Total	3.599		656.780.733	433.179.092	223.601.641	52%

Usando los datos anteriores, podríamos aproximar un análisis de eficiencia del beneficio. Para ello, asumiremos que los porcentajes de incremento de remuneraciones de las empresas con pérdidas reflejan lo que más o menos debiera haber ocurrido con las empresas que usaron el incentivo si es que éste no existiera. Entonces, del monto total de la deducción, que alcanzó a US\$119 millones, y que equivale a las remuneraciones pagadas a los nuevos empleados, 52/70 se habrían producido aún sin el incentivo, y 18/70 sería atribuible al mismo. Es decir, el beneficio habría generado un aumento de remuneraciones por nuevos empleos de aproximadamente US\$31 millones. Es decir, el beneficio del incentivo es prácticamente igual a su costo, que se ha estimado en US\$29 millones.

Es interesante destacar que del costo total del incentivo hay US\$88 millones que son aprovechados por empresas que de todas maneras habrían aumentado su dotación. Es decir, es una especie de regalo caído del cielo y que en su mayor parte beneficia a las empresas grandes. Si a esto se agrega que el uso de las empresas con pérdidas como grupo de comparación podría sobreestimar el efecto real del incentivo, es entonces muy probable que la deducción bajo análisis no sea costo-efectiva.

Por otro lado, y a favor del incentivo, hay que considerar que éste se aprobó recién en diciembre de 2007, por lo que las empresas tuvieron sólo seis meses para reaccionar contratando nuevos trabajadores y aprovechar el beneficio en 2008. Como se recordará, para acceder al beneficio es requisito que los trabajadores contratados hayan permanecido un mínimo de seis meses en la empresa. Es posible que en la declaración del próximo año se evidencie un mayor uso e impacto del incentivo.

Análisis y Recomendaciones

La deducción por incremento neto de empleos, como incentivo general al empleo, está bien diseñada. Actúa en el margen, beneficiando a las empresas no por cualquier contratación, sino por aquellas que se traduzcan en un aumento neto del número de trabajadores contratados y en un aumento neto de remuneraciones. Sin embargo, tiene dos importantes problemas:

- Está desalineada con el PND, pues no está focalizada en las pequeñas y medianas empresas ni en los sectores estratégicos.
- No es claramente costo-efectiva. Los números para su primer año de uso indican que hay un beneficio prácticamente igual al costo fiscal.

En función de los objetivos, políticas y estrategias del PND, parece más coherente que la intervención estatal en el ámbito del trabajo se oriente hacia una adecuada capacitación de la fuerza laboral, que asegure la disponibilidad de recursos humanos para aquellos sectores económicos estratégicos, cuyo desarrollo se quiere estimular. Dicho de otro modo, en la medida en que se incentive el desarrollo de estos sectores, aumentará la demanda por trabajo. Si por otro lado, las personas cuentan con las habilidades necesarias, habrá también una adecuada oferta de trabajo para satisfacer esta demanda.

A modo de ejemplo, según datos del año 2007 el Centro Nacional de Capacitación y Formación Profesional (CNCF) entregó financiamiento por US\$10,1 millones, para capacitar a 162 mil trabajadores, con un total de 2,4 millones de horas-trabajador de capacitación. Si se deroga el incentivo tributario, se dispondría de una recaudación adicional estimada en US\$20,1 millones, recursos con los cuales se podría triplicar el financiamiento entregado por el CNCF, capacitando a unos 320 mil trabajadores más.

En concreto, se propone derogar el incentivo tributario y, en su reemplazo, destinar recursos equivalentes a aumentar las acciones de capacitación con financiamiento estatal, priorizando las demandas de formación de las empresas que pertenecen a los sectores definidos como estratégicos.

Tasa Reducida a la Reinversión de Utilidades

Descripción y Justificación del Gasto Tributario

Antes de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, de Diciembre de 2007, el artículo 37 de la LORTI establecía que “las sociedades que reinviertan sus utilidades en el país podrán obtener una reducción del diez por ciento (10%) en la tarifa del impuesto a la renta sobre el monto reinvertido, siempre y cuando efectúen el correspondiente aumento de capital, el mismo que se perfeccionará con la inscripción en el respectivo Registro Mercantil hasta el 31 de diciembre del ejercicio impositivo posterior a aquel en que se generaron las utilidades materia de reinversión”.

La citada Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, introdujo una modificación a este artículo, en el sentido de establecer que para tener derecho a la tasa reducida las utilidades retenidas se deben destinar a la adquisición de maquinarias nuevas o equipos nuevos que se utilicen en la actividad productiva.

Por su parte, el Reglamento de la LORTI establece algunas medidas de resguardo contra eventuales abusos. En primer lugar, señala que si con posterioridad al aumento de capital para incorporar a las utilidades retenidas, la empresa hace una reducción de capital, se debe reliquidar el impuesto correspondiente. En segundo lugar, señala que los activos fijos comprados con cargo a las utilidades retenidas deben permanecer a lo menos dos años en la empresa y, en caso de venderse antes de ese plazo, se deberá también reliquidar el impuesto correspondiente.

Estamos pues en presencia de un incentivo a la inversión en activos fijos financiada con utilidades retenidas. Este incentivo se superpone con la depreciación acelerada, que también estimula la inversión en activos fijos, pero sin restricciones respecto de su fuente de financiamiento.

Respecto de una necesidad para la intervención estatal en esta materia, hay que referirse al Objetivo 11 del PND: Establecer un Sistema Económico Solidario y Sostenible. Este objetivo plantea que el desarrollo humano requiere de una base material de fuerzas sociales articuladas en sistemas productivos, uno de cuyos ejes es la inversión, además del trabajo y la tecnología. Se atribuye al Estado la responsabilidad de coordinar estos ejes, eliminar inequidades sociales y corregir anomalías en sectores en los cuales persisten, entre otros problemas, el desempleo y el estancamiento de la productividad y competitividad. Se enfatiza la necesidad de una “estrategia de crecimiento de largo plazo, coordinada entre los diferentes sectores económicos y entre la autoridad pública y los agentes productivos, de amplitud suficiente para sustentar el desarrollo humano”. Dentro de este Objetivo, se plantean algunas políticas que guardan directa relación con la inversión, a saber:

- Política 11.2. Fomentar actividades con gran demanda de mano de obra, fuertes encadenamientos productivos y amplia localización geográfica.

Las estrategias asociadas a esta política se relacionan con el impulso a actividades productivas estratégica, como el turismo, la pesca artesanal y el sector forestal, y a las pequeñas y medianas empresas. Se busca a través de ellas combatir el desempleo, dar más y mejores incentivos a los productores de bienes y servicios e incentivar la producción y el desarrollo armónico de todas las regiones.

- Política 11.4. Propiciar la producción de bienes y servicios de alto valor agregado, con incremento sostenido de la productividad y generadora de ventajas competitivas frente a los requerimientos de la demanda existente y potencial de los mercados interno y externo.

Dentro de las estrategias de esta política se menciona específicamente la generación de incentivos para la inversión extranjera directa selectiva.

- Política 11.16. Diversificar la matriz energética nacional
- Política 11. 21. Fomentar la inversión extranjera directa selectiva, para potenciar producción y productividad de sectores estratégicos (petróleo, minería, energía, telecomunicaciones) y sectores en los que se requiere innovación tecnológica para proyectos de largo plazo.

En conclusión, hay una necesidad de intervención estatal orientada a elevar la inversión privada. Sin embargo, los objetivos, políticas y estrategias del PND se refieren más bien a una intervención focalizada en los sectores productivos que se han definido como estratégicos y en las empresas de menor tamaño.

Efectividad y Eficiencia del Gasto Tributario

En la tabla 19 se muestra el número de empresas que han utilizado el incentivo desde 2003 hasta 2008, según tamaño de las empresas. Con algunas variaciones, se ha mantenido en torno a las mil empresas anuales. A lo largo del período analizado, un total de 3.911 empresas han usado el beneficio, lo que significa que en promedio cada una lo ha usado 1,6 veces.

Se aprecia una reducción en torno al 17% en 2008, presumiblemente atribuible a la entrada en vigencia de la restricción que obliga a reinvertir las utilidades en ciertos bienes del activo fijo. También se observa una creciente participación relativa de las empresas grandes.

Cuadro 21
Empresas que Utilizaron el Beneficio según Año y Tamaño de Empresa

Tamaño	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Número de empresas						
0 Sin Ventas	14	15	19	25	8	55
1 Micro	269	269	220	212	198	115
2 Pequeña	232	271	261	338	290	229
3 Mediana 1	133	131	164	172	170	148
4 Mediana 2	111	137	157	155	146	129
5 Grande	193	226	270	294	289	242
Total	952	1.049	1.091	1.196	1.101	918
Participación respecto del total (%)						
0 Sin Ventas	1,5	1,4	1,7	2,1	0,7	6,0
1 Micro	28,3	25,6	20,2	17,7	18,0	12,5
2 Pequeña	24,4	25,8	23,9	28,3	26,3	24,9
3 Mediana 1	14,0	12,5	15,0	14,4	15,4	16,1
4 Mediana 2	11,7	13,1	14,4	13,0	13,3	14,1
5 Grande	20,3	21,5	24,7	24,6	26,2	26,4
Total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

En la tabla 20 se muestra el monto de las utilidades retenidas acogidas al beneficio, para los distintos años y clasificado por tamaño de empresas. Llama la atención una fuerte concentración del beneficio en las empresas grandes, explicando en torno al 90% del total. Se observa también en esta tabla una disminución de las utilidades retenidas en 2008, la que llega a un significativo 36%. Curiosamente, las microempresas y pequeñas empresas no muestran una disminución en el último año.

Cuadro 22
Utilidades Acogidas al Beneficio según Año y Tamaño de Empresa

Tamaño	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Utilidades (US\$)						
0 Sin Ventas	34.176	170.455	99.494	299.198	29.710	976.737
1 Micro	776.008	601.344	576.528	552.117	631.238	865.834
2 Pequeña	7.789.431	6.645.020	6.485.868	8.377.275	6.447.955	10.109.348
3 Mediana 1	13.050.581	12.899.126	15.168.161	13.492.885	16.098.632	10.475.352
4 Mediana 2	21.597.177	26.474.471	31.340.066	29.342.671	31.275.284	22.214.230
5 Grande	256.458.919	314.837.536	419.137.403	520.436.837	610.244.733	382.921.041
Total	299.706.293	361.627.952	472.807.519	572.500.985	664.727.552	427.562.542
Participación respecto del total (%)						
0 Sin Ventas	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0	0,2
1 Micro	0,3	0,2	0,1	0,1	0,1	0,2
2 Pequeña	2,6	1,8	1,4	1,5	1,0	2,4
3 Mediana 1	4,4	3,6	3,2	2,4	2,4	2,5
4 Mediana 2	7,2	7,3	6,6	5,1	4,7	5,2
5 Grande	85,6	87,1	88,6	90,9	91,8	89,6
Total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

La tabla 21 muestra el uso del beneficio por sectores económicos. En términos de número de contribuyentes, el uso se concentra en los sectores comercio (24,9% del total) e industrias manufactureras (19,3% del total). Si se mira ahora el porcentaje de las empresas de cada sector que usa el incentivo, se encuentra que el mayor uso corresponde al sector suministros de electricidad, gas y agua, en donde el 6,8% de las empresas lo utiliza, seguido del sector industrias manufactureras, con un 4,2%, y pesca, con un 3,3%.

Por otra parte, el análisis de los montos de utilidades retenidas muestra que el 29,6% de ellas corresponden al sector industrias manufactureras, seguido del comercio con un 17,4%, y de suministros de electricidad, gas y agua, con un 13,6%.

