

MEDICIÓN DE LAS RENUNCIAS RECAUDATORIAS EN AMÉRICA LATINA

Raymundo Miguel Campos Vázquez



NACIONES UNIDAS

CEPAL



cooperación
alemana

DEUTSCHE ZUSAMMENARBEIT

Documentos de Proyectos

Medición de las renunciaciones recaudatorias en América Latina

Raymundo Miguel Campos Vázquez



Este documento fue preparado por Raymundo Miguel Campos Vázquez, Consultor de la División de Desarrollo Económico de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), para el proyecto "Reactivación transformadora: superando las consecuencias de la pandemia de COVID-19 en América Latina y el Caribe" que forma parte del programa de cooperación CEPAL-BMZ/GIZ. El proyecto es ejecutado por la CEPAL en conjunto con la Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) y financiado por el Ministerio Federal de Cooperación Económica y Desarrollo de Alemania (BMZ).

Se agradecen los valiosos aportes y sugerencias de Francisco Javier Arias Vázquez, María Eugenia Romero Torres, Claudia Leticia Camargo Rojas y Víctor Mauricio Rodríguez Ramos, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México, y de Daniel Titelman, Noel Pérez Benítez, Michael Hanni, Ivonne González y Jean-Baptiste Carpentier, de la CEPAL. Se agradece también el apoyo en la investigación de Alfonso Medina Velázquez.

Las opiniones expresadas en este documento, que no ha sido sometido a revisión editorial, son de exclusiva responsabilidad del autor y pueden no coincidir con las de la Organización o las de los países que representa.

Publicación de las Naciones Unidas
LC/TS.2022/148
Distribución: L
Copyright © Naciones Unidas, 2022
Todos los derechos reservados
Impreso en Naciones Unidas, Santiago
S.22-00762

Esta publicación debe citarse como: R. M. Campos Vázquez, "Medición de las renuncias recaudatorias en América Latina", *Documentos de Proyectos* (LC/TS.2022/148), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2022.

La autorización para reproducir total o parcialmente esta obra debe solicitarse a la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), División de Documentos y Publicaciones, publicaciones.cepal@un.org. Los Estados Miembros de las Naciones Unidas y sus instituciones gubernamentales pueden reproducir esta obra sin autorización previa. Solo se les solicita que mencionen la fuente e informen a la CEPAL de tal reproducción.

Índice

Resumen	7
Introducción	11
I. Discusión conceptual	15
A. Contexto y relevancia de los ingresos tributarios en la economía, en los ingresos totales y como fuente de financiamiento del gasto público y su comparación internacional	15
B. Evaluaciones de la efectividad de los tratamientos impositivos que significan una renuncia recaudatoria para mejorar la eficiencia	23
C. Evolución, magnitud y composición de las renuncias recaudatorias.....	27
II. Revisión detallada de los Reportes de renuncias recaudatorias publicados en países de América Latina	33
A. Conceptualización en los reportes de renuncias recaudatorias.....	33
B. Desarrollos recientes de los reportes de renuncias recaudatorias.....	37
C. Metodologías utilizadas en los reportes de renuncias recaudatorias	38
D. Fuentes de información empleadas para la estimación de las renuncias recaudatorias por país	39
E. Estimaciones de renuncias recaudatorias	43
III. Experiencia de México en la elaboración de análisis de incidencia de renuncias recaudatorias en el ISR e IVA	47
A. Fuentes de información.....	47
B. Aspectos metodológicos	48
C. Principales resultados.....	50
1. ISRE.....	52
2. ISRP.....	56
3. IVA.....	59
4. Impuestos especiales.....	61
5. Estímulos fiscales	62
6. Resumen	63

IV.	Propuesta de elementos a considerar en una guía metodológica para la estimación y análisis de las renuncias recaudatorias a partir de buenas prácticas identificadas en América Latina.....	65
V.	Recomendaciones para el fortalecimiento de la estimación y evaluación de las renuncias recaudatorias para promover el desarrollo sostenible e inclusivo	69
	Bibliografía	73
	Anexos.....	77
	Anexo 1	78
	Anexo 2	84
	Anexo 3	85
	Anexo 4	114
Cuadros		
Cuadro 1	Evolución de los ingresos tributarios del gobierno general en América Latina (17 países) y subregiones, 2009-2020	16
Cuadro 2	Tipología de las renuncias recaudatorias	18
Cuadro 3	Beneficios y costos posibles de las renuncias recaudatorias	21
Cuadro 4	Ventajas y desventajas relativas de los incentivos tributarios	27
Cuadro 5	Comparativa de la conceptualización de las renuncias recaudatorias	34
Cuadro 6	Fuentes de información para la estimación de las renuncias recaudatorias	40
Cuadro 7	Comparación de temporalidad y desagregación de la información en los reportes de renuncias recaudatorias	42
Cuadro 8	Comparación de las principales renuncias recaudatorias en América Latina	45
Cuadro 9	Renuncias recaudatorias por tipo de tratamiento, 2020-2022.....	51
Cuadro 10	Principales renuncias recaudatorias sobre la renta de empresas, 2020-202	53
Cuadro 11	Distribución por decil de ingreso de las principales renuncias asociadas al ISRE	55
Cuadro 12	Principales renuncias recaudatorias sobre la renta de las personas, 2020-2022.....	56
Cuadro 13	Distribución por decil de ingreso de las principales renuncias asociadas al ISRP	58
Cuadro 14	Renuncias recaudatorias en el IVA, 2020-2022.....	60
Cuadro 15	Distribución por decil de ingresos de las principales renuncias asociadas al IVA.....	61
Cuadro 16	Renuncias recaudatorias por impuestos especiales, 2020-2022	62
Cuadro 17	Principales renuncias recaudatorias por Estímulos Fiscales, 2020-2022	62
Cuadro 18	Renuncias recaudatorias con mayor peso, en 2021	64
Cuadro 19	Recomendaciones para fortalecer la estimación y análisis de las renuncias recaudatorias a partir de las buenas prácticas identificadas	66
Cuadro A1	Evolución de las renuncias recaudatorias en América Latina y el Caribe, 2009-2022	78
Cuadro A2	Evolución de las renuncias recaudatorias en América Latina, 2009-2020	78
Cuadro A3	Renuncias recaudatorias en América Latina por tipo de impuesto (último dato disponible).....	80
Cuadro A4	Fuentes de información para la estimación de las renuncias sobre el ISRE	81
Cuadro A5	Fuentes de información para la estimación de las renuncias sobre el ISRP	82
Cuadro A6	Fuentes de información para la estimación de las renuncias sobre el IVA	82
Cuadro A7	Fuentes de información para la estimación de las renuncias sobre los impuestos especiales (IEPS e ISAN)	83
Cuadro A8	Fuentes de información para la estimación de las renuncias sobre los estímulos fiscales	83
Cuadro A9	Renuncias Recaudatorias con mayor peso en Argentina, 2020-2022.....	85

Cuadro A10	Renuncias Recaudatorias con mayor peso en el Estado Plurinacional de Bolivia, 2014-2016.....	88
Cuadro A11	Renuncias Recaudatorias con mayor peso en Brasil, 2019	90
Cuadro A12	Renuncias Recaudatorias con mayor peso en Chile, 2019-2021.....	93
Cuadro A13	Renuncias Recaudatorias con mayor peso en Colombia, 2018-2019	96
Cuadro A14	Renuncias Recaudatorias con mayor peso en Costa Rica, 2020.....	98
Cuadro A15	Renuncias Recaudatorias con mayor peso en Ecuador, 2020	100
Cuadro A16	Renuncias Recaudatorias con mayor peso en El Salvador, 2016.....	102
Cuadro A17	Renuncias Recaudatorias con mayor peso en Paraguay, 2014	104
Cuadro A18	Renuncias Recaudatorias con mayor peso en Perú, 2019.....	107
Cuadro A19	Renuncias Recaudatorias con mayor peso en República Dominicana, 2021	109
Cuadro A20	Renuncias Recaudatorias con mayor peso en Uruguay, 2018-2019	111

Gráficos

Gráfico 1	Variación de los ingresos tributarios del gobierno general en América Latina (17 países), 2009-2019.....	17
Gráfico 2	Evolución de las renuncias recaudatorias en América Latina (13 países), 2015-2019	28
Gráfico 3	Renuncias recaudatorias en América Latina (13 países), 2015 y 2019	29
Gráfico 4	Renuncias recaudatorias en América Latina (13 países), 2015 y 2019	30
Gráfico 5	Composición de las renuncias recaudatorias en América Latina (13 países), último dato disponible	44
Gráfico 6	Evolución de las renuncias recaudatorias por tipo de impuesto en México, 2013-2022	52
Gráfico A1	Recaudación Tributaria en América Latina y el Caribe (17 países), 2020.....	84

Diagrama

Diagrama 1	Fortalecimiento de la revisión de renuncias recaudatorias para promover el financiamiento del desarrollo sostenible	72
------------	---	----

Resumen

El sistema tributario es uno de los principales instrumentos del Estado para obtener recursos que financien el gasto e inversión pública y así proveer a la población de los bienes y servicios públicos que esta necesita. Dentro del sistema impositivo es posible tener ciertos tratamientos preferenciales, a empresas, personas o regiones, con el fin de promover la actividad económica o como medida de apoyo a sectores vulnerables, entre otros. En este sentido, el sistema tributario tiene funciones similares al del gasto público, pero en este caso se da por medio de la renuncia del Estado a la recaudación que correspondería obtener sin esos tratamientos preferenciales. Por ello, el término para referirse a esa estimación se conoce como renuncia recaudatoria, aunque también se emplea el término gasto tributario.

La magnitud de las renuncias recaudatorias en América Latina y el Caribe es considerable. En promedio los ingresos no percibidos para 2020 en la región equivalieron a 3.8% del PIB, mientras que en términos de la recaudación tributaria representa un promedio de 20.6%. Existe una gran heterogeneidad entre los países de la región, derivada en parte de los diferentes grados de avances en la estimación de las renuncias recaudatorias en la región.

Las renuncias recaudatorias son implementadas de diversas formas, desde exenciones, deducciones, créditos, tasas reducidas y diferimientos, entre otros. Su variedad otorga a los responsables de la formulación de políticas tributarias un conjunto de herramientas en la formulación de políticas públicas que contemplan la incorporación de una renuncia recaudatoria, pero cuyo impacto es heterogéneo, lo que da lugar a pérdidas de recaudación diferentes y a distintos cambios en el comportamiento de los beneficiarios. Esto resalta la importancia de evaluar la efectividad de la renuncia recaudatoria y contrastarla con los costos de esta.

En este reporte se estudian los informes de renuncias recaudatorias en países de la región con el propósito de dar una guía para medir el costo de esta. La información sobre las renuncias recaudatorias presenta diversas complicaciones conceptuales y metodológicas que dificulta su comparación entre países, e incluso algunas diferencias conceptuales respecto al concepto de gasto público directo dentro de un mismo país.

Respecto a la definición de las renuncias recaudatorias, la mayoría de los países hacen referencias a estas en términos de ingresos no percibido o no recaudado, un país (Uruguay) lo hace en términos de pérdida de ingresos, Brasil los denomina gastos indirectos del gobierno y Nicaragua como transferencias

del estado. Otros aspectos interesantes de estas definiciones es que cinco países hacen mención explícita de la persecución de objetivos (Argentina, Brasil, Chile, Guatemala, Honduras), siete los definen como un tipo de beneficio o incentivo a los contribuyentes (Brasil, Chile, Guatemala, Honduras, México, Perú, República Dominicana), cinco países mencionan el tipo de renuncias aplicables (Estado Plurinacional de Bolivia, Colombia, Ecuador, Guatemala y Honduras), y siete países mencionan la desviación con respecto a una estructura normal o de referencia (Argentina, Estado Plurinacional de Bolivia, Costa Rica, México, Paraguay, República Dominicana y Uruguay).

En cuanto al concepto medido o enfoque de la medición, todos los países revisados lo hacen en términos del ingreso renunciado, sin ningún supuesto sobre el cambio de comportamiento de los contribuyentes al eliminarse un tratamiento preferencial o efectos cruzados de las distintas renuncias. Por este motivo, la suma de los valores de distintas partidas no representa de manera precisa la recaudación potencial de ingresos y las conclusiones que se obtengan a partir de los totales o subtotales de más de un tipo de impuesto deben ser evaluadas con cuidado teniendo siempre presente esta limitación. Entre las fuentes de información empleadas para realizar estas estimaciones, se destaca la información fiscal (principalmente declaraciones de impuestos), estadísticas de instituciones nacionales y las encuestas que se realizan en cada país.

Para el marco normal o de referencia, destaca que la gran mayoría de los países utilizan una definición del impuesto basada en la legislación propia del país, solo tres países hacen uso de un marco conceptual (México, Paraguay y República Dominicana) y uno de una aproximación mixta (Chile, con el fin de pasar a un marco completamente conceptual). Esta es una de las principales limitantes para la comparación de las estimaciones entre países, pues esto hace que los conceptos medidos no sean del todo equivalentes, especialmente en el caso del ISR, pues en cuanto al IVA existe una mayor homologación.

Finalmente, en cuanto a la obligación legal de realizar un reporte con las estimaciones de las renuncias recaudatorias, se aprecia que la gran mayoría de los países cuentan con un artículo o ley que la establezca, y son sólo tres países en los que no existe esta obligación (Estado Plurinacional de Bolivia, Costa Rica y Nicaragua). Este es un buen indicador de la creciente importancia de la estimación de las renuncias recaudatorias en la región, orientada de ayudar a alcanzar objetivos de disminución de la desigualdad de ingresos, bienestar, inversión, consumo, generación de empleos, entre otros. Los elementos más importantes por comparar dentro de estos reportes son la temporalidad y la desagregación de la información que se presenta, especialmente el nivel de detalle con el que se describe cada concepto o partida renunciada.

Para el caso particular de México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) se encarga de elaborar el documento "Renuncias Recaudatorias" cuyo objetivo es presentar una cuantificación de los montos que deja de recaudar el erario federal. En el reporte de 2021 (SHCP, 2021) se encuentran los montos estimados, a partir de de las declaraciones de impuestos, dictámenes fiscales de los contribuyentes, Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) de nómina y otras fuentes complementarias, de las renuncias para el Impuesto Sobre la Renta (ISR), empresarial y de persona física, el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) y el Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN), los estímulos fiscales y tratamientos diferenciales establecidos en diversos Decretos Presidenciales, pertinentes en materia tributaria.

Con base en las mejores prácticas identificadas en los reportes de renuncias recaudatorias para América Latina y el Caribe, se proponen una serie de elementos destacados a considerar para la estimación, análisis y reporte de las renuncias recaudatorias, haciendo énfasis en las características de los reportes más completos. En particular, se destacan cuatro aspectos metodológicos centrales: i) para la definición de la estructura "normal" del impuesto se sugiere un marco de referencia conceptual, buscando facilitar las comparaciones entre países y las soluciones en conjunto; ii) respecto a las fuentes de información, se recomienda que la información provenga principalmente de las declaraciones de los contribuyentes (empresas y personas físicas), y se complementa con información pública de estadísticas agregadas o de encuestas en hogares; iii) en relación a los contenidos, se recomienda proporcionar una lista completa

de las renuncias recaudatorias estimadas y proporcionar información detallada sobre las mismas (que conceptos abarca, a quiénes aplica, y en qué consiste); iv) y una elaboración anual de estos reportes es indispensable para realizar un seguimiento de la evolución tanto de las renuncias recaudatorias como de los aspectos metodológicos relevantes.

Como complemento a esta guía metodológica, se remarca la importancia de acompañar estos reportes de un análisis que evalúe tanto si los beneficios atribuibles a estas prácticas superan a sus costos, así como de un portal que ponga esta información a disponibilidad del público en general. Estos aspectos buscan fortalecer el papel de las renuncias recaudatorias en el fomento del desarrollo sostenible en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible.

Introducción

El sistema tributario es uno de los principales instrumentos del Estado para obtener recursos que financien el gasto e inversión pública y así proveer a la población de los bienes y servicios públicos que esta necesita. El sistema tributario no sólo se utiliza como medio recaudatorio, sino que también como instrumento central de la política fiscal para perseguir ciertos objetivos de políticas, tales como la reducción de las desigualdades (redistribución del ingreso), fomentar la inversión privada, atraer capitales extranjeros, apoyar a ciertos sectores de la economía e internalizar las externalidades negativas que generan los agentes económicos, entre otros.

Dentro del sistema impositivo es posible tener ciertos tratamientos preferenciales, a empresas, personas o regiones, con el fin de promover la actividad económica o como medida de apoyo a sectores vulnerables, entre otros. En este sentido, el sistema tributario tiene funciones similares al del gasto público, pero en este caso se da por medio de la renuncia del Estado a la recaudación que correspondería obtener sin esos tratamientos preferenciales. Por ello, el término para referirse a esa estimación se conoce como renuncia recaudatoria (aunque también se le conoce como gasto tributario).

La magnitud de las renuncias recaudatorias en América Latina y el Caribe es considerable. En promedio los ingresos no percibidos para 2020 en la región equivalieron a 3.8% del PIB¹, mientras que en términos de la recaudación tributaria² representa un promedio de 20.6%. Ambas medidas son importantes ya que permiten hacer una comparación entre las renuncias estimadas para diferentes países o zonas de la región (Centroamérica contra América del Sur, por ejemplo), pero expresarlas en términos de la recaudación tributaria permite tener una perspectiva de la escala de la renuncia dentro del mismo sistema tributario del país. En ambos casos hay que destacar que existe una gran heterogeneidad entre los países considerados, derivada en parte de los diferentes grados de avances en la estimación de las renuncias recaudatorias en la región.

En cuanto a las comparaciones más importantes que se pueden realizar, en términos del sistema tributario y de las renuncias recaudatorias de cada país, están el marco de referencia empleado, el enfoque de estimación que se sigue, las fuentes de información que se consultan y la estructura de los reportes que se elaboran. El marco de referencia se refiere a la estructura “normal” o punto de comparación (*benchmark*)

¹ Promedio simple calculado con base en datos de la CEPAL provenientes de cifras oficiales.

² Promedio simple calculado con base en Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2021 (OECD-CEPAL-CIAT-BID, 2022).

a partir del cual se identifican y miden las renuncias recaudatorias, este puede ser legal o conceptual teórico, como se verá más adelante en este documento.

En lo referente a la estimación de las renuncias tributarias, el enfoque puede ser el de medir el ingreso renunciado (mide la recaudación que se no se obtiene por la aplicación de un tratamiento preferencial y asumiendo que los contribuyentes no cambiarían su comportamiento), el ingreso ganado (estima la ganancia en recaudación que implicaría la eliminación del tratamiento preferencial asumiendo un cambio de comportamiento de los beneficiarios) o el gasto directo equivalente (mide el costo que supondría proveer el mismo beneficio monetario que otorga el tratamiento tributario a través de un gasto directo). Para el caso de América Latina y el Caribe, el marco de referencia más empleado para la definición de la estructura "normal" del impuesto es el legal, y el único enfoque de estimación que se emplea es el del ingreso renunciado. Para el caso particular de México, se utiliza un marco de referencia conceptual y el enfoque de estimación es del ingreso renunciado.

Respecto a las fuentes empleadas, se destaca la información fiscal (principalmente declaraciones de impuestos), estadísticas de instituciones nacionales y las encuestas que se realizan en cada país. Finalmente, los elementos más importantes a comparar dentro de los reportes de renuncias son la temporalidad y la desagregación de la información que se presenta, especialmente el nivel de detalle con el que se presenta cada concepto o partida renunciada.

Es necesario remarcar que, dado el enfoque de medición empleado, las estimaciones de las renuncias recaudatorias que presenta cada país no necesariamente son equivalente al ingreso que se obtendría en caso de eliminar algún tratamiento preferencial en concreto. El impacto global que considera ajustes y cambios dependerá, entre otros factores, de los efectos del cambio impositivo en el comportamiento de los agentes económicos. Por otra parte, y debido a que las estimaciones se realizan de manera independiente, la suma de los resultados no necesariamente coincidiría con el monto renunciado teórico (el resultado de eliminar uno a uno cada tratamiento no es igual al de suprimirlos todos).

El presente documento se estructura en cinco secciones, además de esta introducción. En la sección I se revisan los elementos conceptuales que enmarcan al concepto de renuncias recaudatorias, partiendo de la relevancia de los ingresos tributarios en la economía y para el financiamiento del gasto presupuestario. Se detallan, además, los principales mecanismos que ayudan a mejorar la eficiencia de las renuncias recaudatorias y se realiza una estimación de su evolución, magnitud y composición en los países de América Latina.

En la sección II, se elabora una revisión exhaustiva de los reportes de renuncias recaudatorias que se publican en la región, identificando las definiciones usadas por los países, las metodologías empleadas y las fuentes de información que se movilizan. La sección III se detiene sobre la experiencia particular de México en la elaboración de análisis de incidencia de renuncias recaudatoria para el Impuesto sobre la Renta (ISR) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Sobre la base de todos estos antecedentes, la sección IV propone una serie de elementos a considerar en una guía metodológica para la estimación y análisis de las renuncias recaudatorias a partir de las mejores prácticas identificadas en América Latina y el Caribe, haciendo énfasis en las características de los reportes más completos. En especial, se destacan cuatro aspectos metodológicos centrales: i) para la definición de la estructura "normal" del impuesto se sugiere un marco de referencia conceptual, ya que esto favorecería las comparaciones entre países y la identificación de soluciones a problemas similares entre estos; ii) respecto a las fuentes de información, se recomienda que la información provenga principalmente de las declaraciones de los contribuyentes (empresas y personas físicas), y se complementa con información pública de estadísticas agregadas o de encuestas en hogares; iii) en relación a los contenidos del reporte de renuncias recaudatorias, se recomienda proporcionar una lista completa de las renuncias recaudatorias estimadas y proporcionar información detallada sobre estas (que conceptos abarca, a quiénes aplica, y en qué consiste); iv) una elaboración anual de estos reportes es relevante para realizar un seguimiento de la evolución tanto de las renuncias recaudatorias como de los aspectos metodológicos relevantes.

Finalmente, la sección V plantea recomendaciones para fortalecer el papel de las renuncias recaudatorias en el financiamiento para el desarrollo sostenible. La política tributaria puede representar una herramienta importante para impulsar el progreso hacia el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), establecidos en la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas. En particular, el uso de las renuncias recaudatorias podría contribuir significativamente a alcanzar estos objetivos, generando los incentivos adecuados a los agentes privados u otorgando un alivio económico a ciertos grupos vulnerables, pero es necesario que estas herramientas se acompañen de un análisis costo-beneficio y se considere su interacción con las políticas tributarias y los programas de gasto público. A pesar de que muchos de los tratamientos preferenciales están alineados con los ODS, es indispensable que estos sean evaluados integralmente, con el fin de evaluar si cumplen con los objetivos para los que fueron creados. De esta manera, el mejoramiento de la metodología de estimación y evaluación de los tratamientos preferenciales se plantea como una acción muy relevante para el fomento de iniciativas orientadas hacia una recuperación transformadora con sostenibilidad e inclusividad en los países de América Latina y el Caribe.

I. Discusión conceptual

A. Contexto y relevancia de los ingresos tributarios en la economía, en los ingresos totales y como fuente de financiamiento del gasto público y su comparación internacional

El sistema tributario es uno de los principales instrumentos del Estado para obtener recursos que financien el gasto e inversión pública y así proveer a la población de los bienes y servicios que esta necesita. Sin embargo, este sistema no sólo se utiliza como un instrumento recaudatorio, sino que también promueve la implementación de políticas públicas para la obtención de otros objetivos como disminuir la desigualdad en la distribución del ingreso, mejorar el bienestar, fomentar la inversión doméstica y atraer la inversión extranjera, estimular el crecimiento y la generación de empleos, dar incentivos a las exportaciones y a la industrialización sustentable, promover o castigar la producción o el consumo de ciertos bienes y servicios, proteger el medio ambiente y apoyar a sectores específicos o internalizar las externalidades negativas que generan los agentes económicos, entre otros.

En términos de la recaudación de recursos por parte de los sistemas tributarios, existe una gran heterogeneidad entre los países de América Latina y el Caribe. El cuadro 1 presenta los ingresos tributarios del gobierno general³ como proporción del producto interno bruto (PIB) para 17 países de la región para el periodo de 2009 a 2020, con una relación promedio de 20.1% del PIB para el 2020, aunque el rango observado es muy amplio (un mínimo de 12.4%, un máximo de 31.6% y una mediana de 19.2% del PIB), desde 12.4% del PIB para Guatemala, 12.6% para República Dominicana y 13.4% para Paraguay hasta un 26.6% del PIB para Uruguay, 29.4% para Argentina y un 31.6% para Brasil (ver también el gráfico A1 del anexo 1). En 2020, el promedio de la relación recaudación a PIB disminuyó en 0.6 puntos porcentuales (p.p.) del PIB con respecto a 2019 (con una tasa media de crecimiento [TMC] del 1.1% entre 2009 y 2019), debido principalmente a la reducción en los niveles de recaudación en la mayoría de los países de la región producto de la crisis derivada de la pandemia de COVID-19, con excepción de Argentina, El Salvador, México y Uruguay.

³ Incluye al gobierno central, gobiernos subnacionales y a otros organismos gubernamentales tales como los de seguridad social.

Un aspecto que es importante resaltar es la diferencia que existe entre Centroamérica (incluidos México y República Dominicana) y América del Sur. Por un lado, la recaudación tributaria en los países de Centroamérica antes de la pandemia promedió 18.6% del PIB en 2019 (con una TMC de 1.4% entre 2009 y 2019) contra 22.6% del PIB en América del Sur (con una TMC del 0.8% entre 2009 y 2019). Sin embargo, hay que destacar que la variación de esta relación es más marcada en América del Sur (un mínimo de 14%, un máximo de 32.5% y una mediana de 14% del PIB).