Cuadro 23
Número de Empresas y Utilidades Acogidas al Beneficio Año 2008 por Sector Económico

Sector Económico	Número de empresas que usaron el incentivo	% del total de empresas que usaron el incentivo	% del universo de empresas del mismo sector	Utilidad Retenida	
				US\$	% del Total
A Agricultura, ganadería, caza y silvicultura	53	5,8	2,1	10.962.927	2,6
B Pesca.	29	3,2	3,3	16.791.689	3,9
C Explotación de minas y canteras.	10	1,1	2,3	7.752.133	1,8
D Industrias manufactureras.	177	19,3	4,2	126.344.869	29,6
E Suministros de electricidad, gas y agua.	10	1,1	6,8	58.090.503	13,6
F Construcción.	34	3,7	1,1	14.932.051	3,5
G Comercio al por mayor y menor	229	24,9	1,8	74.277.657	17,4
H Hoteles y restaurantes	9	1,0	1,0	380.911	0,1
I Transporte, almacenamiento y comunicaciones.	82	8,9	1,6	47.685.768	11,2
J Intermediación financiera.	57	6,2	1,3	48.615.364	11,4
K Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler.	103	11,2	0,7	7.577.483	1,8
L Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria.	11	1,2	0,6	2.126.480	0,5
M Enseñanza.	20	2,2	1,2	411.631	0,1
N Actividades de servicios sociales y de salud.	38	4,1	1,2	3.646.403	0,9
O Otras actividades comunitarias sociales y personales de tipo servicios.	56	6,1	0,7	7.966.673	1,9
Total	918	100,0	1,4	427.562.542	100,0

El análisis descriptivo anterior permite obtener algunas conclusiones respecto a la efectividad del beneficio. En primer lugar, destaca el escaso número de empresas que usan el incentivo, el que alcanzó a 918 en 2008, lo que representa apenas un 1,4% de todas las empresas que presentaron declaración el mismo año. Este porcentaje se eleva a 3,6% si se considera en el denominador sólo a las empresas que tuvieron utilidades (algo más de 25 mil) y que, por lo tanto, podrían haberse beneficiado de la reinversión. Cabe señalar que en 2008 las empresas que realizaron compras de activos fijos superan las 23 mil. Casi todas ellas optaron por otras fuentes de financiamiento, distintas a la retención de utilidades.

En segundo lugar, se observa que el beneficio no está precisamente focalizado en las empresas de menor tamaño. Apenas el 1% de las micro, pequeñas y medianas empresas usan el incentivo, comparado con un 14% de las empresas grandes. El 10% de las utilidades retenidas pertenecen a las empresas de menor tamaño, y el 90% a las empresas grandes.

En tercer lugar, tampoco se observa focalización en términos de sectores económicos. Si asociamos a los sectores estratégicos con los sectores agricultura, pesca, minería y hoteles y restaurantes, se concluye que sólo el 2% de las empresas de esos sectores usan el incentivo y que explican el 8% de las utilidades retenidas acogidas al beneficio.

comparando el comportamiento de los contribuyentes con pérdidas respecto de los contribuyentes con utilidades. En efecto, la tasa reducida representa un beneficio para las empresas sólo en la medida en que éstas tengan utilidades. Por lo tanto, estas empresas representan al grupo de contribuyentes beneficiados con el gasto tributario. Por otro lado, las empresas con pérdidas también pueden realizar inversiones, pero no recibirán el beneficio tributario. Si el incentivo tiene un efecto positivo sobre la inversión, cabría esperar que las empresas con utilidades tributarias registraran inversiones más altas que aquellas que presentan pérdidas tributarias.

A partir de los datos individuales de las declaraciones de Impuesto a la Renta se calculó las compras promedio de activos fijos realizadas por las empresas en distintos rangos de ventas, separando las que registran pérdidas de las que registran utilidades. Todo lo anterior para los últimos cuatro años. Los resultados se muestran en la tabla 22.

La última columna muestra la diferencia entre el promedio de compras de las empresas con pérdidas y el de las empresas con utilidades. Una estadística simple permite concluir que en 15 de las 24 filas la diferencia es mayor que cero, es decir, las empresas con pérdidas invierten más que las empresas con utilidades. Evidentemente, una conclusión robusta sobre esto requeriría de la aplicación de técnicas estadísticas más sofisticadas. No obstante, esta simple observación permite al menos concluir que no es para nada evidente que la tasa reducida sobre utilidades retenidas estimule de manera significativa las compras de activos fijos.

La tabla da cuenta también de otro antecedente interesante. Para el año 2008, las diferencias para las empresas medianas y grandes son ostensiblemente menores que en los tres años anteriores. Esto podría significar que el requisito adicional para que las utilidades retenidas se destinen a las compras de maquinarias y equipos pudo haber tenido un efecto positivo sobre la inversión.

¹⁵ Las compras de activos fijos se estimaron como la diferencia entre los saldos de activo fijo de dos años consecutivos más la depreciación del ejercicio.

¹⁶ Se tuvo la precaución de excluir los valores extremos o fuera de rango.

¹⁷ Se podría argumentar que una razón para que las empresas con pérdidas figuren con más compras de activos fijos es que las mayores inversiones se realizan al inicio de los proyectos de inversión, cuando obviamente las empresas no tienen utilidades. No obstante, en el cálculo de las compras se incluyó sólo a las empresas que registraban actividades en al menos los tres últimos años.

Cuadro 24
Compras de Activos Fijos Según Tamaño de las Empresas
Empresas con Utilidades VS Empresas con Pérdidas

Tamaño	Promedio Compras de Activos Fijos		
	Empresa con pérdidas (a)	Empresas con utilidades (b)	Diferencia (a) - (b)
Año 2008			
0 Sin dato	6.260	20.714	-14.453,72
1 Micro	17.852	8.245	9.606,87
2 Pequeña	15.969	21.270	-5.301,10
3 Mediana 1	76.320	56.502	19.818,62
4 Mediana 2	116.195	141.393	-25.198,58
5 Grande	1.312.586	1.177.127	135.459,54
Año 2007			
0 Sin dato	-312	15.773	-16.085,09
1 Micro	812	5.267	-4.455,65
2 Pequeña	19.836	19.249	587,71
3 Mediana 1	162.246	59.209	103.036,96
4 Mediana 2	356.074	150.858	205.215,33
5 Grande	2.003.768	1.265.318	738.449,90
Año 2006			
0 Sin dato	19.593	30.535	-10.941,39
1 Micro	-1.276	7.648	-8.923,77
2 Pequeña	42.063	22.202	19.860,87
3 Mediana 1	100.092	58.199	41.893,42
4 Mediana 2	350.426	133.476	216.950,04
5 Grande	1.990.201	1.192.500	797.701,39
Año 2005			
0 Sin dato	-478	32.953	-33.430,98
1 Micro	-7.073	4.725	-11.797,63
2 Pequeña	42.968	12.260	30.708,01
3 Mediana 1	95.237	53.761	41.475,66
4 Mediana 2	169.627	80.818	88.808,20
5 Grande	1.598.712	963.044	635.668,11

A continuación veremos si es posible decir algo sobre la eficiencia del incentivo. Para ello, nos concentraremos en el grupo de empresas que usaron el beneficio en 2008. Este grupo no es directamente comparable con el grupo de empresas con pérdidas, pues si usaron el incentivo es porque compraron maquinarias y equipos por a lo menos un monto equivalente a las utilidades retenidas. En cambio, en el grupo de empresas con pérdidas hay algunas que realizaron inversiones y otras que no lo hicieron. Entonces, para poder realizar una comparación válida, tomaremos las empresas de ambos grupos que registren incremento neto de activos fijos en 2008, y verificaremos si efectivamente las empresas acogidas al beneficio muestran incrementos de activo fijo superiores a las empresas con pérdidas.

Los resultados de estos cálculos se muestran en la tabla 23. La diferencia de promedios aparece negativa en cuatro de los seis rangos, incluyendo el de grandes empresas, que es el de mayor peso relativo. Es decir, en esos cuatro rangos de tamaño las empresas acogidas al beneficio invirtieron más que las empresas sin acceso al beneficio.

Cuadro 25
Estimación de Las Compras Promedio de Activos Fijos – Año 2008

Tamaño	Empresas que usaron beneficio y registran compras netas de AF			Empresas con pérdidas y que registran compras netas de AF			Diferencia Promedios
	Cantidad	Compras AF	Compras Promedio	Cantidad	Compras AF	Compras Promedio	
0 Sin dato	3	6.004	2.001	381	8.160.529	21.419	19.417
1 Micro	66	3.762.168	57.003	894	42.001.632	46.982	-10.021
2 Pequeña	161	10.934.231	67.914	877	48.853.465	55.705	-12.209
3 Mediana 1	104	24.165.530	232.361	264	45.451.698	172.166	-60.195
4 Mediana 2	106	26.649.998	251.415	106	35.205.672	332.129	80.714
5 Grande	196	548.297.291	2.797.435	116	289.493.081	2.495.630	-301.805
Total	636	613.815.222	965.118	2.638	469.166.077	177.849	-787.269

La siguiente pregunta a responder es cuánto menos habrían invertido estas empresas si no existiera el beneficio. Para ello, analizaremos cuál habría sido la inversión si es que las empresas acogidas al incentivo hubieran invertido lo mismo que en promedio invirtieron las empresas no beneficiadas. Los resultados se muestran en la tabla 24.

Cuadro 26
Estimación del Porcentaje de la Inversión Atribuible al Beneficio – Año 2008

Tamaño	Empresas que usaron beneficio y registran compras netas de AF				% de la Inversión Atribuible al Beneficio
	Cantidad	Inversión Efectiva en AF	Inversión Estimada sin Beneficio	Diferencia	
0 Sin dato	3	6.004	64.256	-58.252	-970,2%
1 Micro	66	3.762.168	3.100.792	661.377	17,6%
2 Pequeña	161	10.934.231	8.968.538	1.965.693	18,0%
3 Mediana 1	104	24.165.530	17.905.214	6.260.315	25,9%
4 Mediana 2	106	26.649.998	35.205.672	-8.555.674	-32,1%
5 Grande	196	548.297.291	489.143.482	59.153.809	10,8%
Total	636	613.815.222	554.387.954	59.427.268	9,7%

Lo que dice la tabla anterior es que si los contribuyentes que usaron el incentivo se hubieran comportado como lo hacen las empresas que no pueden usarlo por tener pérdidas, debieran haber invertido US\$554 millones en vez de los US\$614 millones efectivos. Es decir, sólo un 9,7% de la inversión es consecuencia del estímulo fiscal, en tanto que el 90,3% restante se hubiera efectuado de todos modos.

Llaman la atención las diferencias negativas en las filas 0 y 4 de la tabla 24, que reflejan que la inversión hubiera sido mayor sin el incentivo. Evidentemente, ello puede obedecer a casos particulares que afectan los promedios, a pesar de que se eliminaron todos los datos anómalos de las tablas de trabajo. Sin embargo, vale la pena aprovechar esta observación para plantear que bien pudiera ser que el incentivo, tal como está concebido, puede estimular la postergación de algunas inversiones, a la espera de encontrar las condiciones tributarias favorables, que aumenten la rentabilidad de la inversión.

Resta por último concluir acerca de la eficiencia del incentivo. Considerando que sólo el 9,7% de las utilidades retenidas y destinadas a activos fijos son consecuencia del beneficio, y que éste tiene un costo fiscal igual al 10% de esas utilidades (reducción de alícuota), se concluye que el beneficio neto, medido como las inversiones atribuibles al incentivo menos el costo fiscal, es cercano a cero y levemente negativo (ver tabla 25). Es decir, el incentivo no sería costo-eficiente.

Cuadro 27

Estimación del Beneficio Neto del Incentivo – Año 2008

(a)	Utilidades retenidas que aprovecharon el beneficio (US\$)	427.562.542
(b)	Porcentaje atribuible al beneficio (%)	9,7
(c)=(a)x(b)	Inversiones con utilidades retenidas atribuibles al beneficio (US\$)	41.394.988
(d)=(a)x10%	Costo fiscal (10%) (US\$)	42.756.254
(e)=(c)-(d)	Beneficio neto (US\$)	-1.361.266

Análisis y Recomendaciones

La tasa reducida a las utilidades reinvertidas es un incentivo general a la inversión, cuyo uso genera una pérdida de recaudación que ha sido estimada en US\$49,3 millones. La modificación efectuada a fines de 2007 significó un perfeccionamiento importante del beneficio, al establecer como condición el que deba haber una inversión en maquinaria y equipos por un monto equivalente a las utilidades retenidas. Sin embargo, presenta los siguientes inconvenientes:

- Está desalineado con el PND, pues es de carácter general, no está focalizada en las pequeñas y medianas empresas ni en los sectores estratégicos. Por el contrario, el 90% del costo fiscal va en beneficio de las grandes empresas.
- Su efectividad es baja. Sólo usan el incentivo alrededor de mil empresas anuales, lo que representa un 1,4% de las empresas. Es posible que la exigencia de capitalización de las utilidades mediante la modificación de la escritura pública e inscripción en los registros de comercio sea una limitante, sobre todo para las empresas de menor tamaño.
- Aparentemente no es costo-efectivo. Los cálculos muestran un beneficio neto negativo para 2008, igual a \$1,4 millones.
- Beneficia sólo a las inversiones financiadas con utilidades retenidas, en desmedro de otras fuentes de financiamiento.
- Puede estimular la postergación de las inversiones, a la espera de utilidades que permitan aprovechar el beneficio.

En función de los objetivos, políticas y estrategias del PND, sería recomendable que la intervención estatal en el ámbito del fomento a la inversión se oriente hacia los sectores estratégicos y las empresas de menor tamaño. Se estima que el instrumento escogido para este fin debiera tener las siguientes características:

- En la medida en que esté orientado a las empresas de menor tamaño, debiera ser fácil de utilizar y con bajos costos administrativos y de cumplimiento.
- Debiera incentivar la inversión cualquiera sea la fuente de financiamiento. Al respecto, se debe considerar que para los pequeños empresarios y microempresarios las utilidades constituyen el ingreso familiar, por lo que los incentivos a la reinversión no son efectivos.
- Su costo fiscal debe ser moderado.

Siguiendo las sugerencias de los expertos, el instrumento más adecuado para incentivar la inversión es la depreciación acelerada, que por lo demás tiene las características recién mencionadas. En comparación con la tasa reducida a la reinversión de utilidades, los mecanismos de depreciación acelerada son fáciles de usar y tienen menores costos, pues no requiere los registros legales exigidos con el incentivo actual; incentivas de igual manera la inversión financiada ya sea con utilidades retenidas, capital propio o deuda; y tienen un costo inferior al incentivo actual, pues sólo se difiere el pago del impuesto.

En definitiva, se propone derogar la tasa reducida para reinversión de utilidades y reemplazarlo por un sistema de depreciación acelerada de uso exclusivo para las empresas de menor tamaño y las empresas que pertenezcan a los sectores estratégicos. El sistema de depreciación propuesto será abordado en el capítulo siguiente.

Diferimiento por Depreciación Acelerada

Descripción y Justificación del Gasto Tributario

El numeral 7 del artículo 10 de la LORTI permite deducir la depreciación de los activos fijos, conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil, a la corrección monetaria y la técnica contable.

Por su parte, el reglamento de la LORTI, en el numeral 6 del artículo 25, fija las tasas de depreciación máximas para cada familia de activos, en los siguientes términos:

- Inmuebles (excepto terrenos), naves, aeronaves, barcasas y similares: 5% anual (20 años)
- Instalaciones, maquinarias, equipos y muebles: 10% anual (10 años)
- Vehículos, equipos de transporte y equipo caminero móvil: 20% anual (5 años)
- Equipos de cómputo y software: 33% anual (3 años)

Estos porcentajes de depreciación se consideran acelerados, puesto que en general son mayores que las tasas de depreciación económica de cada familia de bienes, como se puede apreciar en la tabla 26, que compara ambas depreciaciones para distintos tipos de bienes.

Cuadro 28
Vida Útil Tributaria y Económica para Distintos Activos

Ítem	Vida útil Tributaria (años)	Vida útil económica (años)
Inmuebles	20	30 a 54
Aeronaves	20	20
Barcos	20	27
Maquinarias	10	16
Muebles y equipos	10	9 a 15
Vehículos	5	12
Computadores	3	7

Fuente: Reglamento LORTI para vida útil tributaria y Fraumeni (1997) para vida útil económica

Adicionalmente, la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, de Diciembre de 2007, agregó un nuevo inciso a la norma antes citada, que permite depreciar aún más rápido los activos, al establecer que “en caso de que los porcentajes establecidos como máximos en este Reglamento sean superiores a los calculados de acuerdo a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil o la técnica contable, se aplicarán éstos últimos.”.

Por otra parte, el reglamento también dispone que en casos de obsolescencia, utilización intensiva, deterioro acelerado u otras razones debidamente justificadas, el respectivo Director Regional SRI pueda autorizar depreciaciones en porcentajes anuales mayores a los indicados, los que serán fijados por resolución. Para ello, se debe tomar en cuenta las Normas Ecuatorianas de Contabilidad y los parámetros técnicos de cada industria y del respectivo bien. Esta depreciación acelerada es exclusiva para bienes nuevos, y con una vida útil de al menos cinco años, y en ningún caso la depreciación podrá exceder del doble de los porcentajes normales.

Respecto de la existencia de razones que justifiquen el establecimiento de incentivos a la inversión, hay que remitirse a las mismas señaladas en el caso del incentivo a la retención de utilidades, las que tienen relación con el Objetivo 11 del PND y las Políticas y estrategias que apuntan a impulsar las actividades productivas estratégicas y de pequeñas y medianas empresas, fomentar la producción de bienes con alto valor agregado y promover la inversión extranjera directa selectiva.

A la luz de las directrices entregadas por el PND, se concluye que el instrumento tributario bajo análisis, de aplicación general, se encuentra desalineado con tales directrices, que apuntan a la focalización de los incentivos a la inversión.

Efectividad y Eficiencia del Gasto Tributario

La efectividad del régimen de depreciación como instrumento de incentivo a la inversión se encuentra limitada por el tratamiento que la legislación ecuatoriana da a las pérdidas tributarias. En efecto, el artículo 11 de la LORTI señala que las empresas pueden compensar las pérdidas sufridas en el ejercicio impositivo, con las utilidades gravables que obtengan dentro de los cinco períodos impositivos siguientes, sin que se exceda en cada período del 25% de las utilidades obtenidas. Por otro lado, la aplicación de la depreciación acelerada puede llevar a que las empresas tengan pérdidas en los períodos en que la aplican, lo cual es común sobretodo en proyectos nuevos, que requieren grandes volúmenes de inversión y cuyo patrón de ingresos es creciente. Al existir una limitación a la deducción de pérdidas de períodos anteriores, es posible que una parte de la inversión nunca sea efectivamente rebajada de los impuestos. En esos casos, una adecuada planificación tributaria sugeriría la aplicación de tasas de depreciación menores a las establecidas en el reglamento, de manera tal de minimizar el valor presente de los flujos impositivos.

Es decir, dadas las restricciones impuestas por la legislación para la recuperación de las pérdidas tributarias, no es claro que el régimen de depreciación tributaria actúe en todos los casos como incentivo a la inversión. Lamentablemente, esta conjetura no es fácil de verificar a partir de los datos de las declaraciones, pues éstas no aportan información sobre los tipos de bienes que conforman el activo fijo ni sobre las tasas de depreciación aplicadas por los contribuyentes. No obstante, en la tabla siguiente se muestra el resultado de calcular las tasas efectivas de depreciación de las empresas en el año 2008. Como se ve, las empresas que han tenido pérdidas en los dos últimos años aplican en promedio tasas de depreciación más bajas que las que han tenido utilidades, lo cual corrobora la idea anterior.

Cuadro 29
Tasas de Depreciación Promedio Año 2008

Tasa de depreciación promedio	Empresas con pérdidas en los dos últimos años		Empresas con utilidades en los dos últimos años	
	Número	%	Número	%
Menor que 5%	1.053	29,0	2.497	20,1
Entre 5% y 10%	616	17,0	1.975	15,9
Entre 10% y 20%	732	20,2	3.148	25,3
Entre 20% y 33%	505	13,9	2.257	18,2
Mayor que 33%	720	19,9	2.549	20,5
Total	3.626	100,0	12.426	100,0

Cabe señalar que el análisis efectuado en la sección 5.3, sobre efectividad del incentivo a la reinversión, es también válido para la depreciación acelerada. Efectivamente, las empresas con utilidades son beneficiarias del incentivo, pues pueden recuperar impuesto en el mismo año en que deprecian, en tanto que las empresas con pérdidas obtienen un beneficio diferido o parcial. La conclusión de dicho análisis es que no hay evidencias claras de que los actuales incentivos a la inversión, utilidades retenidas y depreciación acelerada, hayan determinado montos de inversión superiores en las empresas que se benefician de ellos.

Análisis y Recomendaciones

Los expertos señalan que los mecanismos de depreciación acelerada son el mejor instrumento a la hora de establecer incentivos a la inversión. Sin embargo, el esquema ecuatoriano presenta dos problemas principales. El primero, es que debido al peculiar tratamiento de las pérdidas tributarias, la depreciación acelerada no siempre es beneficiosa para los contribuyentes. El segundo, y tal vez más importante, es que no cumple el criterio de focalización descrito en el PND.

En vista de lo anterior, se propone diseñar un régimen de aceleración de la depreciación, que admita tasas más aceleradas que las actuales, que efectivamente permita el diferimiento del impuesto y que esté focalizado en las microempresas y pequeñas empresas y en algunos sectores económicos que se consideren estratégicos.

En términos concretos, se propone crear un régimen especial optativo de tributación para las empresas cuyos ingresos sean inferiores a US\$800.000 anuales y/o pertenezcan a sectores económicos considerados estratégicos. El régimen propuesto consiste en pagar el impuesto a la renta sobre una base imponible similar al flujo de caja operacional, la que se determinaría como las ventas del período (V) menos las compras (C) y las remuneraciones (R). Esta base imponible sería sometida a las tasas generales del impuesto a la renta (25% para sociedades y escala de tasas para empresas individuales).

$$Base = (V - C - R)$$

$$Impuesto = (V - C - R) \times 25\%$$

La incorporación de los activos fijos dentro de las compras, equivale a la aplicación de depreciación instantánea, por lo cual el régimen propuesto elimina la distorsión sobre las decisiones de inversión, cualquiera sea la forma en que ésta se financie (ver anexo). Por lo mismo, las empresas que se acojan a este régimen no tendrían derecho a la tasa reducida sobre utilidades reinvertidas .

Los intereses de los pasivos no se deberían deducir de la base imponible, para no crear un sobreincentivo al financiamiento con deuda.

Es importante para la efectividad del régimen propuesto que las pérdidas de períodos anteriores se puedan rebajar de las utilidades futuras por un plazo superior al actual, por cuanto la depreciación instantánea significará en muchos casos tener pérdidas tributarias por tiempo prolongado. Por lo mismo, se propone la rebaja indefinida de las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores.

En el caso de empresas nuevas, se deberá establecer como condición de acceso un límite de monto de capital aportado.

Se estima que el régimen propuesto tiene los siguientes beneficios:

- **Eficiencia:** El régimen propuesto permite que las compras de activos fijos depreciables se rebajen de la base imponible en forma instantánea. Un impuesto con esa característica no distorsiona las decisiones de inversión, toda vez que la rentabilidad de los proyectos es la misma antes y después de impuestos.
- **Equidad:** La determinación de la renta imponible según ventas menos compras y remuneraciones es una buena aproximación a la renta efectiva y guarda relación directa con la capacidad de pago.
- **Menores costos de cumplimiento:** Desde el punto de vista de los registros contables, el régimen propuesto requiere sólo del libro de compras y ventas y del libro de remuneraciones. Es decir, los contribuyentes se liberan, al menos para fines tributarios, de la obligación de llevar contabilidad completa, incluyendo inventarios de existencias y depreciación de activos fijos, entre otros.
- **Menores costos de administración:** Desde el punto de vista de simplicidad de fiscalización, el modelo propuesto permite aprovechar los esfuerzos de fiscalización del IVA para observar su correcto cumplimiento. Asimismo, permite concentrar los esfuerzos de auditoría tributaria en un grupo reducido de contribuyentes, sólo aquellos que permanezcan en el régimen general.

En cuanto a los costos, la aplicar este sistema implicaría una pérdida de recaudación derivada principalmente de la depreciación instantánea. Suponiendo que un 30% de las microempresas y pequeñas empresas se acogieran al nuevo régimen, se estima un costo fiscal aproximado de \$37 millones.

¹⁷ Una ventaja del régimen propuesto en relación al esquema de tasa reducida sobre las utilidades reinvertidas, es que éste incentiva la inversión independientemente de la fuente de financiamiento y no solo con utilidades reinvertidas.

5. RACIONALIZACIÓN DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS

Creación de una institucionalidad sobre los gastos tributarios

Obligatoriedad de elaborar el presupuesto de gastos tributarios **Análisis y Recomendaciones**

Los gastos tributarios debieran estar sujetos a los mismos controles y criterios de transparencia que el gasto público directo, pues al igual que este último, son una herramienta de intervención estatal, que busca conseguir determinados resultados. La ausencia de control sobre los gastos tributarios puede estimular su proliferación, en desmedro de los subsidios y las transferencias directas, y poniendo en riesgo la recaudación tributaria.

En ese sentido, los presupuestos de gastos tributarios tienen la virtud de hacer transparente el uso de las concesiones tributarias y facilitar el adecuado control de las mismas y la asignación más eficiente de los recursos. Por lo mismo, se recomienda establecer la obligación legal de elaborar anualmente un informe o presupuesto de gastos tributarios, que contemple al menos los siguientes elementos:

- Definiciones, conceptos y cobertura
- Descripción de los impuestos de referencia
- Identificación y descripción de los gastos tributarios del IVA y el Impuesto a la Renta
- Identificación de gastos tributarios nuevos y derogados durante el año anterior y el año en curso
- Estimaciones de los gastos tributarios del año anterior al de emisión del informe
- Proyecciones de los gastos tributarios del año en curso y el siguiente
- Metodologías de estimación

En tanto no exista una ley que obligue a la elaboración anual de este informe, se recomienda establecer al menos una obligación administrativa.