Cuadro 1
Evolución de los ingresos tributarios del gobierno general en América Latina (17 países) y subregiones, 2009-2020
(En porcentaje del PIB)

País	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Argentina	28,9	29,1	29,3	30,6	31,2	31,1	31,5	30,7	30,0	28,5	28,2	29,4
Bolivia (Estado Plurinacional de)	21,7	22,9	25,1	25,9	26,7	27,9	29,5	27,9	25,9	25,0	24,7	22,4
Brasil	32,0	32,4	33,3	32,5	32,5	31,8	32,0	32,2	32,3	32,6	32,5	31,6
Chile	17,3	19,6	21,1	21,3	19,9	19,6	20,4	20,1	20,2	21,1	20,9	19,3
Colombia	18,8	18,1	18,9	19,7	20,0	19,6	19,9	19,1	19,0	19,3	19,7	18,7
Costa Rica	22,1	22,1	22,6	22,6	23,0	22,6	22,9	23,5	23,0	23,2	23,6	22,9
Ecuador	15,7	16,8	17,7	19,7	19,5	19,3	21,7	19,9	19,9	20,7	20,0	19,1
El Salvador	17,9	18,7	18,7	19,1	20,1	19,8	19,9	20,5	20,9	21,3	20,9	21,9
Guatemala	12,3	12,5	12,8	12,9	13,3	13,2	12,8	13,2	13,2	13,2	13,0	12,4
Honduras	17,8	18,2	17,7	18,3	18,9	19,9	20,6	22,2	21,7	21,9	21,5	19,2
México	12,5	12,8	12,8	12,6	13,3	13,7	15,9	16,6	16,1	16,1	16,3	17,9
Nicaragua	18,5	19,3	20,2	20,8	21,2	21,8	22,3	23,3	23,8	23,2	25,7	25,4
Panamá	16,0	16,4	16,3	16,6	16,8	15,7	15,1	15,5	15,1	14,8	14,0	13,7
Paraguay	11,5	12,1	12,8	13,4	12,7	13,8	13,7	13,4	14,0	13,9	14,0	13,4
Perú	16,9	17,8	18,5	19,0	18,9	19,2	17,4	16,2	15,3	16,4	16,6	15,2
República Dominicana	12,8	12,4	12,4	13,1	13,6	13,5	13,0	13,1	13,2	13,2	13,5	12,6
Uruguay	23,9	24,3	24,6	24,9	25,4	25,3	25,2	25,6	26,9	27,0	26,6	26,6
América Latina ^a	18,6	19,1	19,7	20,2	20,4	20,5	20,8	20,8	20,6	20,7	20,7	20,1
América del Sur ^b	20,8	21,4	22,4	23,0	23,0	23,0	23,5	22,8	22,6	22,7	22,6	21,8
Centroamérica, México y República Dominicana ^c	16,2	16,6	16,7	17,0	17,5	17,5	17,8	18,5	18,4	18,4	18,6	18,2

Fuente: Elaboración propia con base en Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2021 (OECD-CEPAL-CIAT-BID, 2022).

^a Promedio de los 17 países de América Latina.

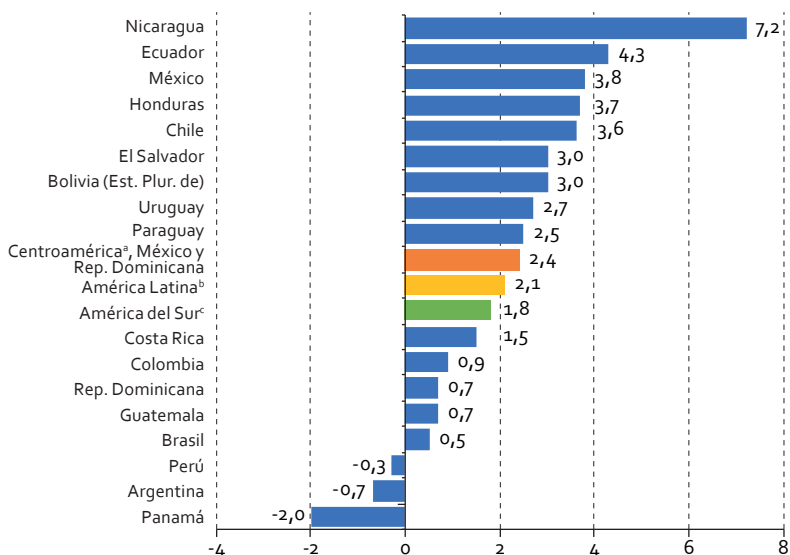
^b Promedio de 9 países: Argentina, Bolivia (Estado Plurinacional de), Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, Paraguay, Perú y Uruguay.

^c Promedio de 8 países: Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá y República Dominicana.

El incremento de la recaudación a nivel regional (en 2.1 p.p. del PIB) y subregional entre 2009 y 2019, año anterior a la crisis provocada por la pandemia de COVID-19, esconde una importante heterogeneidad a nivel de los países (gráfico 1). Siendo los países con mayores incrementos Nicaragua (más 7.2 p.p. del PIB y una TMC de 3.3% entre 2009 y 2019), Ecuador (más 4.3 p.p. del PIB y una TMC de 2.5% entre 2009 y 2019), México (más 3.8 p.p. del PIB y una TMC de 2.7% entre 2009 y 2019), Honduras (más 3.7 p.p. del PIB y una TMC de 1.9% entre 2009 y 2019) y Chile (más 3.6 p.p. del PIB y una TMC de 1.9% de entre 2009 y 2019). Algunos países presentan un crecimiento negativo en este periodo, siendo los más notorios el caso de Panamá (menos 2 p.p. del PIB y una TMC de -1.3% entre 2009 y 2019), Argentina (menos 0.7 p.p. del PIB y un TMC de -0.2% entre 2009 y 2019) y Perú (menos 0.3 p.p. del PIB y una TMC de -0.2% entre 2009 y 2019). Esta relativa estabilidad también implica que la diferencia entre América del Sur y los países de Centroamérica, México y República Dominicana se ha mantenido presente, pero esta brecha ha disminuido

en 0.6 p.p. en los últimos años, pasando de una diferencia de 4.6 p.p. en 2009 a una diferencia de 4.0 p.p. Como se refleja en el cuadro 1, en América Latina existe una gran heterogeneidad en términos de la recaudación tributaria, por lo que es necesario tener presente estos niveles relativos de recaudación para las comparaciones que se presentarán más adelante en términos de las renuncias recaudatorias.

Gráfico 1
Variación de los ingresos tributarios del gobierno general en América Latina (17 países), 2009-2019
(En porcentaje del PIB)



Fuente: Elaboración propia con base en Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2021 (OECD-CEPAL-CIAT-BID, 2022).

^a Promedio de 8 países: Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá y República Dominicana.

^b Promedio de los 17 países de América Latina.

^c Promedio de 9 países: Argentina, Bolivia (Estado Plurinacional de), Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, Paraguay, Perú y Uruguay.

La recaudación de ingresos para el financiamiento de bienes y servicios públicos es el principal objetivo de los sistemas tributarios, pero estos pueden cumplir también con otros objetivos de política. Por ejemplo, los tratamientos preferenciales otorgados a ciertos sectores, actividades o grupos específicos a través de exenciones, deducciones, créditos, diferimientos o tasas impositivas más bajas, entre otros, juegan un papel fundamental a través de la generación de incentivos a los agentes privados en línea con las prioridades del gobierno o bien a través de la entrega de un alivio económico a ciertos grupos sociales. Así, el sistema tributario, a través de los tratamientos preferenciales, cumple un rol similar al del gasto público, pero por la vía de la renuncia del Estado a la recaudación que correspondería obtener de determinados sectores, actividades o grupos específicos (Agostini y Jorratt, 2013). A todas estas recaudaciones que el Estado deja de percibir por medio de estas concesiones o regímenes impositivos especiales se le conoce como renuncia recaudatoria⁴. De esta forma, las renuncias recaudatorias no implican una "salida" de recursos fiscales, sino que permiten a los beneficiarios disminuir, evitar o diferir el pago de impuestos. Estos tratamientos impositivos que originan las renuncias recaudatorias implican la desviación de una estructura "normal" de cada uno de los impuestos.

Para la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, el concepto de renuncia recaudatoria hace referencia a una transferencia de recursos públicos realizada mediante reducciones de las obligaciones impositivas con relación a un marco de referencia o "benchmark", en lugar de realizarse a través de un gasto público directo (Kraan, 2004). Por otro lado, para el Centro Interamericano de Administración Tributarias (CIAT, 2011), las renuncias recaudatorias se definen como los recursos dejados

⁴ Se preferirá el uso de este término sobre otros como gasto tributario.

de percibir por el Estado, por la existencia de incentivos o beneficios que reducen la carga tributaria directa o indirecta de determinados contribuyentes con relación a un sistema tributario de referencia, con el fin de alcanzar ciertos objetivos de la política económica y social. Estas dos definiciones concuerdan en que una renuncia recaudatoria existe cuando hay una desviación de un marco de referencia, el Estado deja de percibir la recaudación de un impuesto, hay un beneficio para ciertos contribuyentes y se persigue ciertos objetivos de política.

Según las definiciones revisadas, el primer elemento importante es el marco de referencia a partir del cual se identifican y miden las renuncias recaudatorias. En un sentido muy general, esta estructura puede seguir un marco legal o uno conceptual teórico. El primero de ellos consiste en tomar como punto de referencia la estructura establecida por la propia ley del impuesto, de forma que se consideran como renuncia a aquellos que se apartan de lo establecido con carácter general en la legislación tributaria, como son el caso de Argentina, Estado Plurinacional de Bolivia, Colombia y el Ecuador. Por otro lado, el marco conceptual consiste en tomar como referencia una base amplia del impuesto fundamentada en un concepto teórico del ingreso, el consumo o el valor agregado, de acuerdo con el impuesto que se analice, por lo que cualquier desviación de esa base daría lugar a una renuncia recaudatoria, como en los casos de México, Chile y el Paraguay. Estos dos primeros casos se retomarán con mayor detalle en las siguientes secciones. Un tercer enfoque, aunque rara vez empleado, es el de subsidio análogo, por el cual se identifican como renuncias recaudatorias aquellos beneficios otorgados que sean análogos a un subsidio directo; por ejemplo, las autoridades alemanas limitan el concepto de renuncias recaudatorias a las concesiones que pueden considerarse un subsidio, lo que está vinculado a si una amplia gama de contribuyentes se beneficia de una desgravación fiscal (Craig y Allan, 2001).

Las renuncias recaudatorias son implementadas de diversas formas, desde exenciones, deducciones, créditos, tasas reducidas y diferimientos, entre otros. Su variedad otorga a los responsables de la formulación de políticas tributarias un conjunto de herramientas en la formulación de políticas públicas que contemplan la incorporación de una renuncia recaudatoria, pero cuyo impacto es heterogéneo, lo que da lugar a pérdidas de recaudación diferentes y a distintos cambios en el comportamiento de los beneficiarios. En el cuadro 2 se presentan de forma sintetizada los principales tipos de renuncias aplicadas en América Latina, así como un ejemplo de éstas a partir del caso mexicano.

Cuadro 2
Tipología de las renuncias recaudatorias

Tipo de renuncia	Descripción	Ejemplos del caso mexicano
Exenciones	Montos que se excluyen del valor sobre el cual se calcula un impuesto (la base gravable)	Exención del pago del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) en telecomunicaciones por la prestación de servicios de Internet o de telefonía fija rural y pública
Deducciones	Montos que se pueden rebajar o reducir de la base gravable	Deducción del Impuesto sobre la Renta Empresarial (ISRE) por adquisición de automóviles de combustión interna y de automóviles híbridos, eléctricos o con motor de hidrógeno
Créditos	Montos que se reducen del pago de impuestos o permiten rebajar los mismos	Crédito fiscal del 30% sobre la base incrementable de los gastos e inversiones realizadas en proyectos de investigación y desarrollo
Tasas reducidas	Tasa menor a la tasa general aplicable a ciertas transacciones o sujetos	Tasa cero del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en la venta de animales y vegetales no industrializados
Diferimientos	Postergación en el pago de impuesto	Deducción del 53% de las aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones
Facilidades administrativas	Excepciones al cumplimiento de obligaciones formales que impactan la integración de la base del impuesto	Deducción de 10% del total de ingresos propios por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores con comprobantes que no cumplen los requisitos fiscales

Fuente: Elaboración propia con base en SHCP (2021), Renuncias Recaudatorias.

Las renuncias recaudatorias se pueden clasificar según la forma de aplicación del trato diferencial, dependiendo de si son relativamente generales o si sólo aplican para un sector o grupo de contribuyentes, y según el proceso necesario para su obtención, ya que en algunos casos se requiere un proceso o trámite específico y en otros la aplicación es automática. Por ejemplo, en el caso mexicano, la tasa cero del IVA a los alimentos es una renuncia sin proceso ya que, este es un impuesto que grava (en este caso con tasa cero) el consumo específico de un bien o servicio (en este caso, alimentos), y general, porque su carga fiscal recae en todas las personas físicas y morales que actúen como consumidor final. Por el contrario, los diferentes regímenes sobre las Zonas Francas⁵ son renuncias particulares, ya que sólo los contribuyentes que realicen actividades en estas delimitaciones geográficas se verán beneficiados por el tratamiento preferencial.

Según la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México (SHCP, 2021) esta clasificación permite acotar discusiones que se generan con relación a las renuncias recaudatorias. La SHCP argumenta que en los casos en que la aplicación de una renuncia recaudatoria es más particular y su obtención requiera más procesos, ésta sería más parecida a un gasto directo. En estos casos, las evaluaciones costo-beneficio que se aplican a algunos rubros de gasto directo son más pertinentes.

Es necesario remarcar que no existe un criterio único para clasificar los tratamientos diferenciales, debido a la naturaleza de las renuncias recaudatorias y a la diversidad de perspectivas en las que se puede centrar su estudio. De forma que, dependiendo del tipo de análisis que se pretenda realizar, puede resultar más útil una clasificación que otra. Aquí se presenta la clasificación utilizada en los reportes sobre renuncias recaudatorias presentados por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL, 2019; CEPAL/Oxfam 2019), y varios países de América Latina.

En este punto es importante hacer una distinción entre incentivos y beneficios tributarios. Un incentivo tiene el objetivo de promover un cambio en el comportamiento de los agentes económicos, mientras que un beneficio no tiene ese objetivo final, ya que solo es una forma de apoyo financiero a los contribuyentes (como las deducciones de gastos de seguridad o asistencia social en el impuesto sobre la renta de las personas físicas). Es decir, un beneficio tributario se fundamenta en razones de interés público (incluido el apoyo a sectores económicos estratégicos), equidad y justicia social; mientras que los incentivos tributarios tienen como objetivo principal el promover inversiones, generación de empleo, priorizar la producción nacional y el consumo, etc. (Peláez Longinotti, 2021).

Según un informe elaborado conjuntamente por el Fondo Monetario Internacional (FMI), la OCDE, la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y el Banco Mundial (FMI/OCDE/ONU/Banco Mundial, 2015), se entiende por incentivo tributario “toda disposición tributaria de carácter especial que se otorga a empresas o proyectos de inversión que cumplen determinados requisitos y en virtud de la cual se admite una desviación favorable respecto de lo establecido en el código general de impuestos” (p. 8).

Según Peláez Longinotti (2021), los incentivos tributarios suelen enfocarse en los impuestos a las rentas o a los patrimonios empresariales, impuestos sobre los activos, a los flujos financieros, así como en los impuestos a las ventas, sobre todo cuando estos impuestos pueden impactar como un costo para la ejecución de un proyecto. Mientras que los beneficios tributarios están más orientados a las personas y que atienden a un fin social, suelen hallarse enfocados en los impuestos a las rentas personales, así como en los impuestos a las ventas o al valor agregado, sobre todo cuando estos impuestos gravan a determinados bienes o servicios considerados esenciales, e impactan en el consumo final de los mismos. El mismo Peláez Longinotti (2021), en una revisión detallada de la base de datos de Gastos Tributarios para América Latina y el Caribe (TEDLAC⁶ por sus siglas en inglés) del CIAT identifica que las renuncias recaudatorias están levemente sesgadas hacia los beneficios sociales o excepciones que procuran corregir inequidades de mercado o del propio sistema tributario. Señala que los beneficios representan el 54.8% en promedio de las renuncias de los diferentes países, mientras que los incentivos representan el 45.2%.

⁵ Áreas geográficas delimitadas cuyo objeto es promover y desarrollar el proceso de industrialización de bienes y la prestación de servicios destinados primordialmente a los mercados externos.

⁶ Tax Expenditures Database for Latin America and the Caribbean. Esta base presenta una clasificación de las renuncias recaudatorias a nivel individual que identifica a cada partida con un Incentivo Tributario o bien con un Beneficio Tributario.

Independientemente de los objetivos que se busca alcanzar con las renuncias recaudatorias, es importante identificar las pérdidas de recaudación asociadas a los diferentes tratamientos preferenciales del sistema tributario, cuantificar las mismas y revisar periódicamente su relevancia para mantener cierto control sobre este fenómeno, incorporando ajustes para la supresión de medidas no eficientes o la revisión de los regímenes que no están produciendo los resultados deseados, minimizando las pérdidas relacionadas con estas renuncias, ya que estas limitan las herramientas disponibles para la política fiscal, la inversión social y puede afectar la equidad. Otra desventaja de estos tratamientos es que generan una mayor complejidad de los sistemas tributarios, incrementándose los costos de administración y cumplimiento, y creando espacios para la evasión y elusión de impuestos. Además, dado que estas políticas no están sujetas a los mismos mecanismos de control y evaluación a los que se someten los gastos directos (aunque algunas de estas renuncias podrían ser revisadas en el mismo sentido en el que se realizan estos gastos) le restan transparencia a la política fiscal, al mismo tiempo que se dificulta el identificar a los beneficiarios (especialmente cuando el tratamiento es de aplicación automática) a diferencia de las políticas de gastos o subsidios directos.

Aunque no existe un consenso en la literatura especializada, la CEPAL/Oxfam (2019) considera que se deben evaluar tres puntos clave al considerar el uso de un tratamiento diferencial que da lugar a una renuncia recaudatoria. Estos puntos son: i) ¿generan las renuncias una asignación de recursos más eficiente?; ii) ¿qué repercusiones tienen sobre la equidad horizontal y vertical del sistema tributario?; y iii) ¿existe transparencia y se incluyen esas desgravaciones en el proceso presupuestario?

En primer lugar, ¿generan las renuncias recaudatorias una asignación de recursos más eficiente? Una de las razones para justificar la intervención del Estado (mediante renuncias recaudatorias, impuestos, gasto directo u otra herramienta de política pública) es la necesidad de corregir la asignación de recursos que resulta de alguna falla del mercado (i.e., externalidades, asimetrías de información, economías de escala, etc.). En este sentido, se justifica el uso de tratamientos diferenciales debido a que la renuncia recaudatoria maximizaría el aprovechamiento de externalidades positivas o minimizaría los efectos de externalidades negativas. Sin embargo, ante la presencia de múltiples fallas de mercado no es posible asegurar que la eliminación de una de estas aumentaría el bienestar. Por ejemplo, los mercados monopólicos u oligopólicos suelen producir resultados ineficientes, mientras que las asimetrías de información y la información incompleta limitan la capacidad de los agentes económicos de tomar decisiones que maximicen su bienestar; en estos casos es probable que el tratamiento preferencial dé lugar a una asignación ineficiente de los recursos y que este genere un beneficio neto neutro, en el mejor de los casos, o negativo, en el peor.

Por ello, la CEPAL/Oxfam (2019) establece que, para evaluar la eficiencia y eficacia de las renuncias recaudatorias es necesario señalar con claridad el objetivo buscado, los indicadores de impacto y el costo asociado con cada tratamiento diferencial. En particular, se propone que los responsables de la formulación de políticas ponderen las ventajas y las desventajas del uso de una renuncia en comparación con un gasto directo. Dependiendo del objetivo, esta última herramienta puede ser una manera más eficiente de asignar recursos.

En segundo lugar, ¿qué efecto tienen las renuncias recaudatorias sobre la equidad y sobre su justo aprovechamiento? En algunos casos, los tratamientos tributarios preferenciales se justifican por una mejora del sistema tributario, en esos casos, las renuncias recaudatorias buscan disminuir los efectos negativos de un impuesto sobre un grupo de contribuyentes de menores recursos, aunque no siempre esta medida sea la forma más eficiente. Un ejemplo de esto es el caso del IVA, en que se aplica una exención o una tasa cero a los productos de la canasta básica con el fin de apoyar a los hogares con menores ingresos (en principio por que el gasto en estos productos representa un mayor porcentaje de su ingreso total). En teoría, la gran mayoría de los contribuyentes pueden aprovechar las exenciones, deducciones y créditos que buscan, por ejemplo, favorecer el consumo de ciertos bienes y servicios o incentivar el ahorro y la inversión; pero, en la práctica no todos los contribuyentes pueden aprovechar estos tratamientos, generando situaciones de desigualdad horizontal y vertical. En el primer caso, debido a que algunos tratamientos

favorecen a determinados sectores o actividades, pueden generarse diferentes cargas tributarias para contribuyentes similares; por ejemplo, en México, las personas físicas y morales en la región fronteriza norte gozan de estímulos fiscales distintos a los de sus pares en el resto del país. Esta diferenciación entre contribuyentes similares puede dar lugar a resultados negativos, creando situaciones en que la carga tributaria de una filial de una empresa multinacional sea más baja que la de una empresa nacional, a raíz de lo cual la industria nacional pierde competitividad. En el segundo caso, los tratamientos preferenciales pueden ocasionar inequidad vertical, especialmente cuando afectan impuestos progresivos y de mayor impacto redistributivo; por ejemplo, cuando el tipo de ingreso se concentra en los deciles más altos de la distribución de ingresos (como en el caso de los ingresos percibidos de dividendos y otros instrumentos financieros), el tratamiento preferencial de estos da lugar a una reducción en su tasa media efectiva, disminuyendo la progresividad del impuesto sobre la renta personal.

En tercer lugar, ¿cómo se garantiza la transparencia y se incluye en el proceso presupuestario el uso de renuncias recaudatorias? Aunque los tratamientos tributarios pueden representar ciertos beneficios en comparación con otros instrumentos de política, sus costos, y en cierta medida, sus ventajas y desventajas, son “invisibles”, tanto para los responsables de la formulación de políticas como para la sociedad. Dado que estas renuncias no suelen quedar sujetas a los mismos mecanismos de control y evaluación a los que se someten los gastos directos (no están incluidas en el presupuesto y generalmente se renuevan automáticamente cada año), ello resta transparencia y limita la posibilidad de rendición de cuentas a la política fiscal, al mismo tiempo que hace más difícil identificar a los beneficiarios. Es en este contexto que la CEPAL/Oxfam (2019), argumenta a favor de la incorporación de las renuncias recaudatorias dentro del proceso presupuestario para aumentar el control y la rendición de cuentas de estas. Sin embargo, este paso tiene ventajas y desventajas: si bien aumenta la transparencia y la rendición de cuentas, también implicaría que ante una recesión sería complicado utilizar renuncias recaudatorias como herramienta contracíclica de la política fiscal. En cualquier caso, esta incorporación es particularmente importante en el caso de los tratamientos preferenciales que no han pasado por un proceso legislativo para su aprobación (como en el caso de las renuncias derivadas de decretos presidenciales). Finalmente, independientemente de si las renuncias se consideran como parte del presupuesto o no, se requiere de un esfuerzo considerable en la cuantificación de estas renuncias y de conocer quiénes son sus beneficiarios, esto para garantizar la transparencia entre los diferentes instrumentos de la política pública. No solo eso, sino que también se requiere transparencia en cómo se calcula cada renuncia de tal forma que cualquier ciudadano pueda corroborar de cierta manera los cálculos oficiales de los Ministerios de Finanzas o de Hacienda de cada país. Respecto a esto último, el FMI y la OCDE (Brys et al., 2020) recomiendan el establecimiento de un grupo de trabajo integrado por funcionarios de los Ministerios de Finanzas o de Hacienda responsable que se enfoque en el desarrollo y perfeccionamiento de la metodología para el cálculo de las renuncias recaudatorias, mientras que la OCDE y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia aconsejan un mandato más sólido y mayores recursos para las entidades encargadas y que pueda preparar un reporte de renuncias recaudatorias anual, independiente y desglosado partida por partida, así como la creación de una entidad independiente de expertos en finanzas públicas, la cual apoye a los Ministerios de Finanzas o de Hacienda en el desarrollo de una estrategia para la implementación de las reformas sugeridas y a la evaluación de las propuestas tributarias (OCDE/DIAN/MHCP, 2021).

Cuadro 3
Beneficios y costos posibles de las renuncias recaudatorias

Beneficios posibles	Costos posibles
Mayor recaudación fiscal por una posible mayor inversión y crecimiento	Pérdida de recaudación por inversiones que se habrían realizado incluso sin los incentivos y por mayor elusión/evasión
Posible corrección de fallas de mercado (externalidades, asimetrías de información, economías de escala, etc.)	Mayor complejidad de los sistemas tributarios
Posible aprovechamiento de externalidades positivas o minimización de efectos de externalidades negativas	Incremento de los costos de administración y cumplimiento Menor transparencia de la política fiscal

Beneficios posibles	Costos posibles
Posibilidad de crear nuevos puestos de trabajo	Distorsión en la asignación de recursos
Otros posibles beneficios sociales o ambientes según el incentivo	Competencia fiscal nociva entre jurisdicciones Pérdida de equidad horizontal y vertical

Fuente: Elaboración propia con base en CEPAL/Oxfam (2019), Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe.

En lo referente a la medición de las renuncias recaudatorias podemos destacar, en aspectos generales, tres enfoques distintos (Villela, Lemgruber, & Jorratt, 2009): ingreso renunciado, ingreso ganado y gasto directo equivalente. Por un lado, el enfoque del ingreso renunciado mide la pérdida de recaudación por la aplicación de un tratamiento preferencial a través de un ejercicio de equilibrio parcial, suponiendo que los contribuyentes no cambiarían su comportamiento; por ejemplo, en el caso de México, para la estimación de la renuncia recaudatoria por exención del IVA se calcula como si los bienes y servicios estuvieran sujetos a la tasa general de 16% del IVA, sin considerar cambio alguno en la eficiencia administrativa de este impuesto. Por otro lado, el método de ingreso ganado estima la ganancia en recaudación que implicaría la eliminación del tratamiento preferencial, por lo que considera algún supuesto acerca del cambio de comportamiento de los beneficiarios. Por último, el enfoque de gasto equivalente mide el costo de proveer el mismo beneficio monetario que otorga el tratamiento tributario a través de un gasto directo; es decir, el gasto directo que se requeriría realizar para otorgar un beneficio neto de impuestos similar a los contribuyentes que aplican el tratamiento preferencial que se evalúa.

La OCDE expone algunas recomendaciones para la cuantificación de las renuncias recaudatorias tanto con relación a la determinación del marco de referencia del tributo como al enfoque de estimación (Kraan, 2004). En cuanto al marco de referencia, indica que este no necesariamente debe estar basado en la estructura legal del tributo y que debe ser amplio y único, esto debido principalmente a que un marco basado en la legislación impide que la medición de las renuncias sea comparable (como en el ISR de persona y empresa que se revisará más adelante), o incluso puede llevar a desacuerdos dentro de un mismo sistema tributario, al ligar al índice de referencia con la base impositiva normativa. En cuanto al enfoque de estimación, sostiene que todos los tipos de renuncias deben ser considerados y recomienda medirlos a partir de la recaudación perdida por su simpleza y precisión, pero teniendo cuidado de no incluir renuncias que realmente no estén generando una pérdida (como exenciones o exclusiones del IVA sobre bienes o servicios intermedios que se destinan a producir bienes o servicios finales gravados).

Por su parte, el CIAT (2011) apunta que, en los casos donde la legislación interna se aleje significativamente de la doctrina internacionalmente aceptada, se sugiere utilizar un sistema tributario basado en un marco conceptual teórico. Por otro lado, el CIAT (2011) coincide en la estimación a partir de la recaudación perdida y enfatiza en que sólo deberían optarse por alguno de los otros dos métodos (ingreso ganado o gasto equivalente) si se cuenta con información especializada que permita cuantificar precisamente la ganancia de recaudación que se obtendría de eliminar un tratamiento preferencial o de recursos necesarios para reemplazarlo por subsidios o transferencias, y estos resultados deberán presentarse de forma separada.

La medición de las renuncias recaudatorias es una tarea compleja y no está exenta de problemas, críticas y limitaciones. Como ya se adelantaba, no existe una definición única de renuncia recaudatoria y de lo que constituye un sistema tributario de referencia, además de que estos marcos y las métricas aplicadas en cada país pueden llegar a variar, lo que dificulta o, incluso podría invalidar la comparación de estos y durante distintos periodos.

B. Evaluaciones de la efectividad de los tratamientos impositivos que significan una renuncia recaudatoria para mejorar la eficiencia

En los últimos años se ha observado un creciente interés en la realización de estudios de evaluación de impacto de las renuncias recaudatorias sobre variables como la inversión, el empleo, entre otras dimensiones. Pero factores como la forma de cada renuncia, la diversidad de los objetivos perseguidos (impulsar económicamente una zona geográfica, un sector de actividad o la realización de nueva inversión, promover el empleo, o alterar la incidencia distributiva de un impuesto, por ejemplo) hace difícil el determinar el beneficio global de estos tratamientos y lleva a que las evaluaciones se realicen para una renuncia en particular o para un conjunto de tratamientos que integran el sistema de un impuesto y están orientadas a un mismo objetivo. En este sentido, Peláez Longinotti (2021) destaca el uso de una clasificación de las renuncias recaudatorias según sector presupuestario asociado, ya que esto permite a los hacedores de política tener discriminadas cada uno de los tratamientos y conocer la renuncia tributaria equivalente. A partir de la información disponible en la base de datos de Gastos Tributarios en América Latina y el Caribe (TEDLAC) y la clasificación sugerida por el CIAT (2011)⁷, encuentra que, a excepción del sector salud y sanidad (incluye alimentación y maternidad) y deportes, que es el sector que más acumula renuncias en 2020 (31.5% del total del registro para todos los países), se nota una distribución medianamente uniforme entre los sectores restantes, con un mínimo de 2.7% y un máximo de 10.7%. En el caso del sector salud y sanidad y deportes, que comprende a todas las excepciones introducidas con estas finalidades sociales, se puede inferir que tiene un amplio alcance, principalmente por la diversidad de beneficios tributarios que existen tanto para ciertos bienes de la canasta de consumo como para los servicios asociados a la salud de los seres humanos.

Un aspecto fundamental para evaluar en cualquier política implementada es si los beneficios que esta produce, tanto económicos como sociales y ambientales, superan a los costos que genera, desde el costo fiscal por la pérdida de recaudación hasta efectos en la eficiencia, equidad y transparencia. Sin embargo, la efectividad de las renuncias recaudatorias para lograr los objetivos mencionados no está exenta de discusión, y este tipo de análisis no es común en los estudios realizados entre los países de América Latina y el Caribe (CEPAL/Oxfam, 2019; Brys et al., 2020; OCDE/DIAN/MHCP, 2021). Los beneficios que se deben comparar a los costos de cualquier intervención fiscal son aquellos que realmente puedan ser atribuibles al tratamiento tributario en cuestión; por ejemplo, un aumento de la recaudación como consecuencia de nuevas inversiones que respondieron al incentivo y los beneficios sociales de esa mayor inversión como nuevos puestos de trabajos, externalidades positivas, mayor crecimiento económico, menor pobreza, etc. Mientras que en los costos se deben incluir aspectos como la pérdida de recaudación por inversiones que se habrían realizado incluso sin los incentivos, un mayor costo de administración tributaria, el posible abuso del incentivo que aumente la evasión, las distorsiones económicas, los efectos distributivos y su efecto en las variables macroeconómicas. En general, los estudios existentes en la región se centran en la estimación de la pérdida de recaudación y muy pocos realizan una evaluación integral de los costos y beneficios de los incentivos fiscales (CEPAL, 2019, CEPAL/Oxfam, 2019; Brys et al., 2020; OCDE/DIAN/MHCP, 2021).

Un ejemplo de este tipo de análisis se encuentra en un estudio realizado por el Banco Mundial (Moller, Junquera Varela y Alvarez, 2012) en el que evalúa tres renuncias recaudatorias en Colombia: las exenciones y exclusiones en el IVA, el régimen de zonas francas y el régimen tributario especial de sociedades sin ánimo de lucro. Según lo reportado en ese estudio, existen suficientes elementos técnicos para cuestionar la efectividad del régimen colombiano de zonas francas, argumentando que la decisión de inversión depende de muchos otros factores, siendo en el caso colombiano la infraestructura física y no el régimen tributario. Aunque estas zonas generan inversión y empleo en cierto nivel, el estudio

⁷ Aparato Estatal, Seguridad Interna y Defensa Nacional; Comercio Exterior; Seguridad Social y Servicios Sociales; Empleo; Vivienda; Salud y Sanidad; Educación; Agricultura; Industria y similares; Energía y Minería; Transporte y Telecomunicaciones; Sector Financiero; Inversión, Desarrollo y Descentralización; Política y Relaciones Exteriores; Todos los sectores (incluye Comercio, Servicios y Medioambiente); Cualquier otro sector.

señala que esto no se debe necesariamente al tratamiento tributario diferencial, ya que probablemente parte de esa inversión se hubiese realizado aún sin incentivos tributarios dada la alta rentabilidad de muchas de estas inversiones. Entre los costos de estas intervenciones destacan la pérdida recaudatoria que se estima en 0.1% del PIB, el costo de cumplimiento (debido a la contratación anual de una auditoría externa) y el costo administrativo que equivale a 0.8% del PIB. Además, este régimen genera inequidad horizontal, debido a la menor tributación que recae sobre las empresas en el régimen de zonas francas en comparación a las empresas del régimen general. También se especula un mayor riesgo de elusión, pues podría existir una manipulación de los precios de transferencia. Por todo ello, el Banco Mundial recomienda considerar otros instrumentos más atractivos para incentivar la inversión, como establecer un sistema de depreciación acelerada y la implementación de planes de desarrollo regional financiados con recursos presupuestales.

En un estudio conjunto del FMI, la OCDE, la ONU y el Banco Mundial (FMI/OCDE/ONU/Banco Mundial, 2015), se hace hincapié en que los incentivos tributarios que reducen el costo de la inversión (e.g., esquemas de depreciación acelerada, deducciones y créditos fiscales especiales) son preferibles a los incentivos basados en las utilidades de las empresas (e.g., vacaciones fiscales o tax holidays, las tasas impositivas preferenciales o las exenciones de ingresos).

En otro estudio realizado por el Banco Mundial (2017) se proponen evaluar los beneficios de los incentivos otorgados a las empresas establecidas en zonas francas de la República Dominicana. El tratamiento analizado es el de la exención del 100% del ISR empresarial y se compara las mejoras en empleo e inversiones y su costo en términos de ingresos renunciados. El análisis resalta que, debido a los incentivos fiscales, las empresas de las zonas francas crean una cantidad de empleos significativamente superior a las empresas que están fuera de éstas, aunque a un costo fiscal muy elevado, ya que, aunque estas empresas crean 3 veces más empleo, cada empleo generado cuesta 5 veces más en términos de ingresos perdidos. La proporción entre el costo fiscal de cada empleo creado y el ingreso promedio por trabajador es de 10 a 1 en las zonas francas, siendo esta muy superior a la proporción de 7 a 1 del régimen impositivo estándar. Estos resultados parecen indicar que los incentivos fiscales no son un medio eficiente para promover el crecimiento del empleo, en especial en las zonas francas, además de la generación de inequidad horizontal (debido a la menor tributación de estas empresas) y que existen otras alternativas de inversión pública que podrían tener mejores resultados.

Por su parte, el CIAT en conjunto con el Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas (UN-DESA) realizaron un análisis de costo-beneficio de los incentivos tributarios otorgados a la industria del turismo en República Dominicana durante el periodo 2002-2015 (CIAT/UN-DESA, 2018). El análisis destaca que la industria del turismo en este país se ve principalmente afectada por las condiciones económicas globales y los incentivos tributarios no representan un factor importante en su crecimiento y desarrollo. En cuanto a los beneficios atribuibles a los incentivos se cuentan la inversión turística, el impacto en el PIB y la posible recaudación de impuestos generada por esa inversión adicional, mientras que dentro de los costos se encuentran la pérdida de ingresos tributarios, el impacto negativo en el PIB y la pérdida de eficiencia ocasionada por la asignación incorrecta de la inversión. El estudio estima que los costos resultan superiores a los beneficios, y concluye que los incentivos no han sido un instrumento fiscal eficiente. Finalmente se argumenta que, si la recaudación renunciada se hubiese invertido en infraestructura pública, se obtendría una ganancia neta en el PIB y los beneficios superarían a los costos, de forma que recomienda que este tipo de inversión es un instrumento fiscal más rentable para apoyar el turismo y el crecimiento económico.

En conclusión, estos pocos estudios costo-beneficio realizados en la región parecen mostrar que algunos de los tratamientos tributarios implementados no son costo-eficientes; de forma que los costos que producen, tanto en términos de las renuncias recaudatorias como de otros costos económicos y sociales, son superiores a los beneficios que estos producen, ya sea respecto del aumento de la inversión, el crecimiento económico, la generación de empleos u otros de los objetivos que se persigan.

Con estas críticas en mente, Tokman, Rodríguez y Marshall (2006) proponen un marco sistemático de evaluación de las renuncias recaudatorias. Los autores proponen que, en primer lugar, se debe verificar si existe una razón de eficiencia económica, justicia distributiva u otra que fundamente una intervención estatal de esta índole. También se debe comprobar si el tratamiento tributario es eficaz y eficiente en el cumplimiento del objetivo y que no existen instrumentos alternativos para alcanzarlo de mejor forma. Finalmente, sugieren que la pertinencia de los incentivos tributarios debe ser evaluada caso a caso y revisada periódicamente ante posibles cambios de contexto.

Un ejemplo de la aplicación de este marco metodológico se encuentra en Agostini y Jorratt (2013) quienes analizan dos incentivos a la inversión en Chile: la exención de aranceles sobre las importaciones de bienes de capital y el crédito contra el impuesto sobre la renta por compras de activos fijos. La justificación de la intervención del Estado estaría relacionada con la existencia de alguna externalidad positiva en el crecimiento económico del país al aumentar la inversión en bienes de capital. La efectividad de la exención de los aranceles se estima a partir de información de los registros de importación y muestran que la reducción arancelaria a tasa cero aumenta las importaciones de bienes de capital significativamente. En lo referente al beneficio que genera el incentivo y la comparación con sus costos (i.e., pérdida de recaudación, mayores espacios de evasión tributaria, aumento de los costos administrativos y de fiscalización del sistema), se realizó una evaluación del aumento en los bienes de capital importados respecto de la pérdida de recaudación, siendo el primero superior en aproximadamente 184 millones de dólares. Sin embargo, los autores advierten que esto no necesariamente se traduce en un impacto positivo, ya que no todos los bienes de capital importados tienen un impacto positivo en el crecimiento económico y porque no se han estimado todos los costos potenciales. Finalmente, concluyen que existen mejores instrumentos para aumentar la inversión, como el uso de depreciación instantánea y la no consideración del pago de intereses como gasto para efectos de cálculo de la base gravable. En cuanto al crédito por compras de activos fijos nuevos, los autores estiman la inversión adicional que se desprende de este a partir de las declaraciones juradas del ISR empresarial, siendo esta unas 4 veces menor que su costo estimado. También recalcan que este tratamiento tendría un impacto negativo sobre la distribución del ingreso, ya que está altamente concentrado en la población de altos ingresos. Finalmente, recomiendan reemplazar este incentivo por un régimen de depreciación más acelerado que el actual o implementar ciertas mejoras en el diseño de este crédito.

Por su parte, en términos generales, la literatura que revisa los efectos de los incentivos fiscales sobre la inversión extranjera directa muestra que éstos sólo han influido de manera secundaria en el nivel y localización de las inversiones. De Mooij y Ederveen (2003) y Feld, Heckmeyer y Overesch (2009) realizan un metaanálisis de los estudios econométricos sobre los incentivos tributarios a las empresas; en el primer caso, compuesto de 25 estudios en países desarrollados, se concluye que un aumento de un punto porcentual en la tasa del impuesto reduce la inversión extranjera en 3.3%, mientras que el segundo, compuesto de 21 estudios, adicionales concluye que los impuestos son importantes para las decisiones de ubicación y de inversión, aunque con un efecto de los impuestos empresariales sobre la inversión extranjera directa de alrededor de la mitad del estudio anterior (entre 1.39 y 1.68). Con respecto al caso latinoamericano, Klemm y Van Parys (2012) revisan más de 40 países de América Latina, el Caribe y África entre 1985 y 2004 y evalúan el uso de los incentivos tributarios como herramienta de competencia fiscal, así como la efectividad de las tasas impositivas corporativas y de los incentivos fiscales para atraer inversión. En resumen, encuentran evidencia de competencia tributaria entre países y un efecto sobre la inversión extranjera por medio de una tasas más bajas del ISR empresarial (un aumento de 10 p.p. en la tasa del ISR reduce la inversión en 0.5 p.p. del PIB) y vacaciones fiscales (también llamadas tax holidays) más largas (una extensión de 10 años aumenta la inversión en 1% del PIB), mientras que las deducciones y los créditos tributarios a la inversión no parecen tener efecto, y las tasas impositivas tienen un impacto negativo sobre este tipo de inversión; por otro lado, las tasas impositivas y las vacaciones fiscales no parecen ser efectivas para estimular la formación bruta de capital fijo privado, la inversión total y el crecimiento económico. Según los autores, esto podría deberse a un efecto de desplazamiento

de la inversión extranjera directa sobre la inversión doméstica, o que solo se afecta la transferencia de propiedad en lugar de una mejora sobre la inversión.

Según James (2013), cuya investigación se centró en países de la OCDE, el clima de inversión es determinante para la efectividad de los incentivos para atraer inversión extranjera directa. De acuerdo con sus hallazgos el efecto de la reducción de las tasas impositivas efectivas es ocho veces más fuerte en los países con buen clima de inversión, lo que ayuda a explicar por qué los incentivos han alentado la inversión en algunos países, pero fallan en otros. En este mismo sentido, un estudio realizado por el Banco Mundial (2018), a través de una encuesta a 750 inversionistas multinacionales y ejecutivos de empresas, revela que la estabilidad política, la seguridad y la presencia de un entorno legal y normativo estable, son las principales características que los ejecutivos de las empresas multinacionales tienen en cuenta. Este estudio concluye que estas consideraciones tienen mucho más peso que cuestiones como las tasas impositivas o los costos laborales bajos.

En el caso particular de América Latina, Agostini y Jalile (2009) analizan la tasa de impuesto a las utilidades marginales máxima y su efecto en las decisiones de inversión extranjera en once países de la región durante el período de 1990 a 2002. Sus resultados muestran que la inversión extranjera sí responde a cambios en esta tasa y dichos efectos son de relativa importancia; por ejemplo, un aumento de un punto porcentual en la tasa de impuesto a las utilidades se asocia a una disminución de entre 0.75 y 0.96% en la proporción de inversión extranjera directa que un país recibe. Adicionalmente, señalan que hay otros determinantes de gran relevancia en la región como lo son una mayor infraestructura, menores salarios, menor riesgo institucional, acuerdos de libre comercio con países desarrollados y un mayor tamaño del mercado. Siguiendo esta línea, el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI, 2008) realizó un análisis econométrico de los determinantes de la inversión extranjera directa en Centroamérica (Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua), Panamá y República Dominicana, con datos en el período 1980-2005. En su modelo incluyeron tanto determinantes fiscales (tasas impositivas e incentivos tributarios) como de factores no fiscales (tamaño de mercado, apertura comercial, estabilidad macroeconómica y política, infraestructura, etc.), y encontraron que los incentivos fiscales no son los principales determinantes de la inversión extranjera en la región, sino que el crecimiento económico, la existencia de infraestructura y la apertura económica son factores de mayor peso.

Artana (2015) realiza un estudio econométrico para Costa Rica, El Salvador y República Dominicana a partir de información de las declaraciones del ISR de las empresas, en el cual destaca que el riesgo de las "vacaciones tributarias" para favorecer proyectos de alta rentabilidad que se hubieran concretado sin los incentivos sería elevado. En su análisis demuestra que las empresas con incentivos tributarios en República Dominicana y El Salvador tendrían utilidades iguales o superiores a las de las empresas que no gozan de incentivos; por ejemplo, en el caso de El Salvador, las empresas incluidas en el régimen de zonas francas no tuvieron mejor desempeño (medido por la evolución de las ventas) que otras empresas, pero en el caso de República Dominicana, sí crecieron más en ventas y en intensidad laboral; por otro lado, el caso costarricense revela que el nivel de la exoneración no parece tener un impacto en la inversión ni en el empleo.

En resumen, la evidencia empírica disponible muestra que los incentivos tributarios constituyen sólo uno de los factores que pueden afectar la inversión, el empleo y el crecimiento económico, dado que existen otros elementos externos que resultan más relevantes, como la calidad de las instituciones, la infraestructura, el tamaño del mercado y la estabilidad económica, política y social.

El cuadro 4 presenta un resumen de las ventajas y desventajas de las renuncias recaudatorias cuyo fin es el de incentivar un cambio en la conducta de las empresas. En él se muestran las principales conclusiones de los estudios empíricos, que no todos los incentivos tributarios son igualmente efectivos para alcanzar los objetivos de inversión, empleo y crecimiento, siendo preferibles los esquemas de depreciación acelerada, las deducciones y los créditos tributarios sobre las exenciones (tax holidays), otras exenciones y las tasas reducidas.

Cuadro 4
Ventajas y desventajas relativas de los incentivos tributarios

Ventajas	Desventajas
Exenciones o <i>tax holidays</i>	
Fáciles de administrar	Favorece más a proyectos de alta rentabilidad que se habrían ejecutado aún sin el beneficio Incentivos a eludir, desviando las utilidades de empresas afectadas hacia las empresas exentas, mediante precios de transferencia Se puede extender el plazo más allá de lo legal, mediante transformaciones sociales. Al estar limitando a un cierto número de años, atrae principalmente a las inversiones de corto plazo
Tasas reducidas	
Fáciles de administrar A diferencia de la exoneración, requiere declaración, lo que permite mayor control Menor costo fiscal que la exoneración	Favorece más a proyectos de alta rentabilidad que se habrían ejecutado aún sin el beneficio Incentivos a eludir, desviando las utilidades de empresas afectadas hacia las empresas exentas, mediante precios de transferencia Es un regalo para las inversiones ya efectuadas
Deducciones y créditos por inversión	
Más focalizado, pues se otorga contra una inversión material Permite privilegiar ciertos tipos de activos por sobre otros	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 comprobando los mismos activos, con el objetivo de disfrutar varias veces del beneficio Mayores costos administrativos Si el arrastre de pérdidas está limitado en tiempo no se permite el arrastre de créditos, puede discriminar contra inversiones con rendimientos tardíos
Depreciación acelerada	
Más focalizado, pues se otorga contra una inversión material Permite privilegiar cierto tipo de activos 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 de impuesto	Mayores costos administrativos Si el arrastre de pérdidas está limitado en tiempo, puede discriminar contra inversiones con rendimientos tardíos

Fuente: Elaboración propia con base en CEPAL/Oxfam (2019), Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe.

C. Evolución, magnitud y composición de las renuncias recaudatorias

Como introducción a una comparación más directa entre países, merece la pena revisar brevemente la evolución de las renuncias recaudatorias en América Latina en los últimos años, destacando la heterogeneidad que existe entre estos, que refleja la diversidad de marcos tributarios y de las políticas públicas implementadas en la región (CEPAL, 2019; 2020; 2021). Un ejemplo de esto se observa en el gráfico 2, la cual muestra que, aunque el promedio de las renuncias en los 13 países considerados⁸ se ha mantenido a un nivel relativamente constante entre 2015 y 2019, alrededor del 4.1% del PIB (un mínimo de 1.4%, un máximo de 6.8% y una mediana de 3.8% del PIB), se observa una clara diferencia entre el grupo compuesto por Centroamérica⁹, México y República Dominicana (un mínimo de 2.3%,

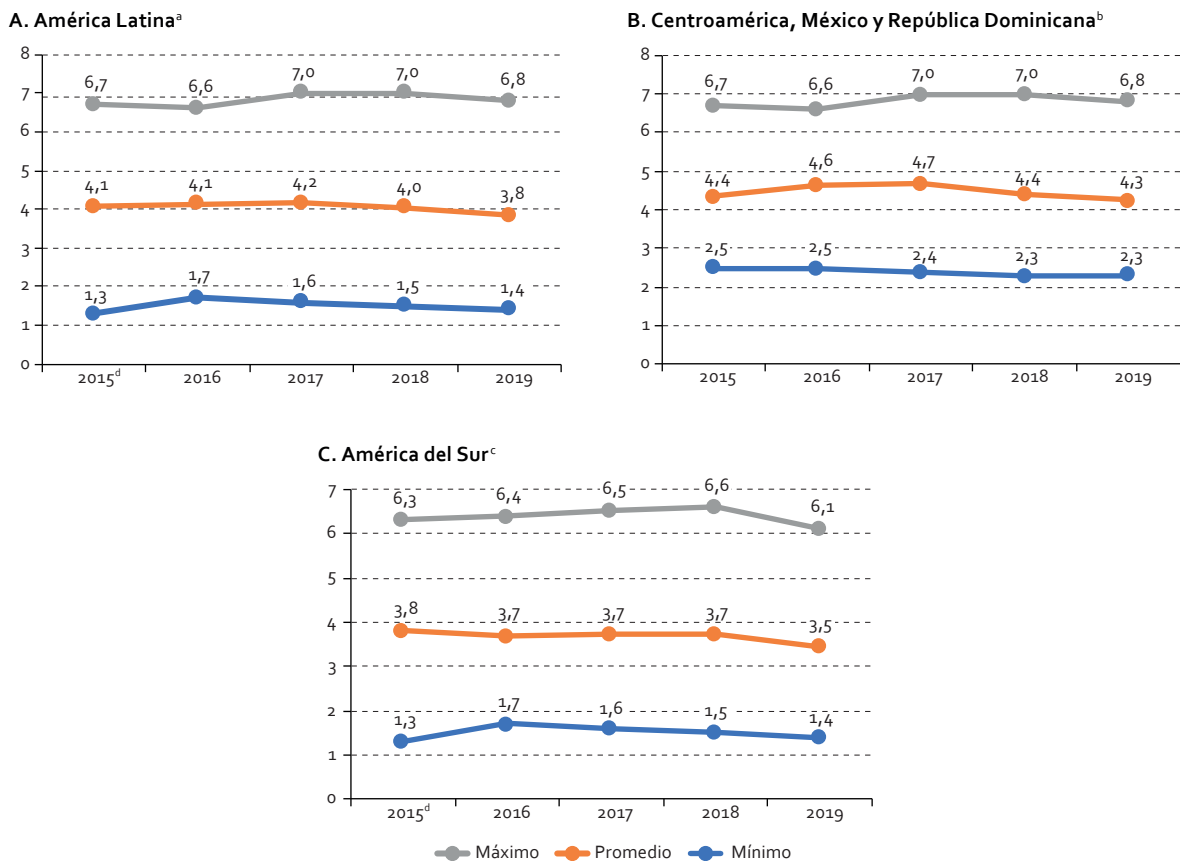
⁸ Argentina, Brasil, Chile, Costa Rica, Ecuador, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana y Uruguay.

⁹ Costa Rica, Guatemala, Honduras, y Panamá.

un máximo de 6.8% y una mediana de 4.3% del PIB) y el grupo de países sudamericanos (un mínimo de 1.4%, un máximo de 6.1% y una mediana de 2.8% del PIB). El primero de estos grupos presenta una ligera reducción en las renuncias entre 2015 y 2019 (una TMC de -0.5% en este periodo), mientras que el conjunto de América del Sur¹⁰ se ha mantenido con cierta constancia en una renuncia estimada del 3.7% del PIB, pero reduciéndose a 3.5% para 2019. No obstante, el nivel más bajo de renuncias tributarias en la muestra de los países de Centroamérica, México y República Dominicana se ubica alrededor de 1 p.p. del PIB por encima del valor observado en América del Sur.

Es necesario remarcar que, todos los países revisados utilizan el enfoque del ingreso perdido para la estimación de sus renuncias recaudatorias, por lo que esta estimación no necesariamente es equivalente al ingreso que se obtendría en caso de eliminar algún tratamiento preferencial en concreto. El impacto global dependerá, entre otros factores, de los efectos del cambio impositivo en el comportamiento de los agentes económicos. Por otra parte, y debido a que las estimaciones se realizan de manera independiente, la suma de los resultados no necesariamente coincidiría con el monto renunciado teórico, o dicho de otro modo el resultado de suprimir una a una las excepciones no son igual al de suprimirlas todas conjuntamente.

Gráfico 2
Evolución de las renuncias recaudatorias en América Latina (13 países), 2015-2019
(En porcentaje del PIB)



Fuente: Elaboración propia con base en CEPAL, sobre la base de cifras oficiales.

Nota: Promedios simples.

^a Argentina, Brasil, Chile, Costa Rica, Ecuador, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana y Uruguay.

^b Costa Rica, Guatemala, Honduras, México, Panamá y República Dominicana.

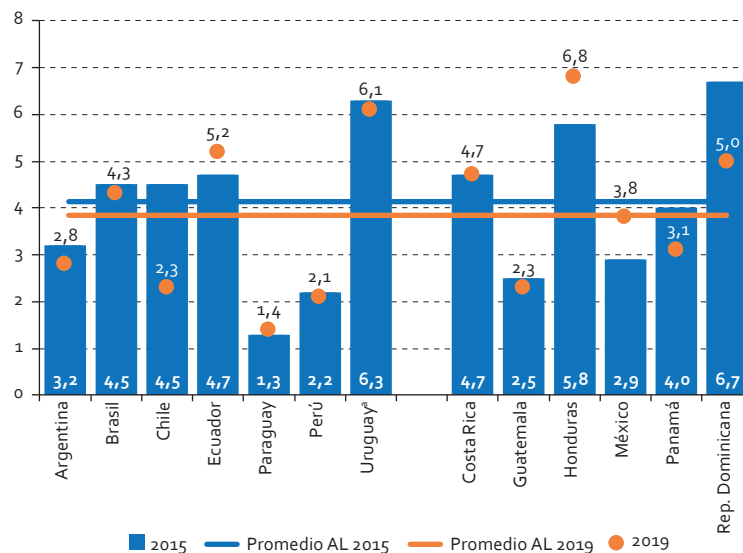
^c Argentina, Brasil, Chile, Ecuador, Paraguay, Perú y Uruguay.

^d Para el promedio de 2015, las cifras de Uruguay corresponden a 2014.

¹⁰ Argentina, Brasil, Chile, Ecuador, Paraguay, Perú y Uruguay.