Integración con el proceso presupuestario

Tal como se señaló en el capítulo 2, la completa integración del presupuesto de gastos tributarios con el proceso presupuestario no existe aún en ninguna parte del mundo, por la complejidad que significa clasificar los gastos tributarios por función presupuestaria y establecer límites para el gasto tributario total, entre otras cosas.

En una primera etapa, se considera razonable y suficiente establecer la obligación de que el informe de gasto tributario forme parte de la documentación anexa que deba acompañar al Presupuesto Anual de la Nación, para su discusión en el Congreso o en las instancias pertinentes.

En una etapa posterior, se podrá avanzar hacia la agrupación de los gastos tributarios por función presupuestaria y a una presentación frente a frente de las partidas de gasto directo y de gasto tributario, de tal manera de facilitar la discusión y la comparación de programas de uno y otro tipo.

Restricciones a la instauración de nuevos gastos tributarios Análisis y Recomendaciones

Respecto de la creación de nuevos gastos tributarios, se recomienda establecer las siguientes restricciones, las que idealmente debieran constituir restricciones legales o, en su defecto, restricciones administrativas:

- o Todo tratamiento tributario preferencial deberá ser establecido por ley. Asimismo, las leyes que establezcan tratamientos tributarios preferenciales deberán modificar los cuerpos legales que establecen los impuestos de que se trate.
- o Todo nuevo tratamiento tributario preferencial deberá tener una vigencia máxima de cinco años algún plazo similar.
- o El plazo anterior se podrá prorrogar por otro igual si es que previamente se realiza un estudio que demuestre que:
 - o Sigue existiendo una justificación para la intervención estatal.
 - o El tratamiento tributario preferencial ha sido efectivo en el cumplimiento del objetivo.
 - o El tratamiento tributario preferencial ha reportado beneficios superiores a los costos.
 - o No hay alternativas de gasto público o de otros gastos tributarios que sean más eficientes para cumplir el mismo objetivo.

Evaluación sistemática de los gastos tributarios

Para aquellos gastos tributarios históricos, que no queden sometidos a la evaluación recomendada en la sección anterior, se propone establecer procedimientos para su evaluación sistemática.

Estos procedimientos debieran ser similares a los que existen para la evaluación de los programas de gastos directos. Es decir, deberían ser revisados en el proceso presupuestario anual, cuestión que se facilita con la existencia de un reporte anual de gastos tributarios propuesto anteriormente; pero también deberían establecerse revisiones específicas, con la misma periodicidad y profundidad que en el caso de las revisiones de los programas de gasto directo.

Rol de la Administración Tributaria en la evaluación y control

Respecto de la evaluación y control de los gastos tributarios, se estima que la Administración Tributaria ecuatoriana debiera cumplir los tres roles mencionados en la sección 2.4.4, esto es:

- (I) Estimar la pérdida de recaudación de los gastos tributarios, o proveer información para tal fin.
- (II) Cautelar el correcto uso de las concesiones tributarias.
- (III) Proveer información para la evaluación periódica de los gastos tributarios.

En la actualidad, el Servicio de Rentas Internas, a través del CEF, cumple el primer rol, de realizar las estimaciones de los gastos tributarios.

Respecto del tercer rol, de proveer información para la evaluación de los gastos tributarios, es evidente que la mayor parte de la información útil para realizar estas evaluaciones, como la utilizada en este estudio, está en poder del SRI, la que se recibe a través de las declaraciones de impuestos. Además, el SRI tiene la facultad para solicitar información adicional a los contribuyentes, que puede resultar útil tanto para las actividades de control que le son propias como para la evaluación de los gastos tributarios.

Una información particularmente importante que el SRI debe poner a disposición de los responsables de la política tributaria, o de las entidades que tomen el rol de llevar a cabo las evaluaciones periódicas, es la referida a los abusos efectivos y potenciales que los contribuyentes hacen de los gastos tributarios, sea que tomen la forma de evasión o de elusión tributaria, así como de las posibilidades de perfeccionamiento de las disposiciones legales, que apunten a cerrar estos espacios de evasión y elusión.

Propuesta de modificaciones a los actuales gastos tributarios

Del estudio específico de algunos gastos tributarios, desarrollado en el capítulo 5, surgieron algunas recomendaciones de modificaciones tributarias que apuntan en la dirección de beneficios focalizados en las empresas de menor tamaño y en los sectores económicos prioritarios, recogiendo así los lineamientos del PND. Las propuestas concretas son las siguientes:

Deducción por incremento neto de empleos:

- o Se propone derogar el incentivo tributario y, en su reemplazo, destinar recursos equivalentes a aumentar las acciones de capacitación con financiamiento estatal, priorizando las demandas de formación de las empresas que pertenecen a los sectores definidos como estratégicos. Asimismo, se propone crear un programa de capacitación, con financiamiento estatal, por la vía de un precontrato, que consista en la celebración de un contrato de capacitación entre el futuro trabajador, el futuro empleador y la entidad técnica de capacitación. Este sistema estimularía las contrataciones, al permitir a las empresas incorporar a personas ya capacitadas.

Tasa reducida a la reinversión de utilidades:

- o Se propone derogar la tasa reducida para reinversión de utilidades.

Diferimiento por depreciación acelerada:

- o Se propone derogar la depreciación acelerada, estableciendo tasas normales de depreciación para las diferentes familias de activos.

Incentivo focalizado a la inversión:

- o En reemplazo de los dos incentivos anteriores, se propone crear un régimen especial optativo de tributación para las empresas cuyos ingresos sean inferiores a US \$ 800.000 anuales y/o pertenezcan a sectores económicos considerados estratégicos. El régimen propuesto consiste en pagar el impuesto a la renta sobre una base imponible similar al flujo de caja operacional, la que se determinaría como las ventas del período (V) menos las compras (C) y las remuneraciones (R). Esta base imponible sería sometida a las tasas generales del impuesto a la renta (25% para sociedades y escala de tasas para empresas individuales).

En términos más generales, las estimaciones de gasto tributario para el año 2008 indican un costo fiscal de 4,1% del PIB, medido por el método del ingreso ganado. Más de la mitad de este valor, 2,13% del PIB, corresponde a los gastos tributarios del IVA, mientras que los gastos tributarios del Impuesto a la Renta de personas naturales y jurídicas alcanzan a 1,14% y 0,89% del PIB, respectivamente.

En el caso del IVA, es difícil proponer derogaciones específicas de gastos tributarios, pues el grueso de la pérdida de recaudación proviene, por una parte, de las exenciones a los alimentos básicos, que buscan dar una mayor equidad al impuesto, y por otra, de exenciones a bienes meritorios como la salud y la educación. La derogación de ambos tipos de exenciones es un tema extremadamente sensible. Sin embargo, los resultados del análisis de la distribución de los gastos tributarios de IVA por quintil de ingreso sugieren que vale la pena estudiar con mayor profundidad algunas reformas que combinen la derogación de exenciones con transferencias directas, de tal manera que el efecto conjunto de ambas medidas sea progresivo. Así por ejemplo, se podría evaluar la alternativa de derogar las exenciones sobre alimentos básicos y, simultáneamente, establecer un bono compensatorio para los cuatro quintiles de menores ingresos. Como el quintil de mayores ingresos aportaría en promedio el 30% de la mayor recaudación derivada de la derogación de las exenciones, la redistribución de tales recursos posibilitaría que el bono compensatorio para los cuatro primeros quintiles fuese superior en un 43% al mayor IVA pagado.

Otro argumento a favor de la ampliación de la base imponible del IVA es que, en el caso de los bienes, la aplicación de exenciones simples favorece a las importaciones, en desmedro de la producción nacional. En efecto, la exención simple libera de IVA sólo al valor agregado en la etapa exenta, debiendo el productor nacional soportar como costo el IVA pagado en la compra de insumos. Sin embargo, cuando el bien es importado, no hay IVA que se incorpore al costo, pues el bien está sujeto a tasa cero en el país de origen y queda exento en el Ecuador. Para evitar esta distorsión, a veces se opta por eximir también a los principales insumos, como ocurre en Ecuador con los bienes alimenticios de origen agropecuario. Esta solución, además de insuficiente, erosiona aún más la base del impuesto y complica su administración.

Por el lado del Impuesto a la Renta, el desafío está en elevar la recaudación del impuesto y su aporte a la progresividad de la política fiscal, elemento que por lo demás está presente dentro de los objetivos estratégicos del PND. Para ello las opciones son claras, y tienen que ver con la ampliación de la base imponible, sobretodo para los sectores de mayores ingresos.

Una primera propuesta en este sentido es gravar con los impuestos personales los dividendos y retiros de utilidades efectuados desde las personas jurídicas, concediendo un crédito de 25% por el impuesto a las utilidades, de tal forma de evitar la doble tributación.

En segundo lugar, se propone derogar las exenciones a las ganancias de capital en acciones y bienes raíces. Comúnmente estas rentas son percibidas sobretodo por la población de altos ingresos y, además, su exención permite figuras elusivas, que consisten en transformar rentas afectas en ganancias de capital exentas. La aplicación de los impuestos progresivos normales sobre las ganancias de capital realizadas puede llevar a una tributación excesiva, cuando se realiza en un año la ganancia de capital devengada durante varios años. Para evitar este problema, se podría gravar estas rentas con una tasa plana inferior a la marginal máxima, como por ejemplo una tasa 25%, similar a la que se aplica a las personas jurídicas.

En tercer lugar, se debiera restringir el beneficio de deducción de gastos personales, pues se superpone con el tramo exento de la escala de tasas para las personas naturales. Es así que una persona de altos ingresos, que utiliza el beneficio al máximo, obtiene un tramo exento efectivo de US\$17.825, igual a 2,3 veces el tramo exento de la escala, lo que es a todas luces excesivo. Como este incentivo tiene el propósito de estimular el cumplimiento en el IVA, se podría mantener en los mismos términos actuales y reducir el tramo exento a la mitad. Alternativamente, se podría modificar el incentivo para que la deducción máxima fuese inversamente proporcional al tamaño de la renta, estableciendo una línea recta en donde las personas afectas a la menor tasa marginal tengan derecho al tope actual y las personas afectas a la tasa marginal máxima no tengan derecho a deducción.

Por último, se propone eliminar la exención para las decimotercera y decimocuarta remuneraciones, por cuanto no existe una justificación clara para su permanencia y benefician proporcionalmente más a los trabajadores de altos ingresos.

BIBLIOGRAFÍA

- Argentina, Ministerio de Economía y Producción (varios años), "Estimación de los gastos tributarios en la Republica Argentina Años 2006 – 2008".
- Bird, R. y Chen, D. (1999). "Tax Incentives for Foreign Investment in Latin America", Inter-American Development Bank.
- Boadway, R. y Shah, A. (1992). "How Tax Incentives Affect Decisions to Invest in Developing Countries", WPS 1011, World Bank
- Brasil, Receita Federal (varios años), "Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários)".
- Byrne, Peter (2002). "Tax Incentives For FDI In Seven Latin American Countries", Banco Interamericano de Desarrollo.
- Clark, B. (1999). "Using Tax Incentives to Encourage Investment in the Australian Film Industry", Revenue Law Journal, Volume 9.
- Chile, Servicio de Impuestos Internos (2005), "Informe de Gasto Tributario".
- Colombia, Ministerio de Hacienda y Crédito Público (varios años), "Aspectos Complementarios Mensaje Presidencial Proyecto de Presupuesto General de la Nación".
- Craig y Allan (2001), "Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: An International Perspective".
- Guatemala, Superintendencia de Administración Tributaria (varios años), "Estimación del Gasto Tributario del Gobierno Central".
- México, Cámara de Diputados, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (2007), "Presupuesto de Gastos Fiscales 2002-2007".
- Jorratt, M., A. Lemgruber, L. Villela, "Los Presupuestos de Gastos Tributarios: Conceptos y Desafíos de Implementación", BID, 2009.
- Minarik, J. (2008), "Tax Expenditures in OECD Countries".
- OECD (1996), "Tax Expenditures. Recent Experiences".
- OECD (2004), "Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures"
- Perú, Ministerio de Economía y Finanzas (varios años), "Marco Macroeconómico Multianual".
- Swift, Polackova y Valenduc (2004), "Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Country Practices".
- Slemrod, J. (1989). "Complexity, Compliance Costs, and Tax Evasion" en "Taxpayer Compliance", Vol 2, University of Pennsylvania Press.
- Tanzi y Zee (2001). "La política tributaria en los países en desarrollo", Temas de Economía 27, Fondo Monetario Internacional.
- Tokman, M., Rodríguez, J. y Marshall, C. (2006). "Las Excepciones Tributarias como Herramienta de Política Pública", Revista de Estudios Públicos N°102, CEP.
- Wells, L. y Allen, N. (2001). "Tax Holidays to Attract Foreign Direct Investment: Lessons from Two Experiments", Foreign Investment Advisory Service, Occasional Paper 15.
- Zee, H., Stotsky, J. y Ley, E. (2002). "Tax incentives for business investment: A primer for policy-makers in developing countries", World Development.