Es importante revisar las distintas situaciones entre los países de cada grupo para entender de mejor manera el comportamiento agregado. Por ejemplo, en el gráfico 3 se muestra que, para la región integrada por Centroamérica, México y República Dominicana, hay un ligero incremento en las renuncias estimadas entre 2015 y 2019 para los casos de México (con una TMC del 7% en ese periodo) y Honduras (con una TMC del 4.1% en el periodo) mientras que hay una reducción en las renuncias de Guatemala (con una TMC de -2.1% en el periodo), Panamá (con una TMC de -6.2% en el periodo) y República Dominicana, donde es mucho más evidente (con una TMC de -7.1% en el periodo). En esta misma región, Costa Rica mostró una tendencia creciente hasta 2018, para luego volver en 2019 a su nivel observado en 2015. Por su parte, la reducción de las renuncias recaudatorias en América del Sur¹¹ en el último par de años que se observa en el gráfico 3, deriva principalmente de la disminución de las renuncias en los casos de Argentina (con una TMC de -3.3% entre 2015 y 2019), y una reducción más marcada en los casos de Chile (con una TMC de -15.4% entre 2015 y 2019) y Perú (con una TMC de -1.2% entre 2015 y 2019). Por el contrario, Ecuador (con una TMC de 2.6% entre 2015 y 2019) y Paraguay (con una TMC de 1.9% entre 2015 y 2019) muestran un aumento en las renuncias estimadas para este periodo. El resto de los países n muestra un cambio tan significativo para el periodo de 2015 a 2019.

Gráfico 3
Renuncias recaudatorias en América Latina (13 países), 2015 y 2019
(En porcentaje del PIB)



Fuente: Elaboración propia con base en CEPAL, sobre la base de cifras oficiales.

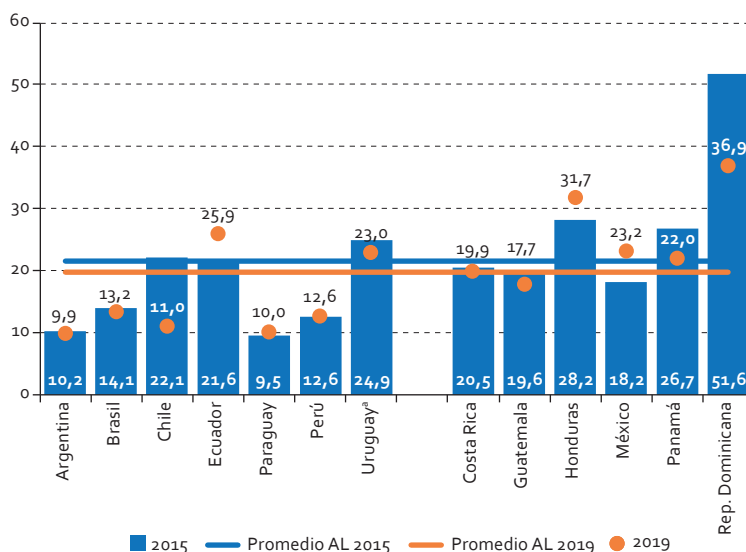
^a Las cifras de Uruguay corresponden a 2014 y 2019.

El gráfico 3 también muestra que en la región existe una amplia variedad respecto a la magnitud del costo atribuible a los diferentes tratamientos tributarios. Por ejemplo, dentro de los países de América del Sur, se encuentran casos opuestos como el del Paraguay (1.4% del PIB en 2019), que se encuentran muy por debajo del promedio Latinoamericano (3.8% en 2019), mientras que Uruguay (6.1% en 2019) está muy por encima de ese promedio. En la misma línea, en Centroamérica, México y República Dominicana, los casos más llamativos son los de Costa Rica y Guatemala, que se ha mantenido constantes entre 2015 y 2019, y los de Honduras y México que ha variado mucho en ese mismo periodo de tiempo (ver cuadro A1 del anexo 1). Honduras en particular reporta, en 2019, el costo en renuncias recaudatorias más alto de los países revisados hasta el momento.

¹¹ Se excluye el caso de Colombia debido a que la metodología del cálculo realizado por parte de la DIAN, y reportado en el MFMP toma en cuenta exclusiones que no generan pérdida efectiva de recaudo; porque su metodología para la estimación de las renuncias del IVA difiere del resto de los países; y debido a algunas inconsistencias en las cifras que se ha identificado entre distintas fuentes.

Como se mencionó al inicio, también es importante tomar en cuenta como las renuncias tributarias evolucionan respecto de la recaudación de cada país, por lo que el gráfico 3 muestra la relación de las renuncias recaudatorias en función de la recaudación tributaria. Este monto representa cuánto se renuncia como proporción de los ingresos tributarios, y es una medida complementaria a la relación Renuncia/PIB. En promedio, esta relación renuncia/recaudación, es de 19.8% de la recaudación para 2019, pero también se encuentra una diferencia marcada si se compara entre América del Sur y el grupo de países conformados por Centroamérica, México y República Dominicana, siendo el promedio de la primera 15.1% de la recaudación y 25.2% para la segunda, una diferencia mucho más marcada que en el caso de las renuncias en términos del PIB, esto sólo es reflejo de la menor recaudación (cuadro 1) y mayor renuncia en Centroamérica, México y República Dominicana que se había descrito con anterioridad.

Gráfico 4
Renuncias recaudatorias en América Latina (13 países), 2015 y 2019
(En porcentaje de recaudación)



Fuente: Elaboración propia con base en Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2021 (OECD-CEPAL-CIAT-BID, 2022).

Nota: Se calculan las ratios tomando la recaudación tributaria total del gobierno general como base.

^a Las cifras de Uruguay corresponden a 2014 y 2019.

En cuanto a la heterogeneidad dentro de estas zonas, se observa en el gráfico 4 que los países de Centroamérica que presentan una mayor proporción de renuncia respecto a su recaudación en 2019 son Honduras (31.7%) y República Dominicana (36.9%); en el caso de éste último hay que mencionar que en los últimos 5 años esta relación renuncia/recaudación ha ido disminuyendo (principalmente por una disminución de las renuncias), ya que en 2015 y 2016 las renuncias recaudatorias en este país equivalían al 50% de su recaudación tributaria (esto representa una TMC de -8% entre 2015 y 2019). Por su parte, México (una TMC del 6.3% entre 2015 y 2019) y Honduras (una TMC del 3% entre 2015 y 2019) han incrementado esta relación en este periodo. Para los casos de Costa Rica (una TMC del -0.7% entre 2015 y 2019), Guatemala (una TMC del -2.5% entre 2015 y 2019) y Panamá (una TMC del -4.7% entre 2015 y 2019), esta razón se ha disminuido.

Respecto a los países de América del Sur, destacan especialmente los casos de Ecuador, que tienen una razón renuncia/recaudación por encima de la media de la zona (25.9% de su recaudación tributaria en 2019, con una TMC del 4.7% entre 2015 y 2019), mientras que Argentina y Paraguay están muy por debajo del mismo (9.9% para Argentina en 2020 y 10% para Paraguay en 2019). El gráfico 3 muestra también la reducción de esta relación en Chile (con una TMC de -15.6% entre 2015 y 2019) y Uruguay (con una TMC

de -2.1% entre 2015 y 2019), siendo Chile el país que más ha disminuido su razón renuncia/recaudación, vía una disminución de las renuncias (es importante notar que Chile ha realizado un cambio de metodología en este periodo). Por otro lado, Argentina (con una TMC de -0.6% entre 2015 y 2019), Brasil (con una TMC de -1.5% entre 2015 y 2019), Paraguay (con una TMC de 1.4% entre 2015 y 2019) y Perú (con una TMC de 0.0% entre 2015 y 2019), no han cambiado significativamente en este periodo.

II. Revisión detallada de los Reportes de renuncias recaudatorias publicados en países de América Latina

La elaboración de reportes que recopilan la información conceptual y metodológica, y presentan una estimación de las renuncias fiscales de un país, se ha convertido en una práctica internacional que comenzó a finales de la década de 1960 y principios de la década de 1970. Mientras que en Alemania se elabora desde 1967 y en los Estados Unidos de América desde 1974, la práctica se generalizó entre los países miembros de la OCDE a fines de la década de 1970 y principios de la década de 1980.

La información sobre las renuncias recaudatorias presenta diversas complicaciones conceptuales y metodológicas que dificulta su comparación entre países, e incluso algunas diferencias conceptuales respecto al concepto de gasto público directo dentro de un mismo país. El debate existente respecto de la estructura normal más apropiada para un impuesto, las diferentes renuncias incluidas, las diversas metodologías utilizadas y la interacción entre las distintas medidas, son parte de las diferencias entre países que muchas veces hace difícil una comparación directa de las estimaciones finales sobre renuncias incluso entre los mismos tipos de impuesto.

A. Conceptualización en los reportes de renuncias recaudatorias

Las principales comparativas que se pueden hacer entre países respecto del grado de avance de su reporte de renuncias tributarias son sobre la estructura normal o de referencia de un impuesto que se utiliza (conceptual o legal) y sobre el enfoque o concepto medido (ingreso renunciado, ingreso ganado o gasto directo equivalente), aunque también es importante revisar las distintas definiciones de renuncia recaudatoria y observar como estas, a pesar de ser muy similares en principio (incluso equivalentes), puede presentar mínimas diferencias que es importante rescatar. El cuadro 5 resume esta comparativa entre 18 países de América Latina, la información fue recopilada de los distintos reportes de renuncias recaudatorias específicos para cada país¹². Es interesante mencionar que no en todos los países existe una obligación legal para la elaboración de un reporte recopilatorio de las renuncias recaudatorias, por lo que este aspecto también se incluye en el cuadro 5.

¹² Sólo en el caso de Panamá no se encontró información sobre los aspectos conceptuales y metodológicos generales de sus estimaciones, pero sí se cuenta con estos datos provenientes de otras fuentes (Garcimartín, Larios y Astudillo, 2020) que se incluirán en la comparativa más adelante.

Cuadro 5
Comparativa de la conceptualización de las renuncias recaudatorias

País	Definición de renuncia recaudatoria	Concepto que se mide ^a	Marco de referencia	Obligación legal
Argentina	Ingresos que el fisco deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria con el objeto de beneficiar o favorecer el desarrollo de determinadas actividades, zonas, contribuyentes o consumos.	Pérdidas definitivas de recaudación (no contempla diferimientos).	Legal	Sí ^b
Bolivia (Estado Plurinacional de)	Recaudación que el fisco deja de percibir debido a la aplicación de incentivos tributarios, regímenes especiales, exenciones, deducciones y otros que representan desviaciones al sistema tributario base.	Pérdida de ingresos que se produce después de introducir una concesión tributaria.	Legal	No ^b
Brasil	Gastos indirectos del gobierno realizados a través del sistema tributario, con el objetivo de cumplir objetivos económicos y sociales y constituyen una excepción al Sistema Tributario de Referencia, reduciendo la recaudación potencial y, en consecuencia, aumentando la disponibilidad económica del contribuyente.	Transacciones libres de gravámenes que realmente se realizaron o se esperan en el futuro, manteniendo constantes los demás factores.	Legal	Apartado 6 del artículo 165 de la Constitución Federal e inciso II del artículo 5 de la Ley Complementaria No. 101
Chile	Recaudación que se deja de percibir producto de la aplicación de franquicias o regímenes impositivos especiales, que buscan alcanzar diversos objetivos de política pública, como favorecer o estimular a determinados sectores, actividades, regiones o agentes de la economía, incentivar cambios de comportamiento o simplificar el cumplimiento tributario.	Renta no percibida, mide cuánta mayor recaudación se tendría en el año si una franquicia determinada no estuviese vigente.	Legal y Conceptual	Artículo 19, numeral 22, de la Constitución Política de la República
Colombia	Aquellas deducciones, exenciones y tratamientos tributarios especiales, presentes en la legislación tributaria que implican una disminución en la obligación tributaria para los contribuyentes, generando menores recursos para el Estado.	Ingreso que deja de percibir el Gobierno Nacional por concepto de la utilización de cualquiera de los gastos tributarios contemplados en la ley. Para el IVA se calcula a partir del "Modelo del IVA" desarrollado por la DIAN, el cual permite hacer una comparación entre el recaudo tributario efectivamente aportado por los contribuyentes y la estimación del recaudo potencial en ausencia de estas medidas.	Legal	Artículo 1 de la Ley 819 de 2003
Costa Rica	Ingresos que el Gobierno deja de percibir, al otorgar un tratamiento impositivo distinto al que se aplica de carácter general.	Magnitud de la reducción en la recaudación fiscal producto del establecimiento de un gasto tributario.	Legal	No ^b
Ecuador	Recursos que el Estado, en todos los niveles de gobierno, deja de percibir debido a la deducción, exención, entre otros mecanismos, de tributos directos o indirectos establecidos en la normativa correspondiente.	El monto de ingresos tributarios que deja de percibir el Estado por la existencia de una disposición particular que establece un incentivo o beneficio.	Legal	Artículo 94, Capítulo 2 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas

País	Definición de renuncia recaudatoria	Concepto que se mide ^a	Marco de referencia	Obligación legal
El Salvador	Todas aquellas disposiciones especiales en materia tributaria que generan una reducción de las obligaciones de los contribuyentes, provocando una pérdida en la recaudación fiscal.	La renuncia tributaria que genera la introducción de un gasto tributario, bajo el supuesto de que no se presentan cambios en el comportamiento de los contribuyentes.	Legal	Sí ^b
Guatemala	Ingresos tributarios dejados de percibir como resultado de la aplicación de tratamientos preferenciales contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala y otras leyes ordinarias, incluyendo las leyes tributarias, así como algunos instrumentos de política previstos por el Estado, siempre y cuando se formalice el hecho generador, estén dirigidos a un grupo o sector específico, no existan compensaciones que neutralicen el beneficio y no se constituyan como parte de las características estructurales de la determinación del impuesto.	Pérdida de ingresos producida después de la introducción de un gasto tributario.	Legal ^c	Sí ^b
Honduras	Ingresos que el Estado de Honduras deja de percibir al otorgar una concesión o ampliación de incentivos, exoneraciones, alícuotas reducidas y deducciones que tiene por objeto beneficiar, promover o fomentar a determinadas actividades, sector, rama, región o grupo de contribuyente.	Pérdida de ingresos tributarios incurrida por el gobierno como consecuencia del incentivo o beneficio otorgado sin tomar en consideración la conducta del obligado tributario ante la medida aplicada.	Legal	Ley de Responsabilidad Fiscal
México	Apoyos indirectos otorgados a sectores de la economía o de contribuyentes mediante el sistema tributario, que se desvía de la estructura "normal" de los impuestos, que da lugar a un régimen de excepción y que implica una menor o incluso nula recaudación.	Montos que deja de recaudar el erario por los tratamientos impositivos diferenciales establecidos en las leyes y decretos.	Conceptual	Artículo 27, apartado A de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) ^d
Nicaragua	Transferencias que el Estado realiza a determinados grupos o sectores, pero en lugar de concretarlas por medio del gasto presupuestario, lo hace por medio de una reducción en la obligación tributaria del contribuyente.	Beneficio financiero que recibe el contribuyente e ingreso que obtendría el fisco se gravara al bien en cuestión a la tasa general del impuesto.	Legal ^e	No
Panamá	...	...	...	...
Paraguay	Ausencia de recaudación, consecuencia de un tratamiento impositivo diferente o excepcional del previsto en la estructura normal de un impuesto o de un sistema tributario.	Pérdida de recaudación.	Conceptual	Artículo 11 de la ley 5061/13
Perú	Ingresos que el Estado deja de percibir al otorgar incentivos y beneficios tributarios que reducen la carga tributaria de un grupo particular de contribuyentes.	Ingreso renunciado. ^f	Legal	Ley No. 30099 de la Ley de Fortalecimiento de la Responsabilidad y Transparencia Fiscal (LFRTF)

País	Definición de renuncia recaudatoria	Concepto que se mide ^a	Marco de referencia	Obligación legal
República Dominicana	El monto de ingresos que el fisco deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo preferencial que se aparta del establecido en la legislación tributaria, con el objetivo de beneficiar a determinadas zonas o contribuyentes.	Recaudación que el fisco deja de percibir suponiendo que los contribuyentes no cambiarían su comportamiento con la derogación del beneficio tributario.	Conceptual	Literal g, del artículo 36 de la Ley Orgánica del Presupuesto para el Sector Público No. 423-06
Uruguay	La ausencia o pérdida de recaudación potencial, resultante de un tratamiento impositivo diferente o excepcional de aquel previsto en la estructura normal de un impuesto o de un sistema tributario de referencia.	Pérdida definitiva de recaudación resultante de un tratamiento impositivo diferencial.	Legal	Artículo 183 de la Ley 19.438

Fuente: Elaboración propia con base en reportes oficiales.

^a Todos los países revisados utilizan el enfoque de ingreso renunciado y, con la excepción de Chile, ninguno realiza supuestos sobre el cambio en la conducta de los contribuyentes por la eliminación del tratamiento preferencial. La columna contiene la forma en que se define el enfoque de ingreso renunciado.

^b Información tomada de CEPAL/Oxfam (2019), Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe.

^c Estimación del Gasto Tributario del Gobierno Central: Aspectos Conceptuales y Metodológicos (Periodo 2012-2015). http://www.mineco.gob.gt/sites/default/files/Inversion%20y%20Competencia/estimacion_gt_gob_central_2012-2015.pdf.

^d La referencia al artículo puede cambiar dependiendo del ejercicio fiscal de que se trate, dado que la LIF es de vigencia anual.

^e Actualización Metodológica y Estimación del Gasto Tributario de Nicaragua http://www.estimacionestributarias.com/archivos/Actualizacion_Metodologica_y_Estimacion_del_Gasto_Tributario_Nicaragua%20.pdf.

^f Algunas estimaciones sí consideran el efecto de algunas superposiciones que involucrarían importes significativos como son los casos de la superposición de tasas diferenciadas aplicables al sector agropecuario y Amazonía vinculadas al Impuesto a la Renta (IR); así como la superposición de exoneración en los productos agrícolas entre el Apéndice 1 de la ley del impuesto general a las ventas (IGV) y la ley de Amazonía.

Respecto a la definición de las renuncias recaudatorias, se observa en el cuadro 5 que la mayoría de los países hacen referencias a estas en términos de ingresos no percibido o no recaudado, un país (Uruguay) lo hacen en términos de pérdida de ingresos, Brasil los denomina gastos indirectos del gobierno y Nicaragua como transferencias del estado. Otros aspectos interesantes de estas definiciones es que cinco países hacen mención explícita de la persecución de objetivos (Argentina, Brasil, Chile, Guatemala, Honduras), siete los definen como un tipo de beneficio o incentivo a los contribuyentes³³ (Brasil, Chile, Guatemala, Honduras, México, Perú, República Dominicana), cinco países mencionan el tipo de renuncias aplicables (Estado Plurinacional de Bolivia, Colombia, Ecuador, Guatemala y Honduras), y siete países mencionan la desviación con respecto a una estructura normal o de referencia (Argentina, Estado Plurinacional de Bolivia, Costa Rica, México, Paraguay, República Dominicana y Uruguay).

En cuanto al concepto medido o enfoque de la medición, todos los países revisados lo hacen en términos del ingreso renunciado, sin ningún supuesto sobre el cambio de comportamiento de los contribuyentes al eliminarse un tratamiento preferencial o efectos cruzados de las distintas renuncias³⁴. Por este motivo, la suma de los valores de distintas partidas no representa de manera precisa la recaudación potencial de ingresos y las conclusiones que se obtengan a partir de los totales o subtotales de más de un tipo de impuesto deben ser evaluadas con cuidado teniendo siempre presente esta limitación.

Para el marco normal o de referencia, destaca que la gran mayoría de los países utilizan una definición del impuesto basada en la legislación propia del país, solo tres países hacen uso de un marco conceptual (México, Paraguay y República Dominicana) y uno de una aproximación mixta (Chile, con el fin de pasar a un marco completamente conceptual). Esta es una de las principales limitantes para la comparación de las estimaciones entre países, pues esto hace que los conceptos medidos no sean del todo equivalentes, especialmente en el caso del ISR, pues en cuanto al IVA existe una mayor homologación.

Finalmente, en cuanto a la obligación legal de realizar un reporte con las estimaciones de las renuncias recaudatorias, se aprecia que la gran mayoría de los países cuentan con un artículo o ley que la establezca, y son sólo tres países en los que no existe esta obligación (Estado Plurinacional de Bolivia, Costa Rica y Nicaragua). Este es un buen indicador de la creciente importancia de la estimación de las renuncias recaudatorias en la región, orientada de ayudar a alcanzar objetivos de disminución de la desigualdad de ingresos, bienestar, inversión, consumo, generación de empleos, entre otros.

B. Desarrollos recientes de los reportes de renuncias recaudatorias

Aunque la mayoría de los diferentes sistemas tributarios en los países de América Latina suelen tener algún tipo de revisión o ratificación anual, que se traduce a la incorporación o eliminación de ciertos conceptos de renuncia, el caso más importante en cuanto al desarrollo reciente de los reportes de renuncias recaudatorias es el de Chile. Entre 2019 y 2020, el FMI y la OCDE recibieron una solicitud del Ministro de Hacienda de Chile para que se le presente una evaluación de la metodología y las prácticas de renuncias recaudatorias usadas en el país, así como de los impuestos selectivos de carácter correctivo. Un equipo de funcionarios del FMI y la OCDE elaboró esa evaluación en conjunto y lo presentó al Ministro de Hacienda (Brys et al., 2020). En el informe, se determina que la metodología que el Servicio de Impuestos Internos (SII) utiliza para calcular las renuncias está, en general, alineada con la práctica internacional, pero hay margen para introducir mejoras, principalmente en términos de definir un parámetro de referencia más explícito de las renuncias relativas al impuesto a la renta en Chile. También se recomienda recopilar más datos y de mejor calidad a fin de lograr una evaluación más exacta, entre otras recomendaciones derivadas de un análisis respecto al marco del IVA y otros impuestos selectivos al consumo.

³³ No están incluidos los países que sólo hacen mención a una "reducción de las obligaciones".

³⁴ En el caso de Chile, los totales que presentan incorporan los efectos conjuntos o de derogación simultánea. También se aplica un supuesto de cambio de comportamiento por parte de los contribuyentes, dado que la derogación de un tratamiento reduce su ingreso disponible (paga más impuestos), con lo cual disminuye también su consumo afectable con IVA. En el caso de Colombia, la estimación de las renuncias en el IVA se hace de una manera distinta al resto de renuncias que en principio permite estimar de manera más precisa el ingreso potencial por la eliminación de los tratamientos preferenciales.

Con base en estas recomendaciones, el reporte de renuncias recaudatorias presentado en 2021 (SII) incorpora una definición de estructura normal del impuesto. En términos generales, se utiliza un impuesto de referencia mixto (conceptual y legal), con la intención de acercarse a un sistema de referencia puramente conceptual, pero reconociendo que existen ciertas características propias del sistema tributario chileno que deben ser incorporadas. Esta definición permite a Chile tener un sistema tributario de referencia que permita la continuidad de la medición ante el cambio en la legislación tributaria.

Otro país que ha recibido una evaluación así de detallada es Colombia. En agosto de 2020 el gobierno colombiano estableció una “Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios” (CBT), con la tarea de revisar los beneficios tributarios, y en general las renuncias recaudatorias, dentro del sistema tributario de Colombia. Esta comisión de expertos recibiría el apoyo de la DIAN, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) del país, y del Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE (OCDE/DIAN/MHCP, 2021). Este reporte destaca el error de los legisladores y hacedores de políticas públicas colombianos al introducir renuncias recaudatorias en un intento por abordar las deficiencias económicas estructurales de país, observando el uso de reformas marginales, casi anuales, que han tratado de contrarrestar los desequilibrios del sistema. Algunos de los problemas del sistema tributario que se reportan son las altas tarifas tributarias sobre aquellos que no pueden evadir el pago de impuestos en Colombia, con el fin de compensar la estrecha base tributaria, la implementación de impuestos altamente distorsionantes con el fin de ayudar a equilibrar el presupuesto, e incluso la introducción de más renuncias recaudatorias para compensar a los contribuyentes por las altas tarifas tributarias, estrechando aún más la base tributaria y restringiendo los ingresos tributarios. Esto ha hecho que el sistema tributario colombiano se haya vuelto excesivamente complejo, lo que genera la necesidad de una reforma fundamental de ampliación de la base tributaria que además aumente los ingresos tributarios y restaure la eficiencia y la equidad. Entre las recomendaciones que realiza el documento se encuentran el fortalecer el papel del ISR para Personas Naturales (e.g., reducir significativamente el número de ingresos exentos o no constitutivos de renta, gravar las pensiones empleando una tasa efectiva justa, mejorar el diseño de los impuestos que gravan las rentas de capital personales, etc.) ampliar la base del IVA y mejorar su diseño (e.g., reducir el número de bienes y servicios exentos y excluidos, etc.), y mejorar el diseño del régimen de impuestos corporativos (reemplazar el Impuesto de Industria y Comercio (ICA) por impuestos recurrentes sobre bienes inmuebles, eliminar el gravamen a los movimientos financieros, etc.).

C. Metodologías utilizadas en los reportes de renuncias recaudatorias

La estimación bajo el enfoque de ingreso renunciado asume que el resto de los factores se mantienen constantes. Es decir, bajo este supuesto se excluyen los efectos de interdependencia que pueden existir entre dos o más beneficios tributarios. Así, se eliminan las partidas de “efectos conjuntos”. De esta manera, se debe tener presente al momento de analizar los reportes de renuncias recaudatorias que la suma directa de estas no necesariamente refleja el impacto recaudatorio que tendría eliminar de forma simultánea.

Otro de los factores que se asume constante es el consumo de los contribuyentes. Para efectos de este informe, esto se traduce en la eliminación del cálculo de renuncias recaudatorias con “cambio de comportamiento.” Por ejemplo, un beneficio tributario al contribuyente puede influir en que la actividad con el beneficio se realice más, lo cual está generando una mayor renuncia recaudatoria contable (debido a la mayor actividad). Por otro lado, también estos cambios conductuales pueden afectar la actividad económica lo que se le conoce como efectos de equilibrio general. Estos efectos generalmente no son separados o calculados en los reportes de renuncias recaudatorias.

En otras palabras, la medición de cada ítem de renuncias recaudatorias se realiza aisladamente, es decir, suponiendo que el resto de las franquicias permanece inalterado y, por lo tanto, obviando los ajustes en el comportamiento de los contribuyentes y las interacciones entre las distintas franquicias. Por este motivo, la suma de los valores de distintas partidas no representa de manera precisa la variación

de ingresos efectivos y, las conclusiones que se obtengan a partir de los totales y/o subtotales de más de una partida, deben ser evaluadas con cautela bajo esta importante consideración.

Como se observa en el cuadro 5, la estimación de las renuncias recaudatorias con el método de ingresos renunciados es la más utilizada entre los países considerados, por lo que es importante revisar algunas de sus particularidades. Las estimaciones por este enfoque se pueden realizar a través de diversas formas de cálculo, dependiendo de la información disponible y del tipo de tratamiento diferencial de que se trate. De acuerdo con el Banco Interamericano de Desarrollo (BID; Villela, Lemgruber, & Jorratt, 2009) existen las siguientes formas específicas de cálculo:

- **Obtención directa desde las estadísticas de ingresos:** Para algunas renuncias recaudatorias, en particular para los créditos, los contribuyentes deben reportar información en sus declaraciones fiscales, las cuales se almacenan en bases de datos de las que se puede obtener el monto de la renuncia recaudatoria. En este caso, la estimación de la renuncia recaudatoria corresponde a la suma de los montos reportados por dicho concepto.
- **Estimaciones con estadísticas agregadas:** Consiste en realizar operaciones aritméticas sobre estadísticas a nivel agregado, como las de cuentas nacionales o la información agregada de las declaraciones fiscales de los contribuyentes.
- **Modelos de simulación agregada:** Esta metodología es similar a la anterior, ya que se utilizan estadísticas agregadas de fuentes impositivas, así como de cuentas nacionales y encuestas, entre otras. La diferencia radica en que esta forma de cálculo requiere de un mayor nivel de desglose o apertura de las estadísticas agregadas, así como la aplicación de supuestos y de operaciones matemáticas de mayor complejidad para simular los efectos agregados que tendría la modificación del marco impositivo. Con esta forma de cálculo se estiman las renuncias recaudatorias mediante la construcción de dos o más escenarios con información agregada, en los que se aplican las reglas del régimen impositivo vigente con el tratamiento preferencial que se está evaluando y las reglas de un régimen impositivo hipotético que represente la estructura normal del impuesto. En estos casos, la renuncia recaudatoria se determina comparando ambos resultados. Se incluyen en esta forma de cálculo aquellas renuncias recaudatorias para los que se usa una muestra con el fin de simular el valor de una renuncia recaudatoria para el universo de contribuyentes.
- **Modelos de microsimulación:** Estos modelos analizan datos de las declaraciones fiscales de los contribuyentes a nivel individual, así como de fuentes alternativas, como son encuestas en hogares o empresas, así como los estados financieros de las empresas. Los cálculos se realizan a nivel individual, es decir por contribuyente o bien por hogar o perceptor en el caso de las encuestas de hogares, de acuerdo con la disponibilidad de la información. En algunos casos se utiliza el universo de contribuyentes, en tanto que en otros se trabaja con muestras aleatorias estadísticamente representativas. Esta metodología consiste en la reestimación de los impuestos a pagar por cada contribuyente aplicando las reglas del régimen fiscal hipotético que permitan reflejar la estructura normal del impuesto. La renuncia recaudatoria se estima como la diferencia entre la recaudación que se obtiene con la simulación de cambios en la legislación fiscal y la recaudación correspondiente al régimen vigente con tratamientos preferenciales.

D. Fuentes de información empleadas para la estimación de las renuncias recaudatorias por país

El cuadro 6 se construyó tomando en cuenta la fuente principal para la estimación de las renuncias (con el caso del ISR de empresas y personas) o citando la fuente empleada en la estimación de la renuncia con mayor peso dentro de ese impuesto. Por ejemplo, para el caso del IVA, en países como Costa Rica, México

y República Dominicana, se hace referencia a los datos empleados para estimar las renuncias del IVA sobre los alimentos, pero otras renuncias sobre el IVA pueden estimarse a partir de otras fuentes (en el caso de México, para la estimación del estímulo fiscal en la región fronteriza norte se utilizan declaraciones mensuales). En algunos otros casos muy particulares (como Estado Plurinacional de Bolivia, Colombia, El Salvador, Guatemala y Perú), se incluyen las únicas fuentes que se mencionan en los reportes oficiales.

Cuadro 6
Fuentes de información para la estimación de las renuncias recaudatorias

País	ISRE	ISRP	IVA	Otros
Argentina	Nd	Nd	Nd	Nd
Bolivia (Estado Plurinacional de)	Declaraciones juradas por los contribuyentes	Declaraciones juradas por los contribuyentes	Declaraciones juradas por los contribuyentes	Emisión de notas de crédito fiscal, variables macroeconómicas
Brasil	Información extraída de los sistemas de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil (RFB)	Declaraciones del impuesto sobre la renta de personas físicas	Información de los sistemas de la Secretaría Especial de Ingresos Federales de Brasil.	Declaraciones, contabilidad, procesos, registros, documentos de recaudación e informes estadísticos
Chile	Declaraciones de impuestos y declaraciones juradas de empresas	Declaraciones de impuestos y estadísticas de ingresos tributarios	Cuentas nacionales publicadas por el Banco Central (especialmente sobre el consumo de hogares, consumo intermedio, porcentaje de producción exenta) e información interna del SII	Declaraciones de impuestos e información interna del SII
Colombia	Declaraciones del impuesto sobre la renta	Declaraciones de renta del año gravable anterior	Estructura de la economía y definiciones legales para cuantificar la base imponible de cuentas nacionales	Declaraciones de impuestos
Costa Rica	Declaraciones juradas del impuesto sobre la renta	Declaraciones juradas del impuesto sobre la renta	Lista de bienes y servicios de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos 2018 (ENIGH 2018) que realiza el Instituto Nacional de Estadística y Censos de Costa Rica (INEC)	Importaciones de la Dirección General de Aduanas y formulario de la declaración jurada del Impuesto Único por tipo de Combustible (IUSC)
Ecuador	Declaración del impuesto a la renta sociedades	Declaración del impuesto a la renta	Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares Urbanos y Rurales (ENIGHUR), declaraciones de impuestos	Trámite, información del servicio de rentas internas, operaciones de financiamiento externo registradas en el impuesto a la salida de divisas ^a
El Salvador	Declaraciones de impuestos	Declaraciones de impuestos	Información acerca de las personas naturales y jurídicas que gozan de un beneficio fiscal particular	Declaraciones de impuestos
Guatemala	Declaraciones del Impuesto Sobre la Renta	Declaraciones del Impuesto Sobre la Renta	Declaraciones aduaneras presentadas por los contribuyentes ante la SAT	Nd

País	ISRE	ISRP	IVA	Otros
México	Declaraciones anuales de personas morales, información de dictámenes fiscales y de la información sobre situación fiscal (ISSIF)	Declaraciones anuales de personas físicas, comprobantes fiscales digitales por internet (CDFI) de nómina y Encuesta Nacional de Ingreso y Gasto de los Hogares (ENIGH)	Información del Sistema de Cuentas Nacionales de México (SCNM) y de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGH)	Declaraciones provisionales, mensuales y anuales de personas físicas y morales, información de SHCP, SAT e INEGI
Paraguay	Declaraciones juradas del impuesto	Declaraciones juradas	Ponderadores del consumo de la Dirección General de Estadísticas, Encuestas y Censos, las tasas del impuesto y las estadísticas de consumo final agregado de los hogares del Banco Central del Paraguay ^b	Informe específico de montos liberados por año y principales beneficios, preparado por la DNA, la Subsecretaría de Estado de Tributación y la Subsecretaría de Estado de Economía
Perú	Declaración anual del impuesto a la renta	Declaración anual del impuesto a la renta	Declaraciones juradas mensuales	Nd
República Dominicana	Declaraciones juradas	Declaraciones juradas	ENIGH indexada al crecimiento del consumo privado, según cifras del BCRD, en el cálculo del PIB por el enfoque del gasto	Encuestas y datos oficiales de instituciones estatales
Uruguay	Declaraciones de impuestos de contribuyentes	Declaraciones de impuestos de contribuyentes	Nd	Registros administrativos de la DGI o de información recabada de los propios contribuyentes o instituciones

Fuente: Elaboración propia con base en reportes oficiales.

Nota: Nd significa que no se pudo encontrar información precisa o de fuentes oficiales.

^a Corresponden a fuentes por las renuncias por la devolución del impuesto a las botellas plásticas, exención y deducción del impuesto a la propiedad de vehículos motorizados y exención del impuesto a la salida de divisas.

^b Las estimaciones se contrastan con la información tributaria a nivel producto y se determina un ajuste al consumo (diferencias metodológicas y de captación de las estadísticas, así como el efecto del consumo en el sector informal de la economía).

El cuadro 6 muestra las distintas fuentes de información empleadas para la estimación de las renuncias recaudatorias. Destaca que la totalidad de los países revisados utilizan las declaraciones de los contribuyentes para la estimación de las renuncias sobre el ISR tanto de personas morales como físicas. En cuanto a la estimación de las renuncias sobre el IVA se tiene una mayor diversidad de fuentes, aunque principalmente se utiliza la información proveniente de las declaraciones de los contribuyentes (como el caso de Estado Plurinacional de Bolivia, Guatemala y Perú), y la información recopilada en encuestas nacionales (como Costa Rica, Ecuador, México, Paraguay y República Dominicana). En cuanto a las fuentes complementarias, la mayoría son datos y estadísticas de instituciones estatales, declaraciones de impuestos, encuestas e información de la situación económica del país.

Otra comparación importante que se puede hacer entre los reportes es según el del tipo de información que contiene cada uno. El cuadro 7 compara la temporalidad de la información, en términos de la cobertura que tiene cada reporte de años pasados o proyecciones futuras, y la desagregación de la información. Este último punto es muy importante para poder hacer comparaciones más adelante, ya que algunos reportes sólo contienen las renuncias por tipo de impuesto, lo que limita la evaluación de los grupos beneficiados por cada tipo de tratamiento.

Cuadro 7
Comparación de temporalidad y desagregación de la información en los reportes de renuncias recaudatorias

País	Temporalidad ^a	En último reporte ^b			Nivel de desagregación	
		Serie histórica	Año de análisis	Proyección	Impuestos	Información
Argentina	Anual	2020-2021	2021	2022	Tipo de impuesto, concepto de renuncia	Sólo contiene definición básica por concepto de renuncia
Bolivia (Estado Plurinacional de)		2005-2016	2016		Tipo de impuesto, concepto de renuncia, sector beneficiado	Contiene detalles sobre la base legal de la renuncia
Brasil ^c	Anual	2008-2018	2018	2019-2021	Por función presupuestaria, tipo de renuncia, tipo de impuesto y por región geográfica	Contiene detalles sobre cada concepto de renuncia
Chile	Anual	2019-2021	2021		Tipo de impuesto, concepto de renuncia, sector beneficiado	Contiene detalles sobre cada concepto de renuncia
Colombia	Anual	2011-2019	2019		Tipo de impuesto, concepto de renuncia, sector beneficiado (sólo en renta)	Sólo contiene definición básica por concepto de renuncia
Costa Rica		2010-2020	2020	2021-2022	Tipo de impuesto, concepto de renuncia, sector beneficiado, incidencia ambiental	Contiene definición básica por concepto de renuncia; detalla las renuncias sobre el IVA a nivel de aduana
Ecuador	Anual		2020		Tipo de impuesto, concepto de renuncia, objetivo de política	Contiene detalles sobre cada concepto de renuncia
El Salvador	Anual	2009-2016	2016		Tipo de impuesto, concepto de renuncia, sector beneficiado	Sólo contiene definición básica por concepto de renuncia
Guatemala	Nd	2012-2015	2015	2016	Tipo de impuesto, beneficiario	Sólo contiene definición básica por concepto de renuncia
Honduras						
México	Anual	2020-2021	2021	2022	Tipo de impuesto, concepto de renuncia, sector beneficiado, decil de ingreso, sexo	Contiene detalles sobre cada concepto de renuncia
Panamá	Nd	2012-2019	2019		Tipo de impuesto, concepto de renuncia	Solo se menciona el concepto de renuncia
Paraguay	Anual	2013-2014	2014	2015-2016	Tipo de impuesto, concepto de renuncia, sector beneficiado, quintil de ingreso (IVA), decil de ingresos (ISRP)	Contiene detalles sobre cada concepto de renuncia
Perú	Anual	2018	2019	2019	Tipo de impuesto, concepto de renuncia, sector beneficiado, alcance geográfico	Sólo contiene definición básica por tipo de renuncia
República Dominicana	Anual	2020	2021	2021	Tipo de impuesto, concepto de renuncia, sector beneficiado	Contiene detalles sobre la base legal de la renuncia
Uruguay	Anual	2017-2019	2019	2020	Tipo de impuesto, concepto de renuncia, sector beneficiado	Contiene detalles sobre cada concepto de renuncia

Fuente: Elaboración propia con base en los reportes oficiales.

Nota: Nd indican que esa información no se encontró a pesar de que debería estar disponible.

^a Basado en la información revisada en el reporte revisado.

^b Según solicita la Ley.

^c Basado en el reporte de 2018 (publicado en 2021), para el reporte de los gastos de 2019 sólo se tienen los datos para ese año.

En cuanto a la temporalidad de los reportes de renuncias recaudatorias, todos aquellos países con alguna obligación legal a realizar el reporte de renuncias recaudatorias (todos excepto Estado Plurinacional de Bolivia, Costa Rica y Nicaragua) lo hace de forma anual (en la mayoría de los casos se especifica en la misma ley que los obliga a presentar el reporte), y la mayoría de estos reportes contienen tanto algún tipo de referente histórico de estas renuncias (i.e., incorpora información de al menos el año anterior), e incorporan una proyección de las renuncias para al menos el años siguiente. Sólo el caso de Ecuador no contiene ninguna de estas dos características.

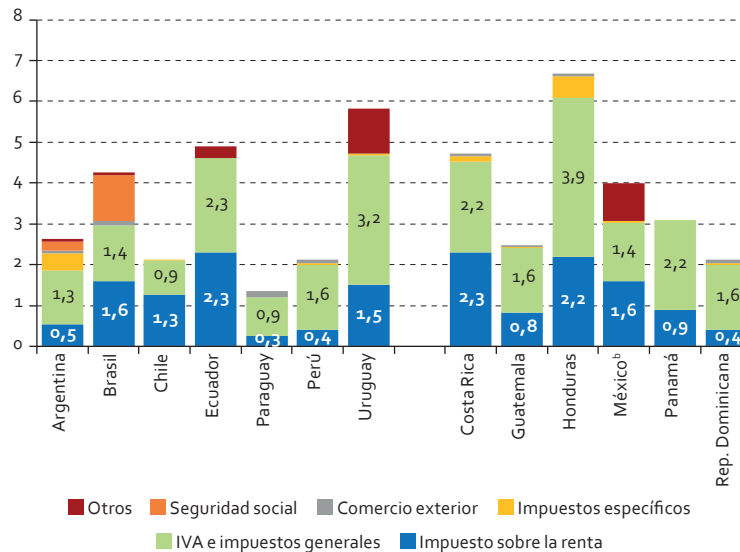
En cuanto a la desagregación de la información, la gran mayoría de países revisados presentan la información al menos por tipo de impuesto (IVA, ISR, etc.) y por concepto de renuncia (exención, deducción, régimen especial, etc.), estos conceptos incorporan también información más precisa sobre el tratamiento preferencial que se aplica (i.e., tasa cero del IVA sobre los alimentos), lo que permite realizar una comparación más concreta sobre estos tratamientos, teniendo información más precisa de aquello que se está dejando de gravar. Destacan los casos del Brasil, que presenta casi todas sus estimaciones también por región geográfica beneficiada, Costa Rica, que presenta una sección sobre el impacto ambiental de las renuncias recaudatorias, y México y Paraguay, que también incluyen un análisis por decil de ingreso de los contribuyentes beneficiados.

E. Estimaciones de renuncias recaudatorias

Respecto a la estructura de las renuncias recaudatorias según impuestos específicos, la cual se muestra en el gráfico 5, los tratamientos preferenciales con mayor peso son aquellos dirigidos al IVA e impuestos generales, seguidos por los tratamientos sobre el ISR (tanto de personas como de empresas). Para el caso del IVA, la renuncia asociada con este supera el 2% del PIB en cinco países: Ecuador (2.3%), Uruguay (3.2%), Costa Rica (2.2%), Honduras (3.9%) y Panamá (2.2%); superando el 1% del PIB en otros 7 países, y solo en Chile y Paraguay se encuentra apenas por debajo de este umbral (0.9% del PIB en ambos casos). Por otro lado, en el caso del ISR, solo en tres países el costo de estos tratamientos está por encima del 2% del PIB: Ecuador (2.3%), Costa Rica (2.2%) y Honduras (2.2%), siendo muy similar al caso del IVA en los primeros dos países; en otros cuatro países supera el 1% del PIB, y en los seis restantes se encuentra por debajo de este nivel, ubicándose entre el 0.3% (en el caso de Paraguay) y el 0.9 % (en el caso de Panamá).

Tomando como referencia el año 2020, el país que registró la mayor renuncia recaudatoria fue Honduras, con un 6.7% de su PIB (35% en términos de su recaudación), mientras que el que registró un menor monto fue Paraguay, con 1.4% de su PIB (10.1% en términos de su recaudación), tomando el dato disponible para 2019. En el gráfico 5 se aprecia una diferencia significativa respecto a la composición de estas renuncias. En el caso de Honduras las renuncias recaudatorias provienen principalmente de los tratamientos sobre el IVA (la renuncia más alta para este impuesto en la región), mientras que en el caso de Paraguay se observa una renuncia sobre el IVA mucho menor al del resto de los países en este mismo impuesto. Estas diferencias se explorarán con mayor detalle en la sección de comparación entre países.

Gráfico 5
Composición de las renuncias recaudatorias en América Latina (13 países), último dato disponible^a
(En porcentaje del PIB)



Fuente: Elaboración propia con base en CEPAL, sobre la base de cifras oficiales.

^a Argentina 2021, Brasil 2021, Chile 2021, Ecuador 2020, Paraguay 2019, Uruguay 2020, Costa Rica 2019, Guatemala 2021, Honduras 2021, México 2021, Panamá 2019 y República Dominicana 2021.

^b "Otros" en México corresponde a la parte del ítem publicado como "Estímulos Fiscales" donde no fue posible identificar el tipo de impuesto.

El cuadro 8 fue realizado al comparar las diez renuncias con mayor peso para los diferentes países de América Latina, se agruparon según la descripción de cada concepto (en el caso en el que esta información estaba disponible) y se eligieron los seis conceptos que más aparecían entre estas diez renuncias con mayor peso (ver anexo 3 con cuadros y renuncias elegidas para cada país). Entre los conceptos elegidos están tres tratamientos sobre el IVA (para alimentos, servicios médicos y medicinas y servicios de educación) y tres que incorporan distintos tipos de renuncia, pero dirigidas hacia un mismo objetivo, como apoyar asociaciones, fundaciones y cooperativas o promover el desarrollo económico e industrial de alguna región del país.

En el cuadro 8 se destaca el papel de los tratamientos preferenciales al IVA sobre los alimentos (aunque este concepto es más o menos amplio dependiendo de cada país), que suele tener un peso importante en las renuncias de cada país; por ejemplo, en el caso de Colombia, Costa Rica, México y República Dominicana que representa más del 1% del PIB. También se destacan los diferentes tratamientos para promover, a través de una normativa especial, alguna zona o región en específico, que aunque no representen el mismo peso que las renuncias sobre el IVA a los alimentos, está presente en casi todos los países revisados, excepto por el Estado Plurinacional de Bolivia, y teniendo un peso importante en el caso de Costa Rica y República Dominicana.

Cuadro 8
Comparación de las principales renuncias recaudatorias en América Latina
(En porcentaje del PIB)

País (año)	IVA			Asociaciones, fundaciones, cooperativas	Combustibles	Zonas económicas
	Alimentos	Servicios médicos y medicamentos	Servicios de educación			
Argentina (2021)	0,52	0,36	0,08	0,10	0,32	0,38
Bolivia (Estado Plurinacional de) (2017)			0,04	0,08	0,05	
Brasil ^{ab} (2019)	0,37	0,07	0,02	0,36	0,01	0,50
Chile (2021)		0,11	0,12	0,00	0,00	0,08
Colombia (2019)	1,28	0,64	0,59		0,36	0,22
Costa Rica (2020)	1,04	0,09	0,00	0,09	0,08	0,95
Ecuador (2020)	0,12	0,3	0,2	0,5	0,0	0,4
El Salvador (2016)		0,19	0,11	0,20	0,35	0,49
Guatemala	...	...	...	...	...	...
Honduras	...	...	...	...	...	...
México (2021)	1,04	0,10	0,15	0,02	0,43	0,35
Nicaragua	...	...	...	...	...	...
Panamá	...	...	...	...	...	...
Paraguay (2014)	0,15	0,15	0,19	0,17	0,25	0,01
Perú (2019)	0,46	0,01	0,28		0,04	0,49
República Dominicana (2021)	1,24	0,47	0,27	0,09	0,33	0,60
Uruguay (2020)	0,26	0,82	0,23	0,05	0,34	0,43

Fuente: Elaboración propia con base en fuentes oficiales.

Nota: Las celdas vacías indican que la renuncia no aplica en ese país. Los puntos indican que la información no se pudo encontrar. Las celdas con un estimado de 0.00 significa que el concepto de renuncia existe, pero su importancia es menor al 0.01 del PIB.

^a En el caso de Brasil, el tratamiento sobre los alimentos incluye toda la canasta básica.

^b Para Brasil se equiparó el IVA a los diferentes impuestos sobre el consumo que son similares: IPI, PIS-PASEP, COFINS.

III. Experiencia de México en la elaboración de análisis de incidencia de renuncias recaudatorias en el ISR e IVA

En el caso de México, la SHCP se encarga de elaborar un documento sobre Renuncias Recaudatorias¹⁵ en cumplimiento con lo establecido en el artículo 27, apartado A de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF)¹⁶, y lo entrega a las Comisiones de Hacienda y Crédito Público, de Presupuesto y Cuenta Pública y al Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados, así como a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores. Este documento se elabora a partir de 2002 por disposición legal.

De acuerdo con el artículo 27, apartado A de la LIF, el objetivo del documento es presentar una cuantificación de los montos que deja de recaudar el erario federal por concepto de tasas diferenciadas, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales, en los impuestos establecidos en las distintas leyes tributarias aplicables a nivel federal. Derivado de este propósito, la medición de las renuncias recaudatorias también contribuye al análisis del sistema tributario.

En el reporte de 2021 (SHCP, 2021) se encuentran los montos estimados para estos conceptos para los ejercicios fiscales de 2021 y 2022¹⁷. Los impuestos incluidos son: el ISR, tanto empresarial (ISRE) como de persona física (ISRP), el IVA, el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) y el Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN), los estímulos fiscales y los tratamientos diferenciales establecidos en diversos Decretos Presidenciales, pertinentes en materia tributaria.

A. Fuentes de información

La información a partir de la cual se realizan las estimaciones proviene, principalmente, de las declaraciones de impuestos, dictámenes fiscales de los contribuyentes, Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI)

¹⁵ A partir del ejercicio fiscal 2021 el nombre de "Presupuesto de Gastos Fiscales" se sustituyó por el de "Renuncias Recaudatorias" con el fin de utilizar un nombre más adecuado a su contenido y naturaleza.

¹⁶ La referencia al artículo puede cambiar dependiendo del ejercicio fiscal de que se trate dado que la LIF es de vigencia anual.

¹⁷ Las estimaciones para 2022 asumen continuidad en las disposiciones vigentes en 2021 con excepción de las que tienen fecha de vencimiento explícita.

de nómina y otras fuentes complementarias en algunos casos en los que es necesario. La mayoría de esta información fiscal es generada y entregada por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), a la Subsecretaría de Ingresos de la SHCP de forma anonimizada¹⁸. Para los casos en los que no existen datos fiscales, se utilizan otras fuentes como la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGH), el Sistema de Cuentas Nacionales de México (SCNM) y la Cuenta Satélite de Turismo, todas publicadas por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI); estadísticas del Banco de México, del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro (CON SAR), de la Bolsa Mexicana de Valores (BMV), así como de cámaras y asociaciones empresariales. En el anexo 1 se incluyen todas las fuentes de información empleadas para las renuncias recaudatorias más importantes por tipo de impuesto (cuadro A4-A8), la mayoría de los conceptos que generan renuncias recaudatorias se estiman de manera directa, dado que en las declaraciones fiscales se cuenta con el campo que informa del monto del tratamiento y que proporcionan directamente los contribuyentes, mientras que otras requieren que se realicen algunas operaciones aritméticas o hacer una microsimulación, entre otras. Para enriquecer el análisis de algunas renuncias se presentan por sector económico, decil de ingreso o sexo, en la medida de que se cuenta con la información fiscal.

Aunque en general se prefiere el uso de información fiscal, esto no siempre es lo más adecuado, ya que en gran medida depende de la naturaleza de los impuestos. Por ejemplo, en el caso del IVA el uso de la información fiscal no resulta idóneo ya que no permite estimar la base gravable potencial del impuesto, debido a que son los "sujetos pasivos" y no los consumidores finales quienes proporcionan la información y la forma en que se presenta. En primer lugar, la información reportada en las declaraciones de pago del IVA no corresponde sólo a las operaciones que en forma definitiva representan "consumo final", sino a todas las operaciones, incluso a las de consumo intermedio que resultan acreditables; por otra parte, también porque la información no se desagrega o se presenta con el detalle suficiente por tipo de bien o servicio, así como por tipo de tratamiento aplicable (tasa general, tasas reducidas o exentos). Considerando estas limitantes, las fuentes de información que se utilizan para evaluar las renuncias recaudatorias en el IVA son aquellas que permiten obtener la base potencial del impuesto "consumo final" y posibilitan desagregar el mayor detalle de los bienes y servicios y su régimen fiscal que les corresponda. Sin embargo, en el caso del ISR empresarial y personal, o bien de los impuestos selectivos/específicos al consumo, cuando se aplican en un sola etapa o eslabón de la cadena productiva, el uso de información fiscal, cuando se dispone de ella, es lo más pertinente.

En el reporte no se incluyen las estimaciones asociadas a ciertos conceptos, ya que no se cuenta con la información, de tipo fiscal o de otra naturaleza, necesaria para realizar su cálculo¹⁹. La SHCP (2021) menciona que solicitar directamente esta información a los contribuyentes tendría un costo de cumplimiento de las disposiciones tributarias muy alto, y un efecto adverso en las actividades productivas. Para otros conceptos, sólo se presenta estimación para uno de los dos ejercicios que abarca el reporte, ya que de acuerdo con la normatividad existente sólo están vigentes en un año.

B. Aspectos metodológicos

En el documento se entiende por renuncia recaudatoria a los apoyos indirectos otorgados a sectores de la economía o de contribuyentes mediante el sistema tributario, que se desvían de la estructura "normal" de los impuestos, que da lugar a un régimen de excepción y que implica una menor o incluso nula recaudación. De forma que, en línea con lo descrito en las secciones anteriores, las renuncias recaudatorias no implican

¹⁸ Respecto a años anteriores, de 2002 a 2007 la información solicitada al SAT correspondía a campos específicos para las estimaciones, por lo que no se contaba con los elementos adicionales para el análisis de incidencia de las renuncias recaudatorias. En 2011 fue posible incorporar a las bases de datos el sector económico, lo cual permitió agregar el análisis de la distribución sectorial de las deducciones, diferimientos y del subsidio para el empleo en el ISRE. En 2014, se incorporó como parte del análisis de incidencia, la distribución por decil de ingresos de las deducciones personales y a partir de 2019 se presentan distribuidas por género.

¹⁹ El régimen de maquiladoras en la sección de facilidades del ISRE, las exenciones de ingresos por rentas congeladas y enajenación de derechos parcelarios o comuneros en el ISR de personas físicas son reportados como No Disponibles (N.D.).

una erogación de recursos o ingresos previamente obtenidos, sino que permiten a los contribuyentes beneficiarios disminuir, evitar o diferir el pago de impuestos.