ANEXOS

Anexo A. Gastos Tributarios en Latinoamérica

A.1 Cuantía de los Gastos Tributarios en los Países Latinoamericanos

En la tabla 4 se muestran las estimaciones de los gastos tributarios para siete países latinoamericanos, obtenidas de los informes oficiales disponibles a través de Internet. Se observa que las magnitudes varían ampliamente entre los países, desde cifras cercanas al 1,5% del PIB (Brasil, 2001) hasta 12,7% del PIB (Guatemala, 2002).

Cabe recordar que las estimaciones de los distintos países no son siempre comparables entre sí, debido a las diferencias metodológicas. Para ejemplificar esta situación, veamos el caso de Argentina y Chile. En 2007 el gasto tributario de Chile es más del doble que el de Argentina. Una importante diferencia metodológica es que Argentina no incorpora los diferimientos dentro de la estimación, como sí lo hace Chile. Si se excluyeran también los diferimientos en la estimación de Chile, el gasto tributario se reduciría a 1,64%, quedando ahora inferior al de Argentina.

En términos de la evolución del gasto tributario, salvo para Brasil, que muestra un incremento importante en años recientes, y Argentina, que muestra un descenso, para el resto de los países no se aprecia ninguna tendencia clara. En el caso de Guatemala se observa una caída abrupta en la estimación del año 2005, no obstante ésta se explica por cambios metodológicos más que por derogación de beneficios.

En la tabla 5 se muestra el gasto tributario del año 2007 clasificado por impuestos. En Brasil, Chile, Guatemala y México se observa una marcada concentración de éstos en el Impuesto a la Renta. Mientras que en Argentina y Colombia tienen mayor relevancia las concesiones del IVA.

En el caso del IVA, la mayor parte de los GT toman la forma de exenciones y tasas reducidas. Aquellos países con mayor gasto tributario en el IVA se caracterizan por establecer exenciones o tasas reducidas con fines redistributivos, generalmente aplicadas a los alimentos básicos, como se puede apreciar en la tabla siguiente.

Cuadro A.1.1
Cifras de Gastos Tributarios en Latinoamérica
Porcentaje del PIB

País	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Argentina	-	3,01	2,71	2,41	2,01	2,21	2,11	2,20	2,14	2,08
Brasil	1,58	1,51	1,78	1,70	1,40	1,69	1,99	2,29	2,77	3,20
Chile	-	4,43	4,22	3,87	3,45	4,38	4,05	4,88	3,96	3,96
Colombia	-	-	-	-	-	3,70	3,96	3,52	-	-
Guatemala	12,00	12,30	12,70	12,50	12,30	8,40	8,50	8,60	-	-
México	-	-	5,26	6,05	5,28	6,32	5,59	5,38	-	-
Perú	-	-	-	-	1,83	2,07	2,24	2,22	2,05	1,81

Fuente: Informes oficiales de los países

Cuadro A.1.2
Gasto Tributario en Países de Latinoamérica por Impuesto – Año 2007
Porcentaje del PIB

	Argentina	Brasil	Chile	Colombia	Guatemala	México
IVA	1,14	0,36	0,74	1,92	2,00	1,94
Renta	0,51	0,99	4,14	1,60	6,30	3,13
Seguridad Social	0,25	0,81	-	-	0,00	-
Específicos	0,13	0,00	-	-	-	-
Comercio exterior	0,16	0,10	-	-	0,20	-
Otros	0,02	0,03	-	-	0,10	0,31
Total	2,21	2,29	4,88	3,52	8,60	5,38

Fuente: Informes oficiales de los países

Cuadro A.1.3
Uso de Exenciones y Tasas Reducidas en el IVA: Comparación entre Países

Producto/Servicio	País									
	Argentina	Chile	Colombia	Costa Rica	Ecuador	España	Guatemala	Honduras	México	Perú
Alimentos básicos	x ^a ; r ^b		0	x	x	r	x ^a	x	0	x
Servicios Médicos	r		x	x	x	x		x	x	
Medicamentos	x		x	x	x	r	x ^b	x	0	
Servicios Educativos	x	x	x	x	x	x	0	x	x	
Venta de Bs. Inmuebles	x	r	x	x	x	x	x ^c	x	x ^a	
Arriendo de Bs. Inmuebles	x ^c	x	x ^a ; r ^b	x	x ^a	x			x ^a	x
Vestuario										
Libros y periódicos	x ^d ; r ^e		0	x	x	r			x	x
Entretenimientos, Deportes	x	x ^b	x			r		x	x	
Cultura	x		x	x		x				x
Venta de Bs. y Serv. Gob.					x					
Servicios Financieros		x	x	x	x	x	x	x	x	x
Bienes Usados									x	
Insumos Agrícolas			0	x	x	r		x	0	
Transporte de pasajeros	x ^f ; r	x	x		x	r		x	x	x
Electricidad			x	x	x			x		

Fuente: Elaboración propia a partir de la Base de Datos de Tributación del CIAT

Notas:

x: Exención simple; 0: Tasa cero; r: Tasa reducida Argentina: (a) Pan y leche; (b) Productos agropecuarios; (c) Residencial; (d) venta a público; (e) venta intermedia; (e) Internacional. Chile: (a) Limitado al valor de los aranceles del sistema público de salud; (b) Espectáculos deportivos y teatro. Colombia: (a) Residencial; (b) No residencial. Guatemala: (a) Sólo los vendidos en mercados cantonales y municipales; (b) Los genéricos; (c) Los de superficie inferior a 60 m². México: (a) Para uso residencial.

A.2 Incentivos a la Inversión y al empleo en Latinoamérica

A continuación se describen los principales incentivos tributarios a la inversión y al empleo, en cuatro países latinoamericanos: Argentina, Chile, Colombia y Perú. Los incentivos se clasifican en siete categorías: (a) incentivos generales a la inversión; (b) Incentivos específicos a la inversión extranjera; (c) incentivos a la inversión sectorial; (d) incentivos a la localización; (e) promoción de las exportaciones; (f) incentivos a la innovación y el desarrollo tecnológico; (g) incentivos específicos al empleo.

Para cada país se incluye también una tabla con las estimaciones disponibles del GT asociado a los distintos incentivos.

A.2.1 Argentina

A.2.1.1 Descripción de los incentivos

a) Incentivos generales a la inversión

Ley de Promoción de Inversiones

Las personas naturales o jurídicas que acrediten la existencia de un proyecto de inversión destinado a actividades industriales o la ejecución de obras de infraestructura, podrán acceder a la depreciación acelerada de los activos fijos en el Impuesto a la renta o bien a la devolución anticipada de los remanentes de IVA. El propósito es estimular las inversiones en bienes de capital nuevos destinados a la actividad industrial y obras de infraestructura ejecutadas por empresas del estado nacional o empresas concesionarias de servicios públicos.

Los titulares de proyectos de inversión cuya producción se dedique exclusivamente a la exportación pueden solicitar ambos beneficios.

Esta ley tiene vigencia hasta el año 2010.

Reducción de la tasa de IVA para bienes de capital

La venta e importación de bienes de capital terminados y de bienes de informática y telecomunicaciones se benefician con una tasa reducida de IVA de 10,5%, equivalente a la mitad de la tasa general.

Importación de bienes integrantes de grandes proyectos de inversión

Los bienes de capital y repuestos importados, que integren una línea completa y autónoma, se liberan del pago de aranceles.

Importación temporal de bienes de capital

Se establece la exención del pago de aranceles para bienes de capital que ingresen temporalmente al país. La exención es por un plazo de hasta tres años, prorrogable por una vez.

b) Incentivos específicos a la inversión extranjera

No se han identificado.

c) Incentivos a la inversión sectorial

Régimen de Promoción Minera

Las empresas mineras residentes en Argentina, que se inscriban en el Registro de Inversiones Mineras de la Secretaría de Minería, pueden acceder a los siguientes beneficios tributarios:

- En el impuesto a la renta, se permite la doble deducción de los gastos de exploración, y la deducción del cien por ciento de la inversión efectuada para determinar la viabilidad del proyecto minero.
- Devolución del IVA soportado en la etapa de exploración.
- Estabilidad fiscal por un lapso de treinta años a partir de la presentación del estudio de factibilidad, excepto para el IVA y los reembolsos y reintegros de impuestos relacionados con la exportación.
- Depreciación acelerada de los activos fijos en la etapa de explotación.
- Exención de aranceles en la importación de bienes de capital, tanto para tanto compañías mineras o servicios mineros.
- Devolución anticipada y financiación del IVA a la importación o compra de bienes de capital nuevos e inversiones en infraestructura destinada al proceso productivo, para proyectos nuevos de explotación minera o de ampliación de la capacidad productiva.
- Exención de los impuestos sobre los activos, a las exportaciones, provinciales y municipales.
- Exención durante los primeros cinco años de concesión de todo gravamen o impuesto aplicable a la producción y comercialización de la actividad minera.

Régimen Forestal

La Ley de Inversiones para Bosques Cultivados establece los siguientes incentivos tributarios para las inversiones en nuevos proyectos forestales o ampliaciones de los existentes:

- Estabilidad fiscal durante 30 años, ampliable a un máximo de 50 años.
- Régimen especial de depreciación para el Impuesto a la renta.
- Devolución anticipada de IVA.

Régimen de Promoción de la Industria del Software

El objetivo de este régimen de promoción es promover las actividades de creación, diseño, desarrollo, producción e implementación y puesta a punto de los sistemas de software desarrollados y su documentación técnica, tanto en su aspecto básico como aplicativo, incluyendo el desarrollado para ser incorporado a diversos procesadores. Los incentivos tributarios son los siguientes:

- Estabilidad fiscal sobre todos los tributos nacionales durante 10 años.
- La actividad de producción de software se asimila a la actividad industrial, para los efectos de los incentivos tributarios de este último sector.
- Posibilidad de rebajar como crédito fiscal contra los impuestos nacionales (excepto el Impuesto a la renta), el 70% de las contribuciones a la seguridad social de cargo del empleador.
- Desgravación del 60% del monto total del Impuesto a la Renta.

Régimen de Promoción de Biocombustibles

El Régimen de Regulación y Promoción para la Producción y Uso Sustentables de Biocombustibles otorga los siguientes incentivos tributarios a las empresas que desarrolle este tipo de combustibles:

- Depreciación acelerada en el Impuesto a la Renta o devolución anticipada del IVA por la adquisición de bienes de capital o la realización de obras de infraestructura.
- Los bienes afectados a los proyectos de producción, mezcla, comercialización, distribución, consumo y uso sustentables de biocombustibles no integrarán la base de imposición del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.
- El biodiesel y el bioetanol producidos para cumplir con el mezclado de biocombustibles con combustibles fósiles, no estarán alcanzados por la tasa de Infraestructura Hídrica, por el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural y por el impuesto denominado "Sobre la transferencia a título oneroso o gratuito, o sobre la importación de gasoil".

Programa de Incentivos a la Exploración y Explotación de Hidrocarburos

Este régimen promocional incluye a todas las áreas con potencial geológico y contempla los siguientes incentivos tributarios:

- Devolución anticipada del IVA de los gastos e inversiones realizados en la etapa de exploración y las inversiones realizadas en el período de explotación.
- Depreciación en tres cuotas anuales de todos los gastos activables e inversiones realizadas en la etapa de exploración y las inversiones realizadas en el período de explotación.
- Los bienes de los titulares de permisos de exploración y concesiones de explotación otorgados de acuerdo con la Ley no se computarán a los efectos de calcular la base imponible del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, durante un máximo de tres años a partir de la fecha de adjudicación.
- Exención del pago de derechos de importación y cualquier otro derecho, gravamen o tasa, por la introducción en el país de bienes de capital que no se fabriquen en Argentina, necesarios para las actividades de exploración.