En el caso de México se utiliza un enfoque conceptual para la definición de la estructura “normal” del impuesto. Es decir, se toma como referencia una base del impuesto fundamentada en un concepto teórico, del impuesto que se analiza, por lo que cualquier desviación de esa base daría lugar a una renuncia recaudatoria. Esta conceptualización da lugar a una base de referencia más amplia que permite identificar un mayor número de renuncias recaudatorias. En particular, se utilizan las siguientes definiciones:

- **Impuesto sobre la Renta Empresarial:** La estructura “normal” del ISRE es aquella que se aplica bajo los principios de renta mundial y de residencia. Es decir, obliga a los nacionales a acumular la totalidad de los ingresos sin importar el país en donde se generen y a los extranjeros a acumular los ingresos provenientes de fuente de riqueza nacional. De acuerdo con su estructura “normal”, el ISRE grava las actividades empresariales sobre una base neta con una tasa uniforme, permite la deducción de las erogaciones estrictamente indispensables para realizar dichas actividades, autoriza la deducción de las inversiones con el método de línea recta y evita la doble tributación internacional.
- **Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas:** La estructura “normal” consiste en un esquema global de ingresos, que obliga a la acumulación de todos los ingresos netos independientemente de su naturaleza y los grava con una tarifa progresiva; utilizando un esquema cédular para los ingresos por actividades empresariales que fueron previamente gravados al nivel de empresa.
- **Impuesto al Valor Agregado:** La estructura “normal” grava el valor agregado en todas las etapas del proceso productivo, la comercialización y la venta al consumidor final. Se aplica sobre la base más amplia posible y con una tasa uniforme, otorgando la tasa cero sólo a las exportaciones y con un número reducido de exenciones a sectores que por dificultades técnicas no pueden ser gravados o que por tratarse de conceptos de ahorro (al ser un IVA base consumo) deben ser excluidos de este impuesto.
- **Impuestos especiales:** En los impuestos especiales se considera que la estructura “normal” es la que se aplica con una tasa ad-valorem y/o cuota específica sobre una base amplia sin excepciones por tipo de bien o de servicio. En el caso de los impuestos selectivos al consumo de tipo ad-valorem, el efecto del gravamen debe ser equivalente al de gravar todas las etapas de la cadena de producción y comercialización, evitando su acumulación, aun cuando sólo se aplique en una etapa (por ejemplo, el IEPS ad-valorem de tabacos labrados, cuya base es el precio al minorista). En el caso de impuestos selectivos al consumo de tipo específico, dado que se aplican en una sola etapa sobre una unidad física (por ejemplo, litros o gramos) esta condición no es necesaria (por ejemplo, el IEPS de cuota específica por cigarro o gramos de tabaco o el IEPS de bebidas saborizadas con azúcares calóricos añadidos por litro de bebida). Ello se debe a que la aplicación de los impuestos especiales de tipo específico tiene como finalidad gravar el consumo de los bienes, independientemente del valor de éstos.

Para la estimación de las renuncias recaudatorias en México se utiliza el método de pérdida de ingresos, que consiste en estimar el monto de recursos que deja de percibir el erario debido a la aplicación de un tratamiento fiscal diferencial. Los resultados obtenidos a partir de este método son sólo aproximaciones de la cantidad de recursos que se podrían recaudar de eliminar dicho tratamiento, y que no se consideran las posibles interacciones entre distintos tratamientos, variaciones en la conducta de los contribuyentes por dicha eliminación, ni efecto de equilibrio general y sus repercusiones en el resto de la economía.

En la mayoría de los cálculos de renuncia recaudatoria, se usan datos propios de declaraciones fiscales (ver cuadros A4-A8 en anexo 1). Por ejemplo, para el caso del ISR de personas se utiliza información de las declaraciones anuales de las personas físicas del ejercicio fiscal de 2016, 2017, 2018 y 2019, y para el ISR de empresas se emplean las declaraciones anuales de las personas morales del régimen general, y

del régimen opcional para grupos de sociedades en 2016, 2017, 2018 y 2019, así como de los dictámenes fiscales y de la ISSIF para 2016, 2017 y 2018. Sin embargo, en aquellos casos donde no se cuenta con este tipo de información fiscal, la estimación realizada representa un punto de referencia de la magnitud que alcanza la pérdida recaudatoria de los distintos tratamientos diferenciales de forma individual.

Todos los cálculos (independientemente de qué datos se utilicen) no consideran cambios en la conducta de los contribuyentes (de acuerdo con el enfoque de medición de ingreso perdido), por lo que las cifras totales de renuncias recaudatorias presentados deben interpretarse con cuidado, ya que la eliminación simultánea de varios o todos los tratamientos diferenciales no implicaría una recuperación recaudatoria similar a la suma de las estimaciones individuales. La SHCP (2021) señala que la ausencia de importes totales en los reportes sobre renuncias recaudatorias no es una práctica atípica, ya que países como Austria, Canadá, Francia, Reino Unido, EUA, Bélgica, Finlandia, Irlanda e Italia tampoco presentan totales en sus reportes justamente por los motivos mencionados.

C. Principales resultados

En el documento de Renuncias Recaudatorias 2021 se presentan las estimaciones de los tratamientos aplicados por tipo de impuesto. El reporte contempla 5 grandes apartados: i) Impuesto sobre la Renta Empresarial, ii) Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, iii) Impuesto al Valor Agregado, iv) Impuestos Especiales y v) Estímulos Fiscales. Dentro de cada uno de estos apartados se identifican los conceptos por tipo de renuncia, lo que facilita el análisis al agrupar los tratamientos que tienen características similares en cuanto a su forma de operación.

Como se ha enfatizado varias veces a lo largo de este documento, la suma de las estimaciones de las renuncias recaudatorias puede llevar a conclusiones erróneas sobre el pronóstico de recaudación que se podría obtener de la eliminación simultánea de estos tratamientos, por lo que el documento no contiene las cantidades totales por impuesto o de todos los rubros de tratamientos diferenciales del sistema impositivo, aunque se incluye un cuadro de síntesis (cuadro 9).

Como se observa en el cuadro 9, en general, el monto proyectado de renuncias recaudatorias para 2022 se espera que aumente con relación a 2020 y 2021, con algunas mínimas excepciones, especialmente en los casos del ISR empresarial y los Impuestos especiales, en el que no se espera observar diferencias entre 2021 y 2022 en cuanto a las renuncias en términos del PIB (i.e., se espera que las renuncias recaudatorias aumenten en la misma proporción en la que lo haga el PIB). Según la SHCP (2021), el incremento de 2020 a 2021 se explica principalmente por las mayores pérdidas de ingresos tributarios asociadas a los estímulos fiscales en materia del IEPS a los combustibles automotrices (cuadro 17, EF.L.17), los intereses exentos que reciben las personas físicas a través de las Sociedades de Inversión Especializadas en Fondos para el Retiro (SIEFORES; cuadro 12, ISRP.E.15), la tasa reducida en alimentos del IVA (cuadro 14, IVA.TR.1), el acreditamiento del IEPS del diésel o biodiésel y sus mezclas (cuadro 17, EF.L.1), así como el estímulo en materia de IVA a la Región Fronteriza Norte (cuadro 17, EF.DP.17).

El aumento de la renuncia recaudatoria que se observa en los estímulos asociados al IEPS de combustibles automotrices (cuadro 17, EF.L.17), la SHCP explica que se debe a que, en 2021, contrario a los bajos precios de las referencias internacionales observados en 2020 por la baja movilidad generada por el Covid-19, los precios y la movilidad se han recuperado. En 2021 las gasolineras han alcanzado niveles superiores a los prepandémicos, por lo que el estímulo a las gasolineras y el diésel comenzó a otorgarse desde principios de año. El incremento por los intereses provenientes de las SIEFORES (cuadro 12, ISRP.E.15) se debe al aumento en el rendimiento y en el mayor monto de los recursos invertidos en las Afores de 2020 en relación con 2019. Mientras que el aumento derivado de la aplicación de la tasa cero del IVA a alimentos (cuadro 14, IVA.TR.1) se explica por el aumento de la recaudación observada del IVA, lo cual implica una menor tasa de evasión y, por lo tanto, mayor renuncia recaudatoria. Finalmente, el

aumento en el acreditamiento del IEPS del diésel o biodiésel y sus mezclas (cuadro 17, EF.L.1), se señala que proviene de un cambio de nivel en 2020.

Por otra parte, la SHCP (2021) señala algunos montos que disminuyeron entre 2020 y 2021, entre ellos la disminución en la renuncia recaudatoria del subsidio para el empleo (séptimo renglón del cuadro 9), así como de los ingresos exentos provenientes de cajas y fondos de ahorro y prestaciones de previsión social (cuadro 12, ISRP.E.2 e ISRP.E.4), presumiblemente por una caída en el número de trabajadores beneficiados en 2020. En cuanto al estímulo fiscal a la gasolina y el diésel en los sectores pesquero y agropecuario a partir de junio de 2020 éste se redujo a cero pesos por litro, dado el consenso alcanzado entre las Secretarías de Energía (SENER), de Agricultura y Desarrollo Rural (SADER), de Medio Ambiente y Recursos Naturales (SEMARNAT) y la SHCP.

Cuadro 9
Renuncias recaudatorias por tipo de tratamiento, 2020-2022
(En millones de pesos y porcentaje del PIB)

Tipo de tratamiento	Millones de pesos (MDP)			Porcentaje del PIB ^a		
	2020	2021	2022	2020	2021	2022
ISR de Empresas	127 677	120 420	128 848	0,53	0,47	0,47
Deducciones	27 379	29 943	32 040	0,11	0,12	0,12
Exenciones	11 889	10 535	11 274	0,05	0,04	0,04
Regímenes especiales o sectoriales	11 376	11 043	11 815	0,05	0,04	0,04
Diferimientos	21 531	25 893	27 706	0,09	0,10	0,10
Facilidades administrativas	5 505	3 085	3 297	0,02	0,01	0,01
Subsidio para el empleo	49 997	39 921	42 716	0,21	0,16	0,16
ISR de personas físicas	269 734	291 075	321 757	1,11	1,15	1,19
Deducciones	26 067	28 375	30 360	0,11	0,11	0,11
Exenciones	216 909	237 216	265 572	0,89	0,94	0,98
Regímenes especiales o sectoriales	26 646	25 365	25 698	0,11	0,10	0,10
Diferimientos	112	119	127	0,00	0,00	0,00
Impuesto al Valor Agregado	339 554	369 067	394 903	1,40	1,46	1,46
Exenciones	57 295	61 250	65 538	0,24	0,24	0,24
Tasas reducidas	282 259	307 817	329 365	1,16	1,22	1,22
Impuestos Especiales ^b	9 093	7 177	7 678	0,04	0,03	0,03
Exenciones	9 093	7 177	7 678	0,04	0,03	0,03
Estímulos Fiscales	151 972	242 290	260 466	0,62	0,94	0,96
Decretos presidenciales	92 949	166 912	178 639	0,38	0,65	0,66
Otros	59 023	75 378	81 827	0,24	0,29	0,30
Total ^c	898 030	1 030 029	1 113 652	3,70	4,05	4,11

Fuente: Elaboración propia con base en SHCP (2021), Renuncias Recaudatorias 2021.

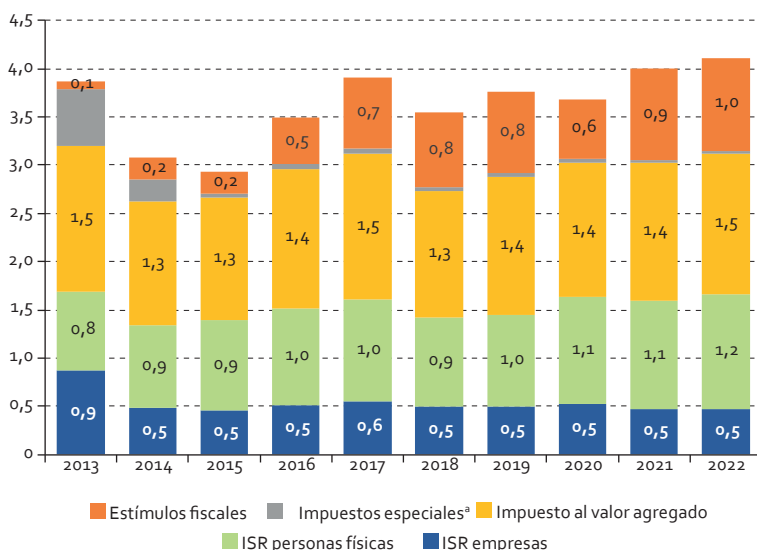
Nota: Las cantidades como porcentaje del PIB pueden no coincidir debido al uso de redondeos.

^a Se utilizó un PIB de 24,360,000 mdp para 2020, de 25,257,900 mdp para 2021 y de 27,026,000 para 2022, presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones contenidas en el Artículo 42, fracción I de la LFPRH.

^b Incluye el IEPS y el ISAN.

^c Se incluyen los totales por tipo de renuncia y el total como el agregado de todos los tratamientos sólo como referencia a los datos presentados en las secciones anteriores; sin embargo, no debe interpretarse como un estimado de la renuncia total debido a que la eliminación simultánea de varios o todos los tratamientos diferenciales, no implicaría una recaudación similar a la suma de las estimaciones individuales.

Gráfico 6
Evolución de las renuncias recaudatorias por tipo de impuesto en México, 2013-2022
 (En porcentaje del PIB)



Fuente: Elaboración propia con base en datos proporcionados por CEPAL, sobre la base de cifras oficiales.

^a No se muestran los valores correspondientes en el gráfico ya que, a partir de 2015, acumula menos del 0.1% del PIB.

El gráfico 6 muestra la evolución de las renuncias recaudatorias en México por tipo de impuesto, en ella se observa que la mayor pérdida proviene de los tratamientos preferenciales sobre el IVA, seguido de los tratamientos sobre el ISR de personas y los estímulos fiscales. También resalta que, en los últimos 10 años, la relación renuncia/PIB se ha mantenido constante para estos tres impuestos, y para las renuncias sobre los impuestos especiales (manteniéndose alrededor del 0.03% del PIB desde 2015), mientras que las renuncias relacionadas a los estímulos fiscales han tenido cierto incremento, pasando del 0.1% del PIB en 2013, al 0.5% en 2016 y el 1% en 2022, siendo algunos de los factores de este incremento los antes mencionados (los estímulos fiscales en materia del IEPS a los combustibles automotrices, el acreditamiento del IEPS del diésel o biodiésel y sus mezclas, el estímulo en materia de IVA a la Región Fronteriza Norte y el estímulo fiscal a la gasolina y el diésel en los sectores pesquero y agropecuario).

1. ISRE

A continuación, se revisará con mayor detalle los conceptos de renuncia más importantes por impuesto al que se aplica y por tipo de renuncia. En el cuadro 10 se presentan las renuncias recaudatorias derivadas de los tratamientos diferenciales sobre el ISR empresarial. En cuanto a las deducciones de la base gravable del ISRE, el concepto que más peso representa es la deducción por adquisición de automóviles, particularmente la de automóviles de combustión interna hasta por un monto de 175 mil pesos (0.09% del PIB en 2021) y la de automóviles híbridos, eléctricos o con motor de hidrógeno hasta por un monto de 250 mil pesos por unidad (0.0% del PIB en 2021). La deducción de ambos tipos de automóviles representa el 74.6% de la renuncia recaudatoria total por deducciones del ISRE en 2021; y si además se considera la deducción por arrendamiento de automóviles (0.01% del PIB en 2021) estas deducciones representan el 83.3% del total. El incremento de las renuncias recaudatorias del ISRE respecto de los reportados en 2020 corresponde principalmente a estas deducciones.

En cuanto a las exenciones, en el cuadro 10 se aprecia que los organismos descentralizados, y las donatarias acumulan el 78.1% de las renuncias por los tratamientos diferenciales que exentan parte de la renta potencialmente gravable en 2021, y en el 21.9% restante se encuentran los ingresos exentos que perciben entidades federativas, municipios y partidos políticos.

Cuadro 10
Principales renuncias recaudatorias sobre la renta de empresas, 2020-2022
(En millones de pesos, porcentaje del PIB y porcentajes)

Clave	Concepto	Millones de pesos (MDP)			Porcentaje del PIB ^a		
		2020	2021	2022	2020	2021	2022
	Deducciones	27 379	29 943	32 040	0,11	0,12	0,12
ISRE.D.1	Adquisición de automóviles ^b	20 677 (75,52)	22 335 (74,59)	23 899 (74,59)	0,08 (72,73)	0,09 (74,66)	0,09 (74,66)
	Exenciones	11 889	10 535	11 274	0,05	0,04	0,04
ISRE.E.1	Ingresos exentos por intereses que perciben Organismos descentralizados	5 962 (50,15)	4 042 (38,37)	4 325 (38,36)	0,03 (50,10)	0,02 (38,28)	0,02 (38,28)
ISRE.E.1	Ingresos exentos por intereses que perciben Donatarias	4 083 (34,34)	4 184 (39,72)	4 477 (39,71)	0,02 (34,36)	0,02 (39,71)	0,02 (39,71)
ISRE.E.1	Ingresos exentos por intereses que perciben otras instituciones ^c	1 844 (15,51)	2 309 (21,92)	2 472 (21,93)	0,01 (15,54)	0,01 (22,01)	0,01 (22,01)
	Regímenes especiales o sectoriales	11 376	11 043	11 815	0,05	0,04	0,04
ISRE.RE.1	Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, silvicultura o pesca ^d	11 376 (100)	11 038 (99,95)	11 810 (99,96)	0,05 (100)	0,04 (95,88)	0,04 (95,88)
ISRE.RE.2	Personas morales dedicadas a la industrialización y comercialización de productos del sector primario	0 (0)	5 (0,05)	5 (0,04)	0 (0)	0 (0)	0 (0)
	Diferimientos	21 531	25 893	27 706	0,09	0,10	0,10
ISRE.DF.3	Deducción de las aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones ^e	11 234 (52,18)	13 565 (52,39)	14 515 (52,39)	0,05 (52,15)	0,05 (52,39)	0,05 (52,39)
ISRE.DF.6	Deducción en el ejercicio de maquinaria y equipo para la generación de energía de fuentes renovables o sistemas de cogeneración de electricidad eficiente	5 749 (26,70)	5 759 (22,242)	6 162 (22,241)	0,02 (26,70)	0,02 (22,24)	0,02 (22,24)
	Facilidades Administrativas	5 505	3 085	3 297	0,02	0,01	0,01
ISRE.FA.1	Sector de autotransporte terrestre ^f	2 947 (53,53)	4 08 (13,23)	432 (13,10)	0,01 (53,54)	0,00 (13,11)	0,00 (13,11)
ISRE.FA.2	Deducción para el sector primario por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores	2 558 (46,47)	2 677 (86,77)	2 865 (86,90)	0,01 (46,46)	0,01 (86,89)	0,01 (86,89)

Fuente: Elaboración propia con base en SHCP (2020), Presupuesto de Gastos Fiscales 2020 y SHCP (2021), Renuncias Recaudatorias 2021. Nota: Las cantidades entre paréntesis representan cada concepto como proporción del tratamiento en cuestión. Estas proporciones no son idénticas entre columnas por redondeo. Puede no sumar el cien por ciento cuando no se incluyen todos los tratamientos.

^a Se utilizó un PIB de 24,360,000 mdp para 2020, 25,257,900 mdp para 2021 y de 27,026,000 para 2022.

^b Hasta \$175,000 para vehículos de combustión interna (21,695 mdp en 2021), hasta \$250,000 para vehículos propulsados híbridos, eléctricos o con motor de hidrógeno (640 mdp en 2021).

^c Entidades federativas (1,579 mdp en 2021), Municipios (722 mdp en 2021) y Partidos políticos (8 mdp en 2021).

^d Exención de 20 UMAs anuales por cada socio o integrante con un límite de 200 UMAs anuales (10,583 mdp en 2021), reducción de 30% del ISR para ingresos superiores al nivel de exención pero inferiores a 423 UMAs anuales (455 mdp en 2021).

^e La estimación no incluye a los contribuyentes del sector económico de "Actividades de gobierno y de organismos internacionales y extraterritoriales".

^f Sector de autotransporte terrestre de carga federal y foráneo de pasaje y turismo (357 mdp en 2021), sector de autotransporte terrestre de carga de materiales y de pasajeros urbano y suburbano (51 mdp en 2021).

Para el ISRE se aplica un régimen sectorial especial a las empresas y personas físicas dedicadas exclusivamente a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura. Un primer concepto de renuncia consiste en la reducción del 30% del ISR para las personas morales del derecho agrario con ingresos de hasta 5 mdp y que provengan de la industrialización y comercialización de productos del sector primario al menos en

80% (0.05% del total en 2021). El concepto de mayor peso viene de las renuncias asociados al régimen del sector primario (99.95%), que incluyen la exención de 20 Unidades de Medida y Actualización (UMAs)²⁰ anuales aplicable por cada socio o integrante, con un límite total de 200 UMAs anuales, y una reducción en el pago del ISR sobre el ingreso excedente a la exención hasta por un monto de 423 UMAs anuales o 4,230 UMAs anuales para sociedades de productores y aquellas constituidas por socios o asociados personas físicas, y la renuncia recaudatoria otorgada a las personas morales del derecho agrario.

Los diferimientos en el ISRE que significan mayor renuncia recaudatoria son la deducción parcial de las aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones (52.39% en 2021), la deducción al 100% de maquinaria y equipo para la generación de energía de fuentes renovables (22.24% para 2021). En suma, estos beneficios tributarios representan alrededor de 74.6% del total diferido. Respecto de las estimaciones reportadas en 2020 se observa un incremento en las aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones, pero el tratamiento sobre maquinaria y equipo para generar energía renovable se mantiene muy similar.

Finalmente, el cuadro 10 muestra las renuncias asociadas al sector de autotransporte terrestre (de carga federal y foránea de pasaje y turismo y de carga de materiales y de pasajeros urbano y suburbano), consistente de una deducción del 8% de los ingresos, sin requisitos fiscales sin exceder 1 mdp al año, con un pago del 16% por ISR (13.2% del total de facilidades administrativas para 2021) y una deducción del 10% con un límite de 800 mil pesos para el sector primario por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores (86.7% en 2021). Es interesante resaltar que las renuncias asociadas al sector de autotransporte terrestre disminuyeron de 2020 a 2021, reduciéndose de 2,947 mdp en 2020 a 408 mdp en 2021.

Como se hizo notar en la sección C, uno de los aspectos más destacables del reporte de México es que presenta un pequeño análisis de incidencia por decil de ingreso para algunos de los conceptos de renuncia más destacados. El cuadro 11 presenta un resumen de esta información para las renuncias sobre el ISR de empresas. En este cuadro se presenta la deducción sobre el ISRE por la adquisición de automóviles, de combustión interna y eléctricos, el régimen especial hacia actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras y el diferimiento del pago por la aportación a fondos de pensiones y jubilaciones, y por el ejercicio de maquinaria y equipo para la generación de energías renovables.

Es importante destacar que el análisis sobre las deducciones y los diferimientos está presentado como la proporción por decil del total de la renuncia en ese concepto, mientras que en el caso del régimen especial se presenta como la proporción por decil del total del beneficio aplicado por las personas morales.

Para el de la deducción por adquisición de automóviles, se observa que tanto para los automóviles de combustión interna como para los automóviles eléctricos e híbridos, más del 75% de las renuncias provienen de empresas en los deciles de ingresos más altos (décimo y noveno), aunque en el caso de los automóviles de combustión interna se puede observar una distribución un poco más uniforme para los demás deciles de ingreso, mientras que en el caso de los automóviles eléctricos e híbridos los primeros cinco deciles de ingresos a penas acumulan el 1.57% de las renuncias y los ocho primeros deciles apenas superan el 10% en conjunto (11.4%). En otras palabras, se podría decir que la destitución de las renuncias por la adquisición de automóviles eléctricos e híbridos está más sesgada hacia los deciles con mayores ingresos.

Este sesgo es mucho más marcado en los casos del diferimiento del ISRE. Tanto para el caso de las aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones como por el ejercicio de maquinaria y equipo para la generación de energías renovables, la gran mayoría de las renuncias provienen de empresas en el decil más alto de ingresos, y menos del 3% proviene de los cinco deciles más bajos.

²⁰ La Unidad de Medida y Actualización la establece el Instituto Nacional de Estadística y Geografía y se actualiza con la inflación, el valor de esta unidad en 2020 fue de \$31,693.80 (valor anual), en 2021 fue de \$32,693.40 y 2022 de \$35,101.80. <https://www.inegi.org.mx/temas/uma/>.

Cuadro 11
Distribución por decil de ingreso de las principales renuncias asociadas al ISRE
(En porcentaje de renuncia)

Renuncia	Concepto	Decil de Ingresos ^a									
		I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X
Deducciones ^b	Adquisición de automóviles de combustión interna	2,10	0,44	1,05	2,10	2,94	3,49	3,20	3,31	6,88	74,50
	Adquisición de automóviles eléctricos e híbridos	0,00	0,12	0,35	0,60	0,53	1,75	2,42	5,62	28,04	60,57
Regímenes especiales ^{c, d, e, f}	Exención	0,20	1,70	3,00	5,20	8,90	14,20	20,90	18,20	16,50	11,20
	Reducción	0,00	0,00	0,00	0,10	0,30	1,40	2,50	9,80	26,80	58,90
Diferimientos ^g	Deducción de las aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones	0,20	0,20	0,00	0,00	0,00	0,10	0,20	0,30	0,80	98,10
	Deducción en el ejercicio de maquinaria y equipo para la generación de energías renovables	0,10	0,20	0,00	0,00	0,00	2,10	5,90	0,40	8,10	83,00

Fuente: Elaboración propia con base en SHCP 2021, Renuncias Recaudatorias 2021.

Nota: Los porcentajes pueden no sumar 100% debido al redondeo.

^a Para la elaboración de los deciles de ingreso se considera el ingreso bruto reportado por los contribuyentes en las declaraciones anuales de personas morales. Se distribuye por decil de ingresos el monto cada renuncia recaudatoria, por lo cual el número de observaciones cambia dependiendo del número de contribuyentes que aplica cada beneficio fiscal.

^b Cifras proyectadas para el ejercicio fiscal 2022.

^c Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras.

^d Porcentaje del beneficio aplicado por las personas morales en cada decil.

^e Cifras correspondientes al ejercicio fiscal 2019.

^f Para la elaboración de los deciles de ingreso del sector primario de personas morales se considera el ingreso bruto reportado por los contribuyentes en el formato 25 "Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras". Se distribuye por decil de ingresos el monto de cada renuncia recaudatoria, por lo cual el número de observaciones cambia dependiendo del número de contribuyentes que aplica cada beneficio fiscal.

^g Cifras proyectadas para el ejercicio fiscal 2022.

En el cuadro 11 se observa también que las personas morales de los siete primeros deciles de ingreso reciben el 54.1% de las exenciones del ISR dentro del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, mientras que los contribuyentes de los deciles octavo y noveno se benefician con el 34.7% de la renuncia recaudatoria de la exención, y el 11.2% de esta renuncia recaudatoria beneficia a las personas morales del décimo decil de ingreso. En cuanto al beneficio de la reducción del ISR, las personas morales que se ubican entre el primer y séptimo decil de ingresos reciben el 4.3% de la renuncia, en la medida en que aun cuando sus ingresos no exceden del monto exento, es posible que apliquen alguna reducción del ISR en caso de renunciar al beneficio de la exención. Las empresas de los deciles de ingreso octavo y noveno obtienen el 36.6% del beneficio de la reducción del ISR por los ingresos excedentes al nivel de exención, y el 10% más alto de los contribuyentes de este régimen obtienen el 58.9% de la renuncia recaudatoria de la reducción del ISR.