Promoción del Desarrollo y Producción de la Biotecnología Moderna

Este régimen establece los siguientes beneficios para los proyectos de investigación y/o desarrollo y para los proyectos de producción de bienes y/o servicios catalogados como biotecnología moderna:

- Depreciación acelerada en el Impuesto a la Renta para los bienes de capital, equipos especiales, partes o elementos componentes de dichos bienes, nuevos, adquiridos con destino al proyecto promovido.
- Devolución anticipada del IVA pagado en la adquisición de los bienes de capital, equipos especiales, partes o elementos componentes de dichos bienes, nuevos, adquiridos con destino al proyecto promovido.
- Conversión en Bonos de Crédito Fiscal del cincuenta por ciento del monto de las contribuciones a la seguridad social efectivamente pagadas.
- Los bienes de capital, equipos especiales, partes o elementos componentes de dichos bienes, nuevos, adquiridos con destino al proyecto promovido no integrarán la base de imposición del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, o el que en el futuro lo complementa, modifique o sustituya.

Los proyectos de investigación y/o desarrollo se benefician con la conversión en Bono de Crédito Fiscal del cincuenta por ciento de los gastos destinados a las contrataciones de servicios de investigación y desarrollo con instituciones pertinentes del sistema público nacional de ciencia, tecnología e innovación.

d) Incentivos a la localización

Instrumentos de Promoción provinciales

La mayoría de las provincias argentinas han establecido regímenes de promoción de inversiones que, en general, incluyen los siguientes beneficios tributarios:

- Exoneración temporal de los impuestos provinciales (ingresos brutos, sellados y propiedad inmobiliaria, entre otros).
- Reducción de tarifas de servicios públicos.
- Reducción del arancel de tasas correspondientes a protocolización y escritura de venta o transferencia del Estado Provincial.
- Exención de impuestos provinciales para proyectos de promoción turística.

Zonas Francas

En Argentina existen actualmente 9 zonas francas operativas, ubicadas en las provincias de Buenos Aires (La Plata), Córdoba (Córdoba), Chubut (Comodoro Rivadavia), La Pampa (General Pico), Mendoza (Luján de Cuyo), Misiones (Puerto Iguazú), Salta (General Güemes), San Luis (Justo Daract) y Tucumán (Cruz Alta).

Las mercaderías, productos e insumos que ingresan y permanecen en estos territorios se benefician de la exención de derechos, tasas e impuestos de importación y exportación, y se liberan del control habitual del servicio aduanero.

e) Promoción de las exportaciones

Reintegros a la Exportación

Los exportadores de mercaderías manufacturadas tienen derecho a la devolución total o parcial de los impuestos internos que se hubieran pagado en las distintas etapas de producción y comercialización. Es incentivo es compatible con otros regímenes de promoción de exportaciones.

La recuperación de los créditos de IVA puede ser realizada mediante la imputación contra los débitos de IVA por operaciones internas, la acreditación contra otras obligaciones impositivas, la transferencia a otros contribuyentes o la devolución en efectivo.

Draw-Back

Consiste en la restitución total o parcial de los aranceles aduaneros y el IVA por los insumos importados que hayan sido perfeccionados industrialmente y exportados para consumo en terceros países.

Admisión Temporal de Importaciones

Consiste en la importación temporal, sin pago de aranceles aduaneros, de mercaderías destinadas a recibir un perfeccionamiento industrial, con la obligación de ser reexportadas para consumo a otros países.

Por otra parte, existe un Régimen de Aduana en Factoría (RAF), que establece la ampliación del sistema de Admisión Temporal, permitiendo que las empresas acogidas al régimen importen determinados bienes y los incorporen a productos destinados a la exportación, los reexporten sin transformación o los importen para consumo, sin pagar tributos hasta que se completen las operaciones.

Contrato de Exportación Llave en Mano (Turnkey)

Es un reembolso específico que se otorga a las exportaciones de plantas industriales completas u obras de ingeniería, de forma que no sólo se encuentran comprendidos los bienes sino también los servicios.

Aduana domiciliaria

Este régimen permite la instalación de un depósito franco en el predio de la empresa, de tal manera que el pago de aranceles se suspende hasta el momento en que la mercadería sale del depósito para ser consumo o exportada.

Reembolso a las exportaciones desde puertos patagónicos

El régimen establece que los bienes originados en la región ubicada al sur del Río Colorado y que sean exportados por alguno de los puertos señalados en la Ley 23.018 recibirán un reembolso adicional o complementario.

f) Incentivos a la innovación y el desarrollo tecnológico

Promoción y Fomento de la Innovación Tecnológica

El Poder Ejecutivo Nacional fija anualmente un cupo de créditos fiscales que las empresas que presenten proyectos de innovación tecnológica podrán imputarlos al pago del impuesto a la renta, en un monto no superior al 50 % del total del proyecto y deberán ser utilizados en partes iguales en un plazo de tres años.

g) Incentivos específicos al empleo

Crédito Fiscal para Capacitación de Pequeñas y Medianas Empresas

El objetivo del programa es mejorar la productividad y competitividad de las empresas de menor tamaño. Consiste en el reintegro de los gastos de capacitación efectuados por las micros, pequeñas y medianas empresas, acorde a un Proyecto de Capacitación presentado y aprobado por la Subsecretaría de la Pequeña y Mediana empresa y Desarrollo Regional. El reintegro se materializa mediante la emisión y entrega de un Certificado de Crédito Fiscal endosable, el cual puede aplicarse al pago de cualquier impuesto nacional.

A.2.1.2 Gasto tributario asociado a los incentivos a la inversión y empleo

En la tabla se muestran los incentivos tributarios antes descritos, con las estimaciones de gastos tributarios cuando están disponibles.

Cuadro A.2.1.2
Argentina: Gastos Tributarios para Incentivar la Inversión y el Empleo

Incentivo	Gasto Tributario 2008	
	Millones de pesos	% del PIB
(a) incentivos generales a la inversión		
Ley de Promoción de Inversiones	S. I.	S. I.
Reducción de la tasa de IVA para bienes de capital	S. I.	S. I.
Importación de bienes integrantes de grandes proyectos de inversión	S. I.	S. I.
Importación temporal de bienes de capital	S. I.	S. I.
(c) incentivos a la inversión sectorial		
Régimen de Promoción Minera	797,3	0,09
Régimen Forestal	25,1	0,00
Régimen de Promoción de la Industria del Software	101,2	0,01
Régimen de Promoción de Biocombustibles	S. I.	S. I.
Programa de Incentivos a la Exploración y Explotación de Hidrocarburos	S. I.	S. I.
Promoción del Desarrollo y Producción de la Biotecnología Moderna	S. I.	S. I.
(d) incentivos a la localización		
Instrumentos de Promoción provinciales	S. I.	S. I.
Zonas Francas	S. I.	S. I.
(e) promoción de las exportaciones		
Reintegros a la Exportación	S. I.	S. I.
Draw-Back	S. I.	S. I.
Admisión Temporal de Importaciones	612,2	0,07
Contrato de Exportación Llave en Mano (Turnkey)	S. I.	S. I.
Aduana domiciliaria	S. I.	S. I.
Reembolso a las exportaciones desde puertos patagónicos	20,9	0,00
(f) incentivos a la innovación y el desarrollo tecnológico		
Promoción y Fomento de la Innovación Tecnológica	35,0	0,00
(g) incentivos específicos al empleo		
Crédito Fiscal para Capacitación de Pequeñas y Medianas Empresas	S. I.	S. I.

Fuente: Ministerio de Economía y Producción, "Estimación de los gastos tributarios en la República Argentina Años 2006 – 2008", Argentina, 2008.

A.2.1.3 Impacto de los incentivos

Byrne (2002) estudió la efectividad de algunos incentivos argentinos, basándose en la opinión de expertos locales. Entre ellos, estudió los regímenes de promoción minera y forestal. En cuanto al régimen minero, los expertos creían que había ayudado a promover la exploración y había hecho factibles varios proyectos. Sin embargo, el consenso era que la mayoría de las inversiones no estaban ocurriendo a causa de los beneficios.

En cuanto al régimen forestal, este sector no había tenido el mismo desempeño que la minería, pero los especialistas en el área creían que los incentivos habían hecho la diferencia para ciertos proyectos significativos.

El estudio también analiza algunos incentivos a la localización. Si bien se reconoce que han jugado un rol en la creación de empleo, el costo fiscal aparece desproporcionado para la cantidad de puestos de trabajo que se han creado. También se señalan una serie de abusos y fraudes que suelen ocurrir en estas zonas.

A.2.2 Chile

A.2.2.1 Descripción de los incentivos

a) Incentivos generales a la inversión

Incentivo a la reinversión de utilidades

El diseño del Impuesto a la Renta chileno considera una tasa de impuesto a las empresas baja (17%) en relación a la tasa marginal máxima del impuesto personal (40%). Esta brecha de tasas, más la tributación de los socios y accionistas sobre la base de los retiros, constituye un incentivo a la reinversión de utilidades.

Depreciación acelerada

La Ley de Impuesto a la Renta establece un mecanismo de depreciación acelerada que consiste en depreciar los bienes del activo inmovilizado en un tercio de la vida útil normal determinada por el Servicio de Impuestos Internos.

Amortización de intangibles

La ley de Impuesto a la Renta permite que los gastos de organización y puesta en marcha; los gastos en inversión y desarrollo; y los gastos incurridos en la promoción y colocación de productos, sean deducidos instantáneamente de la utilidad.

Crédito por inversión en activo fijo

Este incentivo establece que los contribuyentes que declaran renta efectiva mediante contabilidad completa tienen derecho a un crédito equivalente al 4% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos o terminados de construir durante el ejercicio. El crédito no puede exceder de un monto aproximado de US\$34.000.

Devolución de remanentes de IVA

La ley del IVA permite a los contribuyentes solicitar la devolución de los remanentes de IVA que se haya originado en la importación o compras de activos fijos. La devolución se puede solicitar luego de seis meses de mantener el remanente.

Exención de aranceles a las importaciones de bienes de capital

Las importaciones de bienes de capital de cualquier tipo se encuentran liberadas del pago de aranceles.

b) Incentivos específicos a la inversión extranjera

Estatuto de Inversión Extranjera

Los inversionistas extranjeros pueden firmar un contrato-ley con el Estado en el cual es posible optar por la invariabilidad tributaria, que consiste en la fijación de la tasa de Impuesto a la Renta por remesas de utilidades en un 42%, por un plazo de 20 años. Adicionalmente, es posible congelar otras normas tributarias, como el régimen de depreciación.

c) Incentivos a la inversión sectorial

Crédito de fomento forestal

Este incentivo tributario, vigente para las plantaciones efectuadas con anterioridad al 16.05.98, establece la exención, por la vía de un crédito, del 50% del Impuesto Personal a la Renta que afecta a los dueños, socios o accionistas por las rentas, retiros o distribuciones efectuados de las empresas forestales acogidas.

d) Incentivos a la localización

Zonas francas

En Chile existen dos zonas francas (Iquique y Punta Arenas). Las empresas instaladas en estas zonas se benefician de la exención del Impuesto a la Renta y de la exención de IVA y aranceles por las mercancías ingresadas provenientes del exterior.

Otros incentivos regionales

Existen otras cinco leyes que otorgan beneficios para las empresas que se instalen en zonas extremas del país. Dentro de los incentivos tributarios cabe mencionar la exención del Impuesto a la Renta y créditos tributarios a la inversión.

e) Promoción de las exportaciones

Draw-Back

Los exportadores que hayan usado insumos importados en los procesos de fabricación de los productos exportados, pueden solicitar la devolución de los impuestos arancelarios.

f) Incentivos a la innovación y el desarrollo tecnológico

Crédito por investigación y desarrollo

Las empresas que declaren su renta efectiva determinada según contabilidad completa podrán imputar contra el Impuesto a la Renta el 35% del total de los pagos por investigación y desarrollo efectuados en virtud de los contratos certificados por la Corporación de Fomento que se celebren con centros de investigación acreditados. El 65% restante es deducible como gasto.

g) Incentivos específicos al empleo

Crédito de capacitación

Las empresas que realicen programas de capacitación ocupacional en conformidad con las disposiciones legales, pueden rebajar del Impuesto a la Renta los gastos adeudados o pagados destinados al financiamiento de tales programas, siempre que hayan sido realizados dentro del territorio nacional. Las cantidades a rebajar no pueden exceder del 1% de las remuneraciones imponibles para efectos previsionales pagadas al personal en el ejercicio en que se efectuó la capacitación.

A.2.1.2 Gasto tributario asociado a los incentivos a la inversión y empleo

En la tabla se muestran los incentivos tributarios antes descritos, con las estimaciones de gastos tributarios cuando están disponibles.