La renuncia recaudatoria asociada al subsidio para el empleo, por medio del cual se permite a los contribuyentes que obtienen ingresos por salarios de hasta aproximadamente 1.7 salarios mínimos generales anuales (S.M.G.A.) reducir su impuesto a pagar, se reporta por separado por su importancia y características particulares. Este se clasifica como una renuncia recaudatoria del ISRE, aunque pretende apoyar el ingreso de los asalariados de menores recursos, en la práctica significa también un beneficio para las empresas, al ser una vía por la que se financia parte de los ingresos de los trabajadores de una empresa. Se estima que este subsidio representa una renuncia recaudatoria de 39,921 mdp para 2021 y 42,716 mdp para 2022 (un 0.16% del PIB).

Un análisis de la distribución por sector del subsidio para el empleo muestra que los servicios profesionales, científicos y técnicos, servicios de apoyo a los negocios, manufacturas, comercio al por menor, construcción y comercio al por mayor concentran 30,888 mdp (72.3% del total), favoreciendo a 15 millones de trabajadores. El sector servicios profesionales, científicos y técnicos concentra un monto equivalente al 16% del subsidio para el empleo, con lo que beneficia a 2.8 millones de trabajadores. En el caso de los servicios de apoyo a los negocios se estima un equivalente a 15.5% del total y beneficia a 3.5 millones de empleados, el sector manufacturero representa un 14.6% del subsidio, y lo distribuye entre 3.3 millones de asalariados, el sector comercio al por menor concentra el 9.7% del beneficio total, apoyando a 2 millones de empleados, el sector de la construcción acumula el 8.6% del total y beneficia a 1.8 millones de empleados, mientras que el sector del comercio al por mayor tiene el 7.9% del beneficio total y lo distribuye entre 1.5 millones de empleados.

Un aspecto importante del caso mexicano es que se presentan resultados no solo por industria y decil de ingresos, sino también en términos del salario mínimo y por género. La distribución del subsidio para el empleo por género muestra que la mayor parte del beneficio, en cuanto a número de beneficiados y monto, lo reciben los hombres en todos los deciles (siempre acumulando más de 55% y hasta el 68% de estos).

2. ISRP

En el cuadro 12 se presentan las renuncias recaudatorias, por tipo de tratamiento, sobre el ISR de personas. Las deducciones están clasificadas en cuatro categorías, deducciones asociadas a gastos de seguridad social, de asistencia social, relacionadas con el ahorro y las relativas a los servicios educativos, en el cuadro se muestra el concepto de mayor peso en cada categoría, siendo esto: Honorarios médicos, dentales, por servicios profesionales en materia de psicología y nutrición y otros gastos hospitalarios (22.08% del total de deducciones en 2021), donativos no onerosos ni remunerativos (3.92% en 2021), intereses reales pagados por créditos hipotecarios (38.19% en 2021) y colegiaturas (11.21% en 2021). Ninguna de estas presenta un cambio notorio respecto a las renuncias en 2020.

En cuanto a las exenciones, para las renuncias asociadas a ingresos laborales los conceptos que representan una mayor pérdida son la exención a los ingresos por pensiones, jubilaciones y haberes de retiro (25.35% en 2021), los ingresos por concepto de prestaciones de previsión social (12.23% para 2021), los provenientes de cajas y fondos de ahorro (8.16% en 2021), y otros ingresos por salarios (6.86% para 2021). El total de estas renuncias representa alrededor del 52.3% del monto total por exenciones en el ISR para personas físicas. También se muestran las renuncias asociadas a otros ingresos exentos no relacionados con sueldos y salarios, donde la pérdida recaudatoria más significativa proviene de la exención a los ingresos derivados de intereses que perciben las SIEFORES de 0.25% del PIB, representando el 27.1% del total de la renuncia por exenciones en el ISR de personas físicas. Este concepto casi duplicó el monto de renuncia que se observó en 2020 (33,575 mdp en 2020 y 64,308 mdp para 2021).

Cuadro 12
Principales renuncias recaudatorias sobre la renta de las personas, 2020-2022
(En millones de pesos, porcentaje del PIB y porcentajes)

Clave	Concepto	Millones de pesos (MDP)			Porcentaje del PIB*		
		2020	2021	2022	2020	2021	2022
	Deducciones personales	26 067	28 375	30 360	0,12	0,11	0,11
	Gastos de seguridad social	5 920	6 264	6 702	0,02	0,02	0,02
ISRP.D.1	Honorarios médicos, dentales, por servicios profesionales en materia de psicología y nutrición y otros gastos hospitalarios	(22,71)	(22,08)	(22,08)	(22,71)	(22,08)	(22,08)

Clave	Concepto	Millones de pesos (MDP)			Porcentaje del PIB ^a		
		2020	2021	2022	2020	2021	2022
	Gastos de asistencia social	1 194	1 111	1 189	0,05	0,00	0,00
ISRP.D.5	Donativos no onerosos ni remunerativos	(4,58)	(3,92)	(3,92)	(4,58)	(3,92)	(3,92)
	Gastos relacionados al ahorro	9 330	10 836	11 594	0,04	0,04	0,04
ISRP.D.6	Intereses reales pagados por créditos hipotecarios	(35,79)	(38,19)	(38,19)	(35,79)	(38,20)	(38,20)
	Gastos relacionados con la educación	3 094	3 182	3 405	0,01	0,01	0,01
ISRP.D.9	Colegiaturas ^b	(11,87)	(11,21)	(11,22)	(11,87)	(11,22)	(11,22)
	Exenciones	216 909	237 216	265 572	0,89	0,94	0,98
	Ingresos exentos por salarios						
ISRP.E.1	Jubilaciones, pensiones o haberes del retiro	58 001	60 139	64 349	0,24	0,24	0,24
		(26,74)	(25,35)	(24,23)	(26,75)	(25,35)	(24,23)
ISRP.E.2	Prestaciones de previsión social ^c	32 158	29 002	34 756	0,13	0,11	0,13
		(14,83)	(12,23)	(13,09)	(14,83)	(12,22)	(13,09)
ISRP.E.3	Otros ingresos por salarios ^d	18 740	16 281	19 522	0,08	0,06	0,07
		(8,64)	(6,86)	(7,35)	(8,64)	(6,87)	(7,35)
ISRP.E.4	De cajas de ahorro y fondos de ahorro	22 884	19 348	23 186	0,09	0,07	0,09
		(10,55)	(8,16)	(8,73)	(10,55)	(8,16)	(8,73)
	Otros ingresos exentos						
ISRP.E.15	Intereses que perciben las SIEFORES	33 575	64 308	68 810	0,14	0,25	0,25
		(15,48)	(27,11)	(25,91)	(15,48)	(27,11)	(25,91)
	Regímenes especiales o sectoriales	26 646	25 365	25 698	0,11	0,10	0,10
ISRP.RE.1	Régimen de Incorporación Fiscal. Reducción del ISR a contribuyentes que provean información sobre ingresos, erogaciones y proveedores	14 418	13 476	12 978	0,06	0,05	0,05
		(54,11)	(53,13)	(50,50)	(54,11)	(53,19)	(53,33)
ISRP.RE.2	Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras ^e	9 647	9 497	10 161	0,04	0,04	0,04
		(36,20)	(37,44)	(39,54)	(36,20)	(37,45)	(41,78)
	Otros	2 581	2 392	2 559	0,01	0,01	0,01
		(9,69)	(9,43)	(9,95)	(9,69)	(9,36)	(4,89)
	Diferimientos	122	119	127	0,00	0,00	0,00
ISRP.DF.3	Deducción de inversiones como gasto para contribuyentes en régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícola y pesqueras	122	119	127	0,00	0,00	0,00
		(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)

Fuente: Elaboración propia con base en SHCP (2020), Presupuesto de Gastos Fiscales 2020 y SHCP (2021), Renuncias Recaudatorias 2021.

Nota: Las cantidades entre paréntesis representan cada concepto como proporción del tratamiento en cuestión. Estas proporciones no son idénticas entre columnas por redondeo. Puede no sumar el cien por ciento cuando no se incluyen todos los tratamientos.

^a Se utilizó un PIB de 24,360,000 mdp para 2020, 25,257,900 mdp para 2021 y de 27,026,000 para 2022.

^b Otorgado mediante Decreto Presidencial.

^c Se refiere a los subsidios por incapacidad, becas educacionales, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, así como otras de naturaleza análoga.

^d Se incluyen conceptos que no tienen un renglón específico para su reporte, como pueden ser los ingresos en servicios.

^e Exención hasta por 40 UMAs anuales (9,068 mdp en 2021), reducción del 40% de ISR por los ingresos no exentos (429 mdp en 2021).

Para el ISRP se incluyen cuatro regímenes especiales: i) el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF); ii) el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, que incluye los beneficios de exentar parte del ingreso, reducir el pago del ISR por el excedente y deducir las inversiones como gasto para contribuyentes con ingresos de hasta 423 UMAs anuales; iii) las deducciones de diversos conceptos similares a los que efectúan las empresas en el régimen de base de efectivo que aplica para las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, y iv) el régimen para pequeños productores del sector primario, el cual otorga una exención de hasta 1 UMA anual siempre que sus ingresos totales

no excedan de 8 UMAs anuales y que al menos el 25% de sus ingresos provengan del desarrollo de actividades en dicho sector.

De estos cuatro, los que representan una mayor renuncia son el RIF (53.13% para 2021) y el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras (37.44% en 2021). La renuncia recaudatoria asociada a los descuentos ofrecidos a los participantes en el RIF en su pago de ISR equivale a 0.05% del PIB en 2021 y en 2022, pero estos montos son menores a los reportados en 2020 lo cual es consistente con el diseño de los descuentos graduales decrecientes y el ritmo de crecimiento de estos contribuyentes.

Finalmente, la renuncia recaudatoria por diferimientos en el ISR de personas físicas, por deducción de inversiones como gasto para contribuyentes en régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícola y pesqueras, asciende a los 127 mdp para 2022 y representa apenas un 0.0005% del PIB de ese año.

El cuadro 13 presenta un breve resumen de las renuncias del ISRP por decil de ingreso para las deducciones personales por los cuatro conceptos presentados en el cuadro 12, por honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios, donativos, intereses reales de créditos hipotecarios, y colegiaturas, también presenta las exenciones por concepto de prestaciones de previsión social y de cajas de ahorro y fondos de ahorro, así como las renuncias por exención y reducción en el ISR del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras.

Cuadro 13
Distribución por decil de ingreso de las principales renuncias asociadas al ISRP
(En porcentaje de la renuncia)

Renuncia	Concepto	Decil de ingresos									
		I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X
Deducciones ^{a,b}	Honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios	0	0,1	0,1	0,2	0,3	0,6	1,2	2,7	7,6	87,4
	Donativos	0,1	0,0	0,0	0,1	0,1	0,2	0,4	0,8	2,1	96,2
	Intereses reales de créditos hipotecarios	0,0	0,0	0,1	0,2	0,6	1,9	4,9	9,6	17,6	65,2
	Colegiaturas	0,6	0,3	0,2	0,4	0,6	1,1	2,0	4,3	11,2	79,5
Exenciones ^{c,d}	Prestaciones de previsión social	0,1	0,4	0,3	1,2	3,7	8,4	15,1	19,5	23,5	27,7
	De cajas de ahorro y fondos de ahorro	0,1	0,2	0,2	0,4	1,6	5,2	11,9	19,0	31,9	29,5
Régimen especial ^{e,g}	Exención	0,2	1,2	3,2	6,1	9,6	13,0	15,5	17,3	17,6	16,2
	Reducción	0,0	0,0	0,1	0,2	0,2	0,2	0,3	0,7	11,0	87,2

Fuente: Elaboración propia con base en SHCP 2021, Renuncias Recaudatorias 2021.

Nota: Los porcentajes pueden no sumar 100% debido al redondeo.

^a Cifras correspondientes al ejercicio fiscal 2019.

^b Para la elaboración de los deciles de ingreso de las deducciones personales se considera el ingreso bruto reportado por los contribuyentes en las declaraciones anuales de personas físicas y en el CFDI de nómina. Se distribuye por decil de ingresos el monto cada renuncia recaudatoria, por lo cual el número de observaciones cambia dependiendo del número de contribuyentes que aplica cada beneficio fiscal.

^c Cifras correspondientes al ejercicio fiscal 2020.

^d Para la elaboración de los deciles de ingreso de los ingresos exentos se considera el ingreso bruto reportado por los contribuyentes en el CFDI de nómina.

^e Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras.

^f Cifras correspondientes al ejercicio fiscal 2019.

^g Para la elaboración de los deciles de ingreso se considera el ingreso bruto reportado por los contribuyentes en las declaraciones anuales de personas físicas con actividades empresariales correspondientes al sector 11 "Actividades del Sector Primario". Se distribuye por decil de ingresos el monto de cada renuncia recaudatoria, por lo cual el número de observaciones cambia dependiendo del número de contribuyentes que aplica cada beneficio fiscal.

En el cuadro 13 destaca, dentro de las deducciones personales, que el 10% de la población con mayores ingresos concentra entre el 65.2 y el 96.2% del total de los diferentes conceptos de renuncia, y que en ninguno de estos tiene mucho peso los primeros cinco deciles. La deducción con mayor

concentración es la de donativos, seguida por la de honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios, ambas concentran más del 85% en el decil superior.

En cuanto a las exenciones del ISRP, se aprecia que la distribución por deciles de ingresos es menos sesgada hacia los deciles más altos, aunque sí se carga más hacia la mitad más alta de la escala (del decil V al X), ya que se aprecia un salto en este punto para ambos conceptos de renuncia, especialmente para el caso de las prestaciones de previsión social (del 3.7% de los contribuyentes en el decil IV a 8.4% en el V).

En lo referente al régimen especial por actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, al igual que en el caso anterior, existe una distribución más o menos homogénea entre los deciles de la mitad más alta de ingresos para las renuncias en la parte de las exenciones al ISR, con un peso moderado de la mitad más baja, sumando 20.2% los primeros cinco deciles. Las reducciones del ISR en la parte de los ingresos no exentos muestran una alta concentración en el 10% de los contribuyentes con el mayor ingreso, y los deciles IX y X suman el 98.2% de personas físicas que se benefician por este tratamiento especial.

La distribución por deciles de ingreso y sexo de las deducciones personales sujetas al límite global²¹ muestra que la mayor parte del beneficio de las deducciones lo aplican los hombres en casi todos los deciles. Este efecto es más evidente para los casos de la deducción de intereses reales de créditos hipotecarios y gastos de transportación escolar. En el caso de la deducción de los gastos médicos las mujeres registran una participación mayor que la de los hombres con excepción del último decil.

Por otro lado, el caso de las deducciones personales no sujetas al límite global²², la mayor parte del beneficio es aplicado por los hombres en casi todos los deciles; por ejemplo, el caso de las cuentas especiales para el ahorro, los donativos no onerosos y las colegiaturas. Solo en el caso de los gastos médicos por discapacidad e incapacidad destaca que las mujeres del segundo y cuarto decil acumulan casi todo el beneficio de estas renuncias.

Para los ingresos exentos por salarios²³, la distribución por deciles de ingreso y sexo muestra que la mayor parte del beneficio de los ingresos exentos lo aplican los hombres en todos los deciles. Esto resalta más para el caso de la gratificación anual (aguinaldo), otros pagos por separación y horas extras. En el caso de las prestaciones de previsión social y reembolsos por funeral, las mujeres dentro de los deciles I y V, registran una participación ligeramente mayor que la de los hombres.

Finalmente, la distribución por decil de ingreso y sexo de la exención y reducción por actividades del sector primario de las personas físicas muestra que, en cuanto a la exención del ISR, la mayor parte del beneficio la obtienen los hombres en todos los deciles con hasta el 77.1%, mientras las mujeres acumulan una participación de 22.9%. En el caso de la reducción al ISR, en general los hombres tienen una mayor participación, con excepción de los deciles VI, VII y VIII en los que las mujeres tienen una mayor participación de hasta 73.5%, dejándoles a los hombres un acumulado del 26.5%.

3. IVA

El IVA contempla dos tipos de tratamientos diferenciales, el régimen de exención y el de tasas reducidas (tasa cero a bienes y servicios diferentes de las exportaciones). La principal diferencia entre estas dos renuncias es que la tasa cero del IVA conserva los mismos derechos²⁴ de acreditamiento que los bienes

²¹ Intereses reales pagados por créditos hipotecarios; Gastos Médicos; Primas de seguros de gastos médicos; Gastos funerarios; Gastos de transportación escolar.

²² Colegiaturas; Cuentas especiales para el ahorro; Donativos no onerosos; Aportación a las subcuentas de retiro; Gastos médicos por discapacidad e incapacidad.

²³ Prestaciones de previsión social; Otros ingresos por salarios; De cajas de ahorro y fondos de ahorro; Aguinaldo; Otros gastos por separación; Horas extras; Prima vacacional; Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas; Prima dominical; Cuotas de seguridad social pagadas por el patrón; Reembolso de gastos médicos, dentales y hospitalarios; Reembolso por funeral.

²⁴ El derecho de acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable (i.e. el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios), de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso (<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIVA.pdf>).

y servicios gravados con el 16%. Algunos ejemplos de bienes sujetos a exenciones, no incluidos en las estimaciones del cuadro 14, ya que no se considera que dan lugar a una renuncia recaudatoria al no tratarse de actos de consumo, son la enajenación de suelo, bienes muebles usados, moneda nacional y extranjera, la prestación de servicios prestados de forma gratuita, etc. Ejemplos de bienes sujetos al régimen de tasa cero son las exportaciones en general, la enajenación del ixtle, palma y lechuguilla, servicios de "call center", etc.

Cuadro 14
Renuncias recaudatorias en el IVA, 2020-2022^a
(En millones de pesos, porcentaje del PIB y porcentajes)

Clave	Concepto	Millones de pesos (MDP)			Porcentaje del PIB ^b		
		2020	2021	2022	2020	2021	2022
	Exenciones	57 295	61 250	65 538	0,24	0,24	0,24
IVA.E.1	Servicios de enseñanza	33 860 (59,10)	37 003 (60,41)	39 593 (60,41)	0,14 (59,10)	0,15 (60,41)	0,15 (60,41)
IVA.E.1	Vivienda ^c	16 443 (28,70)	16 594 (27,09)	17 756 (27,09)	0,07 (28,70)	0,07 (27,09)	0,07 (27,09)
IVA.E.1	Servicios profesionales de medicina	3 922 (6,85)	4 269 (6,97)	4 567 (6,97)	0,02 (6,85)	0,02 (6,97)	0,02 (6,97)
IVA.E.1	Servicio de transporte público terrestre de personas que se preste exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas	1 739 (3,04)	1 894 (3,09)	2 027 (3,09)	0,01 (3,02)	0,01 (3,09)	0,01 (3,09)
IVA.E.1	Espectáculos públicos	1 340 (2,34)	1 490 (2,43)	1 595 (2,43)	0,01 (2,34)	0,01 (2,43)	0,01 (2,43)
	Tasa cero	282 259	307 817	329 365	1,16	1,22	1,22
IVA.TR.1	Alimentos ^d	239 970 (85,02)	262 152 (85,16)	280 503 (85,16)	1,00 (85,02)	1,04 (85,24)	1,04 (85,24)
IVA.TR.1	Medicinas	19 439 (6,89)	20 711 (6,73)	22 161 (6,73)	0,08 (6,89)	0,08 (6,73)	0,08 (6,73)
IVA.TR.1	Servicio o suministro de agua potable para uso doméstico	13 715 (4,86)	15 003 (4,87)	16 053 (4,87)	0,06 (4,86)	0,06 (4,87)	0,06 (4,87)
IVA.TR.1	Libros, periódicos y revistas	6 382 (2,26)	6 971 (2,265)	7 459 (2,265)	0,03 (2,26)	0,03 (2,26)	0,03 (2,26)
IVA.TR.1	Otros productos	2 753 (0,98)	2 980 (0,97)	3 189 (0,97)	0,01 (0,98)	0,01 (0,97)	0,01 (0,97)

Fuente: Elaboración propia con base en SHCP (2020), Presupuesto de Gastos Fiscales 2020 y SHCP (2021), Renuncias Recaudatorias 2021. Nota: Las cantidades entre paréntesis representan cada concepto como proporción del tratamiento en cuestión. Estas proporciones no son idénticas entre columnas por redondeo. Puede no sumar el cien por ciento cuando no se incluyen todos los tratamientos.

^a Se utiliza información de la ENIGH de 2018 publicada por el INEGI.

^b Se utilizó un PIB de 24,360,000 mdp para 2020, 25,257,900 mdp para 2021 y de 27,026,000 para 2022.

^c Incluye venta, renta, pago de intereses de créditos hipotecarios de vivienda.

^d La renuncia recaudatoria por el estímulo fiscal del 100% del IVA que deba pagarse por la importación o enajenación de jugos, néctares concentrados de frutas o de verduras, agua embotellada en envases menores a 10 litros, entre otros, asciende a 0.0375% del PIB, es decir, 9,471.7 mdp de 2021.

Las renuncias recaudatorias de este impuesto muestran un incremento respecto a lo estimado en 2020 debido al aumento en la recaudación observada que generó una disminución en la evasión estructural, ya que existe una relación inversa entre el nivel de evasión y la renuncia recaudatoria. El cuadro 14 se muestran la estimación de la renuncia recaudatoria sobre el IVA. Por un lado, el 87.5% del total de las exenciones se derivan de la prestación de servicios de enseñanza (60.41% en 2021) y de la enajenación de casa habitación incluyendo arrendamiento y pago de intereses de créditos hipotecarios (27.09%).

En cuanto a las renuncias recaudatorias asociadas a las tasas reducidas, se observa que la tasa cero a la enajenación e importación de alimentos representa 85.16% del total de las renuncias por este concepto en 2021, seguido de las medicinas (6.73% en 2021) y el servicio o suministro de agua potable para uso doméstico (4.87% para 2021).

La aplicación de la tasa cero y las exenciones en el IVA representan una transferencia tributaria para todos los hogares, con independencia de su nivel de ingresos, ya que se otorga en forma generalizada. La renuncia recaudatoria de mayor relevancia en el IVA es el régimen de tasa cero; se estima que su aplicación a conceptos como alimentos y medicinas equivale a 1.12% del PIB, 282,863 mdp en 2021, y proyectando que alcanzará los 302,664 mdp para 2022 (de forma que mantenga la proporción del 1.12% del PIB).

El cuadro 15 resume la distribución por decil de ingresos de las renuncias asociadas al IVA, tanto las exenciones como los bienes y servicios gravados a la tasa cero. Con respecto a las exenciones, se toman los servicios de enseñanza, la vivienda y los servicios médicos, para el tratamiento de tasa cero se rescatan las renuncias sobre los alimentos, las medicinas y los servicios de o suministro de agua potable para uso doméstico.

Cuadro 15
Distribución por decil de ingresos de las principales renuncias asociadas al IVA^a
(En porcentaje de hogares)

Renuncia	Concepto	Decil de ingresos ^b									
		I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X
Exención	Servicios de enseñanza	1,7	3,7	4,7	6,4	7,6	8,7	9,4	11,5	15,6	30,7
	Vivienda	1,4	2,7	4,1	5,6	6,1	7,1	9,1	10,4	15,1	38,3
	Servicios médicos	1,4	2,6	5,2	6,3	4,4	6,3	8,0	10,6	18,6	36,6
Tasa cero	Alimentos	3,8	6,7	8,6	9,9	10,6	10,9	11,2	12,0	12,2	14,1
	Medicinas	3,1	4,6	5,7	6,9	8,1	9,3	9,5	10,6	14,5	27,7
	Servicio o suministro de agua potable	3,2	4,6	7,0	8,0	9,2	10,8	11,9	12,8	14,6	17,9

Fuente: Elaboración propia con base en SHCP 2021, Renuncias Recaudatorias 2021.

Nota: Los porcentajes pueden no sumar 100% debido al redondeo.

^a Cifras correspondientes a la ENIGH 2018.

^b Los deciles de ingresos se construyen con datos de la ENIGH 2018.

El cuadro 15 muestra dos patrones claramente distinguibles. Por un lado, para las exenciones sobre el IVA el grado de concentración va aumentando hacia los deciles con los ingresos más altos, y en cada uno de los tres casos el decil más alto acumula alrededor de un tercio del beneficio del tratamiento. Por otro lado, para las renuncias derivadas de la tasa cero del IVA se aprecia una distribución un poco menos sesgada hacia los hogares con los ingresos más altos, estando más bien dispersa entre todos los deciles de ingreso, aunque con una participación creciente en función del decil de ingreso (i.e., los deciles más altos tienen una proporción ligeramente más alta que los deciles más bajos), pero sin mostrar una concentración tan marcada con los casos revisados anteriormente.

4. Impuestos especiales

El cuadro 16 muestra las renuncias relacionadas a los impuestos especiales del sistema impositivo federal, el IEPS y el ISAN. En el IEPS a los servicios de telecomunicaciones (61.74% en 2021) se exenta la prestación de servicios de telefonía pública y fija rural, así como los servicios de Internet en ciertos casos, en tanto que en el ISAN se exenta total y parcialmente (36.45% para 2021) a los automóviles con un precio sin IVA de hasta 272,471.43 y 345,130.49 pesos, respectivamente, y totalmente a los vehículos propulsados por baterías eléctricas recargables (1.81% para 2021).

Cuadro 16
Renuncias recaudatorias por impuestos especiales, 2020-2022
(En millones de pesos, porcentaje del PIB y porcentajes)

Clave	Concepto	Millones de pesos (MDP)			Porcentaje del PIB ^a		
		2020	2021	2022	2020	2021	2022
	Exenciones	9,093	7,177	7,678	0,04	0,03	0,03
IE.E.1	Exención del pago del IEPS en telecomunicaciones ^b	4,945 (54,38)	4,431 (61,74)	4,740 (61,73)	0,02 (54,28)	0,02 (61,62)	0,02 (61,62)
IE.E.2	Exención del ISAN a automóviles ^c	4,054 (44,58)	2,616 (36,45)	2,799 (36,45)	0,02 (44,65)	0,01 (36,62)	0,01 (36,62)
IE.E.3	Exención del total del ISAN por la enajenación o importación de vehículos propulsados por baterías eléctricas recargables	94 (1,03)	130 (1,81)	139 (1,81)	0,00 (1,06)	0,00 (1,76)	0,00 (1,76)

Fuente: Elaboración propia con base en SHCP (2020), Presupuesto de Gastos Fiscales 2020 y SHCP (2021), Renuncias Recaudatorias 2021. Nota: Las cantidades entre paréntesis representan cada concepto como proporción del tratamiento en cuestión. Estas proporciones no son idénticas entre columnas por redondeo. Puede no sumar el cien por ciento cuando no se incluyen todos los tratamientos.

^a Se utilizó un PIB de 24,360,000 mdp para 2020, 25,257,900 mdp para 2021 y de 27,026,000 para 2022.

^b Por la prestación del servicio de Internet (4,168 mdp en 2021), por la prestación del servicio de telefonía (263 mdp en 2021).