Cuadro A.2.1.2
Argentina: Gastos Tributarios para Incentivar la Inversión y el Empleo

Incentivo	Gasto Tributario 2008	
	Millones de pesos	% del PIB
(a) incentivos generales a la inversión		
Ley de Promoción de Inversiones	S. I.	S. I.
Reducción de la tasa de IVA para bienes de capital	S. I.	S. I.
Importación de bienes integrantes de grandes proyectos de inversión	S. I.	S. I.
Importación temporal de bienes de capital	S. I.	S. I.
(c) incentivos a la inversión sectorial		
Régimen de Promoción Minera	797,3	0,09
Régimen Forestal	25,1	0,00
Régimen de Promoción de la Industria del Software	101,2	0,01
Régimen de Promoción de Biocombustibles	S. I.	S. I.
Programa de Incentivos a la Exploración y Explotación de Hidrocarburos	S. I.	S. I.
Promoción del Desarrollo y Producción de la Biotecnología Moderna	S. I.	S. I.
(d) incentivos a la localización		
Instrumentos de Promoción provinciales	S. I.	S. I.
Zonas Francas	S. I.	S. I.
(e) promoción de las exportaciones		
Reintegros a la Exportación	S. I.	S. I.
Draw-Back	S. I.	S. I.
Admisión Temporal de Importaciones	612,2	0,07
Contrato de Exportación Llave en Mano (Turnkey)	S. I.	S. I.
Aduana domiciliaria	S. I.	S. I.
Reembolso a las exportaciones desde puertos patagónicos	20,9	0,00
(f) incentivos a la innovación y el desarrollo tecnológico		
Promoción y Fomento de la Innovación Tecnológica	35,0	0,00
(g) incentivos específicos al empleo		
Crédito Fiscal para Capacitación de Pequeñas y Medianas Empresas	S. I.	S. I.

Fuente: Ministerio de Economía y Producción, "Estimación de los gastos tributarios en la República Argentina Años 2006 – 2008", Argentina, 2008.

A.2.1.3 Impacto de los incentivos

Byrne (2002) estudió la efectividad de algunos incentivos argentinos, basándose en la opinión de expertos locales. Entre ellos, estudió los regímenes de promoción minera y forestal. En cuanto al régimen minero, los expertos creían que había ayudado a promover la exploración y había hecho factibles varios proyectos. Sin embargo, el consenso era que la mayoría de las inversiones no estaban ocurriendo a causa de los beneficios.

En cuanto al régimen forestal, este sector no había tenido el mismo desempeño que la minería, pero los especialistas en el área creían que los incentivos habían hecho la diferencia para ciertos proyectos significativos.

El estudio también analiza algunos incentivos a la localización. Si bien se reconoce que han jugado un rol en la creación de empleo, el costo fiscal aparece desproporcionado para la cantidad de puestos de trabajo que se han creado. También se señalan una serie de abusos y fraudes que suelen ocurrir en estas zonas.

A.2.2 Chile

A.2.2.1 Descripción de los incentivos

a) Incentivos generales a la inversión

Incentivo a la reinversión de utilidades

El diseño del Impuesto a la Renta chileno considera una tasa de impuesto a las empresas baja (17%) en relación a la tasa marginal máxima del impuesto personal (40%). Esta brecha de tasas, más la tributación de los socios y accionistas sobre la base de los retiros, constituye un incentivo a la reinversión de utilidades.

Depreciación acelerada

La Ley de Impuesto a la Renta establece un mecanismo de depreciación acelerada que consiste en depreciar los bienes del activo inmovilizado en un tercio de la vida útil normal determinada por el Servicio de Impuestos Internos.

Amortización de intangibles

La ley de Impuesto a la Renta permite que los gastos de organización y puesta en marcha; los gastos en inversión y desarrollo; y los gastos incurridos en la promoción y colocación de productos, sean deducidos instantáneamente de la utilidad.

Crédito por inversión en activo fijo

Este incentivo establece que los contribuyentes que declaran renta efectiva mediante contabilidad completa tienen derecho a un crédito equivalente al 4% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos o terminados de construir durante el ejercicio. El crédito no puede exceder de un monto aproximado de US\$34.000.

Devolución de remanentes de IVA

La ley del IVA permite a los contribuyentes solicitar la devolución de los remanentes de IVA que se haya originado en la importación o compras de activos fijos. La devolución se puede solicitar luego de seis meses de mantener el remanente.

Exención de aranceles a las importaciones de bienes de capital

Las importaciones de bienes de capital de cualquier tipo se encuentran liberadas del pago de aranceles.

b) Incentivos específicos a la inversión extranjera

Estatuto de Inversión Extranjera

Los inversionistas extranjeros pueden firmar un contrato-ley con el Estado en el cual es posible optar por la invariabilidad tributaria, que consiste en la fijación de la tasa de Impuesto a la Renta por remesas de utilidades en un 42%, por un plazo de 20 años. Adicionalmente, es posible congelar otras normas tributarias, como el régimen de depreciación.

c) Incentivos a la inversión sectorial

Crédito de fomento forestal

Este incentivo tributario, vigente para las plantaciones efectuadas con anterioridad al 16.05.98, establece la exención, por la vía de un crédito, del 50% del Impuesto Personal a la Renta que afecta a los dueños, socios o accionistas por las rentas, retiros o distribuciones efectuados de las empresas forestales acogidas.

d) Incentivos a la localización

Zonas francas

En Chile existen dos zonas francas (Iquique y Punta Arenas). Las empresas instaladas en estas zonas se benefician de la exención del Impuesto a la Renta y de la exención de IVA y aranceles por las mercancías ingresadas provenientes del exterior.

Otros incentivos regionales

Existen otras cinco leyes que otorgan beneficios para las empresas que se instalen en zonas extremas del país. Dentro de los incentivos tributarios cabe mencionar la exención del Impuesto a la Renta y créditos tributarios a la inversión.

e) Promoción de las exportaciones

Draw-Back

Los exportadores que hayan usado insumos importados en los procesos de fabricación de los productos exportados, pueden solicitar la devolución de los impuestos arancelarios.

f) Incentivos a la innovación y el desarrollo tecnológico

Crédito por investigación y desarrollo

Las empresas que declaren su renta efectiva determinada según contabilidad completa podrán imputar contra el Impuesto a la Renta el 35% del total de los pagos por investigación y desarrollo efectuados en virtud de los contratos certificados por la Corporación de Fomento que se celebren con centros de investigación acreditados. El 65% restante es deducible como gasto.

g) Incentivos específicos al empleo

Crédito de capacitación

Las empresas que realicen programas de capacitación ocupacional en conformidad con las disposiciones legales, pueden rebajar del Impuesto a la Renta los gastos adeudados o pagados destinados al financiamiento de tales programas, siempre que hayan sido realizados dentro del territorio nacional. Las cantidades a rebajar no pueden exceder del 1% de las remuneraciones imponibles para efectos previsionales pagadas al personal en el ejercicio en que se efectuó la capacitación.

A.2.2.2 Gasto tributario asociado a los incentivos a la inversión y empleo

En la tabla se muestran los incentivos tributarios antes descritos, con las estimaciones de gastos tributarios cuando están disponibles.

Cuadro A.2.2.2
Chile: Gastos Tributarios para Incentivar la Inversión y el Empleo

Incentivo	Gasto Tributario 2008	
	Millones de pesos	% del PIB
(a) incentivos generales a la inversión		
Incentivo a la reinversión de utilidades	1.785.145	2,02
Depreciación acelerada	152.545	0,17
Amortización de intangibles	22.643	0,03
Crédito por inversión en activo fijo	27.468	0,03
Devolución de remanentes de IVA	S. I.	S. I.
Exención de aranceles a las importaciones de bienes de capital	24.900	0,03
(b) Incentivos específicos a la inversión extranjera		
Estatuto de Inversión Extranjera	S. I.	S. I.
(c) incentivos a la inversión sectorial		
Crédito de fomento forestal	135	0,00
(d) incentivos a la localización		
Zonas francas	68.231	0,08
Otros incentivos regionales	22.027	0,02
(e) promoción de las exportaciones		
Draw-Back	S. I.	S. I.
(f) incentivos a la innovación y el desarrollo tecnológico		
Crédito por investigación y desarrollo	2.233	0,00
(g) incentivos específicos al empleo		
Crédito de capacitación	52,194	0,06

Fuente: Servicio de Impuestos Internos, "Informe de Gasto Tributario 2006-2008", Chile, 2007.

A.2.2.3 Impacto de los incentivos

El principal incentivo tributario chileno es la brecha que existe entre la tasa del Impuesto a la Renta de las empresas (17%) y la tasa marginal máxima del Impuesto a la Renta Persona (40%), que sumada a la tributación de las utilidades sobre base retirada, busca estimular la reinversión de las utilidades. En la medida en que los retiros son castigados con una alta tasa impositiva, los empresarios preferirán la opción de retener las utilidades y, en el mejor de los casos, destinarlas a financiar proyectos de inversión. Sin embargo, no hay pruebas concluyentes sobre este punto. Engel y otros (1998) estiman una demanda de largo plazo por capital en Chile, lo que permite estudiar la sensibilidad del stock de capital deseado por las empresas ante variaciones de las tasas de impuestos. La conclusión es que la demanda agregada de capital no es sensible a la tasa del impuesto a las utilidades retenidas.

Las estadísticas sobre el destino de las utilidades retenidas también ponen en duda la efectividad del incentivo. Es así que más del 50% de las utilidades históricamente retenidas se encuentran acumuladas en las denominadas sociedades de inversión, de lo que se deduce que el tratamiento preferencial a las rentas empresariales ha estimulado principalmente el ahorro dentro de las empresas, más que la inversión productiva.

Además de ser un incentivo a la inversión, se dice que este esquema de tributación contribuye a aumentar la liquidez de las empresas, lo cual sería especialmente relevante para las empresas pequeñas en países con mercados financieros poco desarrollados, que enfrentan restricciones para acceder a los mercados de capitales. El argumento es que si la empresa retiene utilidades, paga menos impuestos, quedando más recursos disponibles para capital de trabajo. Hsieh y Parker (2006) encuentran evidencia empírica de que el boom de crecimiento e inversión en Chile en la década de los 80, se explica por la reducción de la tasa de impuestos sobre las utilidades retenidas, lo que habría desencadenado los efectos antes descritos.

A.2.3 Colombia

A.2.3.1 Descripción de los incentivos

a) Incentivos generales a la inversión

Deducción adicional de un 40% de la inversión en activo fijo

El Estatuto Tributario establece que los contribuyentes del impuesto a la renta pueden optar por rebajar anualmente de la base imponible, y de manera inmediata, un 40% del valor de las inversiones en activo fijo efectuada durante el período. Esta rebaja es adicional a la depreciación del 100% del valor de las inversiones. Es decir, quienes aprovechan este beneficio, deprecian finalmente el 140% del valor de las inversiones.

Zonas Francas Uniempresariales

Corresponden a un área donde se puede instalar una única empresa para que desarrolle sus actividades industriales o de servicios, gozando de los mismos incentivos y cumpliendo los mismos requisitos de las zonas francas permanentes (ver siguiente sección). A diferencia de estas últimas, para las uniempresariales no existen ubicaciones geográficas predeterminadas.

Deben cumplir también determinados requisitos de inversión y generación de empleo, dependiendo de si se trata de zonas francas de bienes o de servicios.

b) Incentivos específicos a la inversión extranjera

Contratos Estabilidad Jurídica

Los Contratos de Estabilidad Jurídica buscan dar seguridad y estabilidad a los inversionistas extranjeros. El Estado garantiza que aquellas normas que el inversionista considere determinantes para su inversión no serán modificadas de manera adversa durante la duración del contrato, que puede variar entre 3 y 20 años.

Pueden acogerse a este beneficio las inversiones superiores a US\$1,9 millones. Los inversionistas deben pagar a la Nación una prima del 1% del valor de la inversión. Si la inversión, tiene un período improductivo, el monto de la prima durante dicho período será del 0.5% del valor de la inversión que se realice en cada año.

Las siguientes normas se excluyen de la posibilidad de estabilización:

- Normas relativas al régimen de seguridad social.
- La obligación de declarar y pagar tributos que el Gobierno decreta bajo estados de excepción.
- Impuestos indirectos (como por ejemplo el IVA o el Impuesto al gravamen de movimientos financieros).
- Regulaciones prudenciales del sistema financiero y el régimen tarifario de los servicios públicos.

c) Incentivos a la inversión sectorial

Tax Holiday

Incentivo tributario que exonera del impuesto a la renta a las empresas que inviertan en determinados sectores, por un tiempo determinado. Las actividades favorecidas y la duración del beneficio son las siguientes:

- Servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles por 30 años.
- Servicios hoteleros prestados en hoteles que remodelen o amplíen antes del 2018, por 30 años, en la proporción que represente el valor de la remodelación o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado o ampliado.
- Servicios de ecoturismo, por 20 años a partir de 2003
- Cultivos de tardío rendimiento por un término de 10 años contados a partir del inicio de la producción.
- Los nuevos productos medicinales y de software, elaborados en Colombia y con un alto contenido de investigación científica y tecnológica por 10 años a partir del 2003.
- Venta de energía eléctrica generada con base en recursos eólicos, biomasa o residuos agrícolas, realizada por las empresas generadoras, por un término de 15 años.
- La prestación del servicio de transporte fluvial con embarcaciones y planchones que pesen menos de 25 toneladas netas, por 15 años a partir de 2003.
- Las empresas editoriales dedicadas a la edición de libros, revistas, folletos o coleccionables de carácter científico o cultural están exentas hasta el año 2013.

Plan Vallejo de Servicios

El Plan Vallejo de Servicios es un régimen de promoción que busca reactivar las exportaciones de servicios de Colombia. Las empresas exportadoras de servicios, incluyendo consorcios y uniones temporales, pueden solicitar autorización a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para importar bienes de capital con suspensión total o parcial de los derechos de aduana y el diferimiento del pago del IVA, con la condición de exportar un monto mínimo de servicios, equivalente a 1,5 veces el valor FOB de los bienes importados. Los servicios beneficiados son los siguientes:

- Servicios Prestados a las Empresas
- Servicios de Comunicaciones
- Servicios de Distribución
- Servicios de Enseñanza
- Servicios de Transporte
- Servicios Sociales y de Salud
- Servicios de Turismo y Servicios Relacionados con los Viajes
- Servicios de Construcción y Servicios de Ingeniería Conexos

Zonas Francas uniempresariales

Del mismo tipo de las mencionadas anteriormente, pero destinadas específicamente a empresas agroindustriales para la producción de biocombustibles y sociedades portuarias de servicio público. A las primeras se les exige una inversión de US\$16,9 millones o la creación de mínimo 500 empleos vinculados; mientras que a las segundas se les exige una inversión de US\$33,9 millones y la creación de 20 empleos directos y vinculación de 50 empleos.

d) Incentivos a la localización

Zonas Francas Permanentes

Colombia cuenta con once zonas francas permanentes, que corresponden a un área de más de 20 hectáreas, en donde varias empresas se pueden instalar y desarrollar sus actividades industriales, comerciales o de servicios. Para gozar de los incentivos tributarios, estas empresas deben producir o transformar bienes, o desarrollar servicios industriales y cumplir con determinados requisitos de inversión y generación de empleo dentro de los tres años siguientes a la aprobación de su funcionamiento.

Los beneficios tributarios para las empresas instaladas en las zonas francas se otorgan por un plazo de 30 años, prorrogables por otros 30 años. Los beneficios son los siguientes:

- Reducción de la tasa de Impuesto a la Renta de 33% a 15%.
- Exención de aranceles e IVA para los bienes introducidos desde el resto del mundo a la Zona Franca.

- Los bienes exportados desde Zona Franca al resto del mundo se benefician de los acuerdos comerciales firmados por Colombia (excepto Perú).
- Las importaciones a Zona Franca de los bienes terminados en el territorio nacional no pagan IVA, siempre que sean necesarios para desarrollar la actividad empresarial.
- Se permite la exportación desde la Zona Franca al resto del territorio aduanero nacional.
- Posibilidad de realizar procesamiento parcial por fuera de la Zona Franca por máximo 9 meses al igual que posibilidad de salida de bienes de capital para reparación y mantenimiento por un término máximo de 6 meses.
- Simplificación de los trámites aduaneros.

e) Promoción de las exportaciones

No se han identificado.

f) Incentivos a la innovación y el desarrollo tecnológico

No se han identificado.

g) Incentivos específicos al empleo

No se han identificado.

A.2.3.2 Gasto tributario asociado a los incentivos a la inversión y empleo

En la tabla se muestran los incentivos tributarios antes descritos, con las estimaciones de gastos tributarios cuando están disponibles.

**Cuadro A.2.3.2
Colombia: Gastos Tributarios para Incentivar la Inversión y el Empleo**

Incentivo	Gasto Tributario 2007	
	Miles de Millones de pesos	% del PIB
(a) incentivos generales a la inversión		
Deducción adicional de un 40% de la inversión en activo fijo	3.134	0,73
Zonas Francas Uniempresariales	S. I.	S. I.
(b) Incentivos específicos a la inversión extranjera		
Contratos Estabilidad Jurídica	S. I.	S. I.
(c) incentivos a la inversión sectorial		
Tax Holiday	1.067	0,25
Plan Vallejo de Servicios	S. I.	S. I.
Zonas Francas uniempresariales	S. I.	S. I.
(d) incentivos a la localización		
Zonas Francas Permanentes	S. I.	S. I.

Fuente: Ministerio de Hacienda y Crédito Público, "Aspectos Complementarios Mensaje Presidencial Proyecto de Presupuesto General de la Nación", Colombia, 2008.

A.2.3.3 Impacto de los incentivos

Byrne (2002) estudió la efectividad de algunos incentivos colombianos, basándose en la opinión de expertos locales. Entre ellos, estudió los regímenes de zona franca y el antiguo Plan Vallejos de incentivos a las exportaciones. La opinión del autor es categórica al señalar que es difícil encontrar a alguien en Colombia que crea que los beneficios de los incentivos se aproximen remotamente a los costos. Los entrevistados señalan que hay un costo enorme en términos de recursos administrativos para controlar los incentivos tributarios. Las zonas francas no han tenido un impacto significativo en inversión o ingresos. Se señala que muchos exportadores han usado estos incentivos, pero que ninguno de ellos cree que haya hecho una diferencia en los volúmenes exportados.

A.2.4 Perú

A.2.4.1 Descripción de los incentivos

a) Incentivos generales a la inversión

Estabilidad tributaria

Existe un régimen de estabilidad jurídica de carácter general, que incluye la estabilidad del régimen de impuesto a la renta y al cual pueden acceder inversionistas, tanto nacionales como extranjeros, y las empresas receptoras de sus inversiones en la medida que cumplan con requisitos mínimos de inversión.

Régimen especial de recuperación anticipada del IVA

Este régimen establece la devolución del IVA de las importaciones y/o adquisiciones locales de bienes de capital nuevos, bienes intermedios nuevos, servicios y contratos de construcción, realizados en la etapa preproductiva y que serán empleados en la ejecución de los proyectos previstos en los Contratos de Inversión y que se destinen a la realización de operaciones gravadas con IVA o a exportaciones.

Se pueden acoger al régimen las empresas que realicen inversiones en cualquier sector de la actividad económica y cumplan con los siguientes requisitos:

- Que suscriban un Contrato de Inversión con ProInversión y el Sector correspondiente, en representación del Estado, comprometiéndose a realizar inversiones durante la etapa preoperativa del proyecto por un monto no menor de US\$5 millones.
- Que el proyecto requiera de una etapa preproductiva igual o mayor a dos años.
- Que obtengan una Resolución Suprema aprobatoria.

b) Incentivos específicos a la inversión extranjera

No se han identificado.

c) Incentivos a la inversión sectorial

Reintegro del IVA en contratos de concesión de obras de infraestructura

El régimen establece en el reintegro del IVA que haya sido trasladado o pagado en las operaciones de importación y/o adquisición local de bienes intermedios, bienes de capital, servicios y contratos de construcción durante la etapa preoperativa de la obra pública de infraestructura y de servicios públicos, siempre que los mismos sean destinados a operaciones no gravadas con dicho impuesto y se utilicen directamente en la ejecución de los proyectos de inversión en obras públicas de infraestructura y de servicios públicos. El régimen se aplica a partir de la fecha de suscripción del Contrato de Inversión respectivo.

Se pueden acoger al régimen, las personas jurídicas que hayan suscrito un Contrato de Concesión y un Contrato de Inversión por un monto de inversión total no menor de US\$ 5 millones.

Promoción del sector agrario

Los contribuyentes acogidos a la Ley de Promoción del Sector Agrario pueden solicitar la devolución del IVA pagado por la adquisición de bienes de capital, insumos, servicios y contratos de construcción. Además, pueden depreciar aceleradamente, con una tasa de 20%, las obras de infraestructura hidráulica y riego. Finalmente, las empresas del sector están afectas a una tasa reducida de 15%.

Incentivos a la Minería

La legislación peruana otorga una serie de beneficios tributarios a las inversiones mineras, tales como la exención de impuestos a las utilidades reinvertidas, la depreciación acelerada con tasa 10% para inmuebles y 20% para los demás activos fijos, la devolución del IVA pagado en la fase de exploración y la deducción de inversiones en infraestructura que constituya servicio público.

d) Incentivos a la localización

Centros de Exportación, Transformación, Industria, Comercialización y Servicios (CETICOS)

Las empresas instaladas en los CETICOS de Ilo, Matarani y Paita están exentas del Impuesto a la Renta e IVA.

Inversiones en la Amazonía

Los contribuyentes ubicados en la Amazonía, dedicados principalmente a las actividades económicas de extracción forestal, agropecuaria, acuicultura, pesca, turismo; así como a las actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios provenientes de las actividades antes indicadas, siempre que las mismas se realicen en la zona, están afectos a una tasa reducida del Impuesto a la Renta de tercera categoría, del 10%.

Los contribuyentes que desarrollen principalmente actividades agrarias y/o de transformación o procesamiento de los productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo en dicho ámbito, están exentos del Impuesto a la Renta.

Las empresas dedicadas a la actividad de comercio que reinviertan no menos del 30% de su renta neta en proyectos de inversión, están afectos a una tasa reducida del Impuesto a la Renta de tercera categoría, del 10%.

Zona Franca de Tacna

Exención de impuesto a la renta para las empresas instaladas en esta zona franca.

e) Promoción de las exportaciones

Régimen de admisión temporal por perfeccionamiento activo

Este régimen que permite el ingreso al país, por un plazo máximo de 24 meses, de ciertas mercancías extranjeras con la suspensión del pago de los derechos arancelarios e IVA, para su posterior exportación, luego de ser sometidas a una operación de perfeccionamiento activo (transformación, elaboración o reparación), incluyendo la maquila.

Drawback o restitución de derechos arancelarios

Consiste en la restitución total o parcial de los derechos arancelarios, que hayan gravado la importación de insumos necesarios para la producción de mercancías posteriormente exportadas. La tasa de la restitución es del 5% del valor FOB exportado con el tope del 50% de su costo de producción.

f) Incentivos a la innovación y el desarrollo tecnológico

No se han identificado.

g) Incentivos específicos al empleo

No se han identificado.

A.2.4.2 Gasto tributario asociado a los incentivos a la inversión y empleo

En la tabla se muestran los incentivos tributarios antes descritos, con las estimaciones de gastos tributarios cuando están disponibles.

Cuadro A.2.4.2
Perú: Gastos Tributarios para Incentivar la Inversión y el Empleo

Incentivo	Gasto Tributario 2008	
	Miles de soles	% del PIB
(a) incentivos generales a la inversión		
Estabilidad tributaria	S. I.	S. I.
Régimen especial de recuperación anticipada del IVA	229 009	0,06
(c) incentivos a la inversión sectorial		
Reintegro del IVA en contratos de concesión de obras de infraestructura	S. I.	S. I.
Promoción del sector agrario	110.264	0,03
Incentivos a la minería	61.903	0,02
(d) incentivos a la localización		
Centros de Exportación, Transformación, Industria, Comercialización y Servicios (CETICOS)	237.209	0,06
Inversiones en la Amazonía	1.918.808	0,46
Zona Franca de Tacna	42	0,00
(e) promoción de las exportaciones		
Régimen de admisión temporal por perfeccionamiento activo	S. I.	S. I.
Drawback o restitución de derechos arancelarios	701 652	0,17

Fuente: Ministerio de Hacienda y Crédito Público, "Aspectos Complementarios Mensaje Presidencial Proyecto de Presupuesto General de la Nación", Colombia, 2008.

A.2.4.3 Impacto de los incentivos

Byrne (2002) estudió la efectividad de algunos incentivos en Perú, basándose en la opinión de expertos locales. Entre ellos, estudió los incentivos a la inversión en la Amazonía, los contratos de estabilidad tributaria y los incentivos a la minería.

Respecto del primero, señala que ninguno de los expertos entrevistados defendió a la Ley de la Amazonía como un instrumento que estimulara el crecimiento económico. En vez de ello, varios mencionaron los fraudes y abusos que habían tenido lugar hace algunos años.

Respecto de los contratos de estabilidad tributaria, el autor señala que existe la percepción de que han sido útiles para atraer inversión. En particular, las compañías mineras aprecian los contratos de estabilidad tributaria, debido al alto valor de las inversiones, la larga duración de los proyectos y la volátil política tributaria peruana.

Por último, también se realiza una buena evaluación de los incentivos a la minería. La evaluación sugiere los incentivos tributarios hicieron rentables varios proyectos importantes que finalmente se llevaron a cabo.