^c 100% para automóviles con valor de \$272,471.43 (20,072 mdp en 2021), 50% para automóviles de \$272,471.44 y hasta \$345,130.49 (544 mdp en 2021).

5. Estímulos fiscales

En lo referente a los estímulos fiscales, se presentan aquellos estímulos que tienen su origen en la LIF, en Decretos Presidenciales o bien en el Título VII "De los Estímulos Fiscales" de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR). El cuadro 17 muestra las renuncias recaudatorias asociadas a los estímulos fiscales, los cuales pueden ser diseñados como deducciones, exenciones, tasas reducidas o como créditos fiscales, y en ocasiones representar únicamente un diferimiento del impuesto, aunque la mayoría de los que se reportan en esta sección del documento consisten en créditos fiscales.

Para 2021 la renuncia recaudatoria de los estímulos otorgados a los contribuyentes de la región fronteriza norte, en materia de IVA e ISR, asciende a 34.12% del total y el estímulo en materia del IEPS a los combustibles automotrices representa el 31.38% del total, y en conjunto equivalen al 65.50% del total de las renuncias recaudatorias por estímulos fiscales. El estímulo derivado de la LIF o leyes fiscales con mayor peso son el acreditamiento del IEPS del diésel (11.92% para 2021) para autotransportistas, contribuyentes consumidores finales que lo utilicen en maquinaria en general, excepto vehículos y contribuyentes consumidores finales de diésel marino especial, utilizado como combustible en vehículos marinos, y el diferimiento del impuesto a los fideicomitentes que aporten inmuebles a fideicomisos cuyo fin primordial sea la construcción o adquisición de inmuebles (11.57% en 2021).

Cuadro 17
Principales renuncias recaudatorias por Estímulos Fiscales, 2020-2022
(En millones de pesos, porcentaje del PIB y porcentajes)

Clave	Concepto	Millones de pesos (MDP)			Porcentaje del PIB ^a		
		2020	2021	2022	2020	2021	2022
	Estímulos fiscales	151 972	242 290	260 466	0,62	0,96	0,96
	Ley de Ingresos de la Federación o Leyes fiscales						
EF.L.1	Acreditamiento del IEPS del diésel ^b	17 961 (11,82)	28 876 (11,92)	32 423 (12,45)	0,07 (11,82)	0,11 (11,91)	0,12 (12,45)
EF.L.2	Estímulo fiscal a los fideicomitentes que aporten inmuebles a fideicomisos cuyo fin primordial sea la construcción o adquisición de inmuebles (FIBRAS), consistente en diferir el pago de su impuesto	22 424 (14,76)	28 042 (11,57)	30 005 (11,52)	0,09 (14,77)	0,11 (11,57)	0,11 (11,52)

Clave	Concepto	Millones de pesos (MDP)			Porcentaje del PIB ^a		
		2020	2021	2022	2020	2021	2022
EF.L.17	Acreditamiento del IEPS de los combustibles fósiles utilizados en procesos productivos para la elaboración de otros bienes y que en su proceso no se destinen a la combustión	183 (0,12)	101 (0,00)	104 (0,00)	0,00 (0,12)	0,00 (0,00)	0,00 (0,00)
Decretos Presidenciales							
EF.DP.1	Estímulos fiscales en materia del IEPS aplicables a los combustibles automotrices	14,703 (9,67)	76,019 (31,38)	81,687 (31,36)	0,06 (9,67)	0,30 (31,38)	0,30 (31,37)
EF.DP.17	Estímulos fiscales en la región fronteriza norte ^c	74 973 (49,33)	82 668 (34,12)	88 214 (33,87)	0,31 (49,34)	0,33 (34,12)	0,33 (33,87)
	Otros ^d	21 728 (14,30)	26 584 (10,97)	28 033 (10,76)	0,09 (14,28)	0,11 (11,02)	0,10 (10,79)

Fuente: Elaboración propia con base en SHCP (2020), Presupuesto de Gastos Fiscales 2020 y SHCP (2021), Renuncias Recaudatorias 2021. Nota: Las cantidades entre paréntesis representan cada concepto como proporción del tratamiento en cuestión. Estas proporciones no son idénticas entre columnas por redondeo. Puede no sumar el cien por ciento cuando no se incluyen todos los tratamientos.

^a Se utilizó un PIB de 24,360,000 mdp para 2020, 25,257,900 mdp para 2021 y de 27,026,000 para 2022.

^b Autotransportistas (28,861 mdp en 2021), contribuyentes consumidores finales que lo utilicen en maquinaria en general, excepto vehículo (7 mdp en 2021) y contribuyentes consumidores finales de diésel marino especial, utilizando como combustible en vehículos marinos (8 mdp en 2021).

^c Crédito del 50% de la tasa del IVA (79,630 mdp en 2021), crédito fiscal equivalente a la tercera parte del ISR causado en el ejercicio o en los pagos provisionales (3,065 mdp en 2021).

^d Incluye el resto de Estímulos Fiscales reportados en SHCP (2020) y SHCP (2021).

6. Resumen

El cuadro 18 resume las 10 renuncias recaudatorias que mayor pérdida representaron para 2021, según lo estimado por SHCP (2021). Entre estas renuncias se encuentran 3 correspondientes al IVA (tasa cero sobre los alimentos y medicinas de patente [IVA.TR.1], y la exención del IVA sobre los servicios de enseñanza [IVA.E.1]), que representan el 31.1% del total²⁵ de renuncias, representando una de las principales renuncias en conjunto; cuatro correspondientes a los estímulos fiscales (a la región fronteriza norte [EF.DP.17], al IEPS de los combustibles automotrices [EF.DP.1] y al diésel [EF.L.1], y a los fideicomitentes que aporten inmuebles a fideicomisos cuyo fin primordial sea la construcción o adquisición de inmuebles [EF.L.2]) representan el 21% del total; y tres correspondientes al ISRP (la exención sobre los Intereses que perciben las SIEFORES [ISRP.E.15], sobre los ingresos por jubilaciones, pensiones o haberes del retiro [ISRP.E.1] y sobre las prestaciones de previsión social [ISRP.E.2]) que acumulan un 14.8%. Eso es consistente con lo que se observa en el gráfico 5, donde se muestra que son estas tres renuncias las que más peso han tenido en los últimos años. Estas diez renuncias en su conjunto representan dos terceras partes del total de renuncias, el 66.9%. Sin embargo, se debe recordar que estas estimaciones no contemplan el cambio en el comportamiento de los contribuyentes, o la posible interacción entre tratamientos, ante la eliminación de alguna de estas renuncias.

Es importante resaltar el papel que tiene la tasa cero del IVA sobre la enajenación e importación de alimentos, que en 2021 la pérdida asociada a esta renuncia se estimó en 262,152 mdp, equivalente al 1.04% del PIB, y a una cuarta parte del total de renuncias recaudatorias (25.7%). Por otro lado, los estímulos fiscales por decreto presidencial, modificados en el Diario Oficial de la Federación (DOF) del 30 de diciembre de 2020, correspondiente a los estímulos fiscales en materia del IEPS aplicables a los combustibles automotrices (EF.DP.1)²⁶ y los estímulos fiscales en la región fronteriza norte (EF.DP.17)²⁷

²⁵ El total como el agregado de todos los tratamientos sirve sólo como referencia, pero no debe interpretarse como un estimado de la renuncia total debido a que la eliminación simultánea de varios o todos los tratamientos diferenciales no implicaría una recaudación similar a la suma de las estimaciones individuales.

²⁶ Decreto por el que se modifica el diverso por el que se establecen estímulos fiscales en materia del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, publicado el 27 de diciembre de 2016 (https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5609183&fecha=30/12/2020).

²⁷ Decreto por el que se modifica el diverso de estímulos fiscales región fronteriza norte (https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5609181&fecha=30/12/2020).

también representan un peso importante sobre las renuncias en 2021, el primero equivalente al 0.3% del PIB (7.4% del total de renuncias) en 2021 y el segundo al 0.33% (8.2% del total de renuncias).

Cuadro 18
Renuncias recaudatorias con mayor peso, en 2021

(En millones de pesos, porcentaje del PIB y porcentajes)

Clave	Concepto	Millones de pesos (MDP)			Porcentaje del PIB ^a		
		2020	2021	2022	2020	2021	2022
	Total	898 030	1 030 029	1 113 652	3,69	4,05	4,11
IVA.TR.1	Alimentos	239 970 (26,72)	262 152 (25,45)	280 503 (25,19)	1,00 (26,72)	1,04 (25,68)	1,04 (25,30)
EF.DP.17	Estímulos fiscales en la región fronteriza norte	74 973 (8,35)	82 668 (8,03)	88 214 (7,92)	0,99 (8,35)	0,33 (8,15)	0,33 (8,03)
EF.DP.1	Estímulos fiscales en materia del IEPS aplicables a los combustibles automotrices	14 703 (1,64)	76 019 (7,38)	81 687 (7,34)	0,31 (1,64)	0,30 (7,41)	0,30 (7,30)
ISRPE.15	Intereses que perciben las SIEFORES	33 575 (3,74)	64 308 (6,24)	68 810 (6,18)	0,06 (3,74)	0,25 (6,17)	0,25 (6,08)
ISRPE.1	Jubilaciones, pensiones o haberes del retiro	58 001 (6,46)	60 139 (5,84)	64 349 (5,78)	0,14 (6,46)	0,24 (5,93)	0,24 (5,84)
IVA.E.1	Servicios de enseñanza	33 860 (3,77)	37 003 (3,59)	39 593 (3,56)	0,24 (3,77)	0,15 (3,70)	0,15 (3,65)
ISRPE.2	Prestaciones de previsión social	32 158 (3,58)	29 002 (2,82)	34 756 (3,12)	0,14 (3,58)	0,11 (2,72)	0,13 (3,16)
EF.L.1	Acreditamiento del IEPS del diésel	17 961 (2,00)	28 876 (2,80)	32 423 (2,91)	0,13 (2,00)	0,11 (2,72)	0,12 (2,92)
EF.L.2	Estímulo fiscal a los fideicomitentes consistente en diferir el pago de su impuesto	22 424 (2,50)	28 042 (2,72)	30 005 (2,69)	0,07 (2,50)	0,11 (2,72)	0,11 (2,68)
IVA.TR.1	Medicinas	19 439 (2,16)	20 711 (2,01)	22 161 (1,99)	0,08 (2,16)	0,08 (1,98)	0,08 (1,95)
	Otros ^b	350 966 (39,08)	341 109 (33,12)	371 151 (33,33)	1,44 (39,08)	1,33 (32,84)	1,36 (33,09)

Fuente: Elaboración propia con base en SHCP (2020), Presupuesto de Gastos Fiscales 2020 y SHCP (2021), Renuncias Recaudatorias 2021.

Nota: Las cantidades entre paréntesis representan cada concepto como proporción del tratamiento en cuestión. Estas proporciones no son idénticas entre columnas por redondeo. Puede no sumar el cien por ciento cuando no se incluyen todos los tratamientos.

^a Se utilizó un PIB de 24,360,000 mdp para 2020, 25,257,900 mdp para 2021 y de 27,026,000 para 2022.

^b Incluye el resto de las renuncias reportados en SHCP (2020) y SHCP (2021).

IV. Propuesta de elementos a considerar en una guía metodológica para la estimación y análisis de las renuncias recaudatorias a partir de buenas prácticas identificadas en América Latina

Con base en lo revisado anteriormente, esta sección plantea una guía metodológica sobre mejores prácticas para la estimación de las renuncias recaudatorias, haciendo énfasis en las características de los reportes más completos identificados en la región. El cuadro 19 incluye un resumen de esta guía.

Entre estas recomendaciones se destaca el definir explícitamente un sistema tributario de referencia que sirva de parámetro para evaluar las renuncias recaudatorias. Se sugiere la adopción de un marco de referencia conceptual, principalmente porque permite que exista una continuidad de la medición de las renuncias ante el cambio en la legislación tributaria. Se han visto avances en la adopción de marcos de referencia conceptuales, destacando el caso de Chile, que ha optado por una transición paulatina hacia un marco de referencia puramente conceptual, adoptando un marco mixto para su reporte más reciente, pero con la clara intención de completar la transición en el futuro. Resulta oportuno señalar que además de la continuidad en las estimaciones, la adopción del marco conceptual facilitaría el realizar comparaciones entre países y buscar soluciones conjuntas a problemas similares entre estos. No obstante, a partir de la revisión de los casos de países se encuentra que en la mayoría de ellos se emplean marcos de referencia basados en la legislación tributaria vigente, incluso el manual de buenas prácticas del CIAT (2011) sugiere el uso de esta aproximación por su practicidad, pero dejando de lado el carácter colaborativo que ofrece un marco conceptual. Es evidente que un giro generalizado en esta dirección debe tomar en cuenta las particularidades de cada sistema tributario y que la transición debe hacerse gradualmente. Por ejemplo, en el caso de Argentina y Uruguay, no se consideran los diferimientos como renuncias, ya que se entienden sólo como un aplazamiento de la obligación tributaria que se verá reflejada en ejercicios posteriores, por lo que el cambio a una definición distinta de la estructura normal del impuesto debe considerar esta diferencia conceptual y adoptar un marco de referencia mixto que también incorpore esta característica.

Cuadro 19
Recomendaciones para fortalecer la estimación y análisis de las renuncias recaudatorias
a partir de las buenas prácticas identificadas

Aspectos a incluir en reportes	Explicación	Países ejemplo
Marco de referencia	Definir explícitamente un sistema tributario de referencia. Se sugiere la adopción de un marco de referencia conceptual	México, Paraguay y República Dominicana incluyen una descripción del sistema tributario de referencia. También se destaca el caso de Chile, cuya modificación metodológica está dirigida a pasar a un marco puramente conceptual
Fuentes de información	Evaluar las fuentes de información empleadas, revisando su pertinencia y buscando mejorarlas en los casos en que sea necesario	Brasil, Chile y México citan la fuente empleada para cada tipo de renuncia
Lista de renuncias recaudatorias	Incluir una lista que contengan información detallada sobre cada renuncia (que conceptos abarca, a quiénes aplica, y en qué consiste), más allá del tipo de renuncia del que se trate y el impuesto sobre el que se aplique	Brasil, Chile, Costa Rica, Ecuador, México, Paraguay y Uruguay incluyen una lista extensiva con información detallada de cada partida, incluyendo las fuentes normativas
Periodicidad	La presentación al menos anual de estos reportes permite realizar un seguimiento de la evolución tanto de las renuncias recaudatorias como de los aspectos metodológicos que están detrás de estas. Se sugiere incluir tanto información retrospectiva como proyectiva	En principio, todos los países revisados (con la excepción del Estado Plurinacional de Bolivia, Costa Rica y Guatemala) presentan anualmente sus estimaciones. Aunque no todos incluyen alguna proyección a futuro

Fuente: Elaboración propia con base en los reportes oficiales.

Un punto clave para mejorar las estimaciones de renuncias recaudatorias es mejorar la calidad de los datos utilizados. La falta de datos es un obstáculo importante para la medición adecuada de estas renuncias, por lo que se incita a evaluar constantemente las fuentes de información empleadas, revisando su pertinencia y buscando mejorarlas en los casos en que sea necesario, así como buscar la información necesaria para cubrir la totalidad de las renuncias derivadas de los tratamientos preferenciales. En este sentido, la fuente básica de información debería ser declaraciones de los contribuyentes (empresas y personas físicas), y en caso de no tener esta información por el tipo de impuesto analizado usar información pública de estadísticas agregadas o de encuestas en hogares. Resulta importante establecer los mecanismos institucionales para asegurar el intercambio de información entre entidades en los casos en que la administración tributaria no se encarga de la estimación de las renuncias recaudatorias.

Otro aspecto relevante es proporcionar una lista completa de las renuncias recaudatorias y reforzar la metodología de cálculo de estas en las partidas necesarias, cuidando siempre de cumplir el objetivo de transparencia al introducir estas modificaciones, incluso incorporando por un periodo de tiempo las estimaciones obtenidas por ambas metodologías especialmente si estas arrojan cifras que difieran significativamente. Por ejemplo, en el caso de Brasil, Chile y México incluyen en la descripción de cada renuncia estimada la fuente de información que se utilizó para su estimación. Es importante que los reportes de renuncias recaudatorias contengan toda la información necesaria para hacer una evaluación completa de estas, por lo que se sugiere que estos reportes incorporen información detallada sobre cada partida (por ejemplo, que conceptos abarca, a quiénes aplica, y en qué consiste), más allá del tipo de renuncia del que se trate y el impuesto sobre el que se aplique. Además de incitar a que se realicen análisis más detallados del impacto de las renuncias sobre los sectores beneficiados, o sobre los estratos de la población que mejor las aprovecha, o sobre las regiones del país que mayor carga representan.

Se destacan los casos de Costa Rica, México y Paraguay que incluyen, además de las estimaciones de las renuncias recaudatorias, un análisis de incidencia por deciles de ingreso (México y Paraguay) y sexo (México), y un análisis del impacto ambiental (Costa Rica).

De igual manera, se considera que una elaboración al menos anual de estos reportes es relevante para realizar un seguimiento de la evolución tanto de las renuncias recaudatorias como de los aspectos metodológicos que están detrás de estas. Según la revisión resumida en el cuadro 7, todos los países reportan, o está estipulado dentro de su obligación legal, que la estimación de las renuncias recaudatorias se reporta anualmente (con las únicas excepciones del Estado Plurinacional de Bolivia, Costa Rica, Guatemala y Panamá). Sin embargo, un aspecto que sí diferencia a los países es la proyección que realizan para las renuncias en años futuros, siendo Argentina, Brasil, Costa Rica, Guatemala, México, Paraguay, Perú, República Dominicana y Uruguay quienes sí incluyen esta proyección. Esta proyección es importante principalmente porque representa un punto de referencia futuro del comportamiento esperado de las estimaciones, tomando en cuenta que, por ejemplo, algunos tratamientos preferenciales cuentan con una vigencia, por lo que sería relevante incorporar este aspecto temporal y estimar el efecto que tendría la finalización de estas renuncias en otras. De los países revisados, Ecuador es el único que no incluye ningún tipo de información de referencia (retrospectiva o proyectiva) en su informe.

V. Recomendaciones para el fortalecimiento de la estimación y evaluación de las renunciaciones recaudatorias para promover el desarrollo sostenible e inclusivo

La Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, aprobada en septiembre de 2015 por la Asamblea General de las Naciones Unidas, establece una serie de objetivos dirigidos hacia la sostenibilidad económica, social y ambiental de los 193 Estados Miembros que la suscribieron y se plantea como una guía de referencia para el trabajo de la institución para alcanzar esos objetivos durante los próximos 15 años (CEPAL, 2018). Esta agenda, compuesta por 17 objetivos²⁸ y 169 metas, es el resultado de un proceso de negociación abierto, democrático y participativo por parte de los 193 Estados Miembros de las Naciones Unidas, junto con una importante participación de la sociedad civil, la academia y el sector privado. Estos objetivos están dirigidos a atacar problemas como la baja productividad y una infraestructura deficiente, segregación y rezagos en la calidad de los servicios de educación y salud, persistentes brechas de género y desigualdades territoriales y con respecto a las minorías, y un impacto desproporcionado del cambio climático en los eslabones más pobres de la sociedad.

La Agenda 2030 se entiende entonces como “un compromiso universal adquirido tanto por países desarrollados como en desarrollo, en el marco de una alianza mundial reforzada, que toma en cuenta los medios de implementación para realizar el cambio y la prevención de desastres por eventos naturales extremos, así como la mitigación y adaptación al cambio climático” (UN/CEPAL, 2018; p. 7). Sin embargo, la implementación y evaluación de la Agenda 2030 necesita de diversos esfuerzos, como el fortalecer la arquitectura institucional regional, potenciar el análisis de los medios de implementación a nivel regional, apoyar la integración de los objetivos de desarrollo sostenible (ODS) en los planes nacionales de desarrollo y en los presupuestos y el promover la integración de los procesos de medición necesarios

²⁸ 1) Fin de la pobreza; 2) Hambre cero; 3) Salud y Bienestar; 4) Educación de calidad; 5) Igualdad de género; 6) Agua limpia y saneamiento; 7) Energía asequible y no contaminante; 8) Trabajo decente y crecimiento económico; 9) Industria, innovación e infraestructura; 10) Reducción de las desigualdades; 11) Ciudades y comunidades sostenibles; 12) Producción y consumo responsable; 13) Acción por el clima; 14) Vida submarina; 15) Vida de ecosistemas terrestres; 16) Paz, justicia e instituciones sólidas; 17) Alianzas para lograr los objetivos.

para la producción de los indicadores de los ODS, así como la consolidación de los sistemas estadísticos nacionales y de las oficinas nacionales de estadística.

La Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible supone grandes desafíos especialmente para los países de América Latina y el Caribe. Las inversiones necesarias para lograr los ODS son considerables y resaltan las brechas de desarrollo, económico y social, que existen dentro de la región. En particular, la movilización de recursos internos sigue siendo un tema de suma importancia a pesar de los avances observados en los últimos años, la recaudación tributaria continúa siendo baja para enfrentar los retos económicos y sociales en la mayoría de los países de la región, incluso tomando en cuenta su nivel de desarrollo, y los sistemas tributarios en general se suelen inclinar hacia los impuestos indirectos, un bajo nivel de recaudación de impuestos directos (especialmente del impuesto sobre la renta de personas) y altos niveles de evasión y elusión fiscal. La CEPAL (2020) estima que en 2018 la evasión del ISR y del IVA representó una pérdida de 325,000 millones de dólares, lo que equivalía al 6.1% del PIB. Los estudios disponibles sugieren que el incumplimiento del ISR es especialmente grave, ya que en muchos países se recauda menos de la mitad de los ingresos que sus sistemas deberían generar en teoría (CEPAL, 2021).

La política tributaria como herramienta para impulsar el progreso hacia el cumplimiento de estos objetivos ha adquirido una gran relevancia (CEPAL, 2019; 2020; 2021). El uso de las renuncias recaudatorias en particular, y especialmente dirigidas hacia la inversión, podría contribuir significativamente a alcanzar estos objetivos, pero es necesario que estas herramientas se complementen con un análisis independiente de costo-beneficio y se considere su interacción con las políticas tributarias y los programas de gasto público. Estas evaluaciones podrían determinar si se justifica su implementación y mantenimiento o si es conveniente intercambiarlos por otras medidas más eficientes y eficaces para alcanzar los objetivos de política perseguidos. Sin embargo, también es importante mencionar que existen otros elementos externos al sistema tributario que condicionan la efectividad de estas políticas (e.g., la calidad de las instituciones y la estabilidad económica, política y social, etc.), y que estas renuncias recaudatorias pueden tener efectos negativos más allá de la pérdida de ingresos para el Estado (e.g., vuelven más complejos los sistemas tributarios, incrementan los costos de administración y cumplimiento, crean espacios para la evasión y la elusión, restan transparencia a la política fiscal y distorsionan la asignación de recursos). En estos sentidos, las evaluaciones costo-beneficio tienen ciertas limitaciones en cuanto a la apreciación del conjunto de costos y beneficios de la medida, pero representan instrumentos fundamentales para ayudar a combatir los problemas de transparencia y contribuir a mejorar la eficiencia y la equidad de los sistemas tributarios.

Un primer paso esencial para la evaluación de las renuncias tributarias es la identificación de los tipos de incentivos y otros beneficios impositivos en cada país y la estimación de las renuncias asociadas a esas rebajas tributarias. En las últimas décadas se ha avanzado considerablemente hacia una medición oficial y periódica de estas renuncias, pero también es necesaria una mejora de cantidad, calidad y periodicidad de la información publicitada. De esta manera, todavía queda un largo camino por recorrer respecto a la evaluación de su impacto y efectividad para cumplir los objetivos para los cuales fueron creadas y su relación con otros costos que generan.

Como se mencionó anteriormente, las renuncias recaudatorias dirigidas a la inversión jugarán un rol importante en el cumplimiento de los ODS, pero se deben considerar todas las dimensiones del desarrollo sostenible (económica, social y ambiental). Por ejemplo, en el ámbito social, si bien incentivos fiscales que beneficien a las empresas o personas físicas de altos ingresos pudieran traer beneficios como mayor inversión y empleo, el costo de esa renuncia recaudatoria puede provenir con una mayor desigualdad (ODS 10). De esta manera, se tendría que revisar la progresividad del sistema fiscal para que esto no ocurra. Por su parte, en la dimensión ambiental, algunos de los países de la región incluyen tratamientos que reducen el costo de la inversión para la generación de energía renovable y promueven su utilización (ODS 7), algunos ofrecen incentivos para el uso de vehículos eléctricos con el fin de mejorar la calidad del aire en las ciudades (ODS 11) o fomentan el consumo de otros bienes y servicios con bajas emisiones de carbono, o se otorgan incentivos para plantaciones forestales y para la adopción de tecnologías limpias (ODS 12 y 13).

Al respecto, es importante que los países de la región realicen un esfuerzo por reducir y eliminar gradualmente las renuncias recaudatorias que sean dañinos para el medio ambiente, como los incentivos dirigidos a la producción y el consumo de combustibles fósiles y otras medidas que promuevan un uso no sostenible de los recursos naturales. Una buena práctica en este sentido es la evaluación ambiental de las renuncias tributarias que realiza el Ministerio de Hacienda de Costa Rica.

La eficacia de las renuncias tributarias para cumplir con los objetivos propuestos depende en gran medida de una buena gobernanza en su diseño, implementación y gestión, en su transparencia y la rendición de cuentas. Se recomienda la publicación y discusión de informes detallados de renuncias recaudatorias, la realización de evaluaciones costo-beneficio y la incorporación de las renuncias al proceso legislativo, particularmente para aquellos tratamientos que no se derivan del proceso de aprobación de alguna ley tributaria, como en el caso de las renuncias por decreto presidencial, pueden contribuir también a los ODS (ODS 16). Las evaluaciones costo-beneficio ayudan a enfocarse en aquellos tratamientos preferenciales más eficientes para cumplir con la Agenda 2030 de los ODS y reducir o eliminar gradualmente los demás, tomando en cuenta cómo benefician los distintos tratamientos preferenciales a la población según sexo, edad (poco se discute sobre los impactos intergeneracionales), región geográfica e industria. Esta eliminación de tratamientos que no sean eficaces permitiría fortalecer la movilización de recursos internos y aumentaría la aportación tributaria regional y evitaría una competencia fiscal internacional (persiguiendo el ODS 17).

Aunque existe una amplia gama de renuncias que están alineados con los ODS, es indispensable que estos sean evaluados integralmente, con el fin de evaluar si los beneficios atribuibles a estas superan a sus costos. Si bien es difícil realizar una exploración profunda para cada uno de los conceptos, se propone que este análisis se lleve a cabo para al menos aquellas partidas que representan una mayor renuncia (por ejemplo, las destacadas en el cuadro 8, o los cuadros A9-A20 por país en el anexo 3). Con respecto a quién debe hacer estos análisis, idealmente se recomienda que una institución académica o internacional se encargue de la evaluación de forma independiente, y que los resultados de esta se informen tanto a las instituciones y gobiernos pertinentes, así como a la sociedad en general. Esto en principio para cumplir con los objetivos de transparencia, pero también para que de forma democrática se decida la viabilidad de las renuncias recaudatorias evaluadas.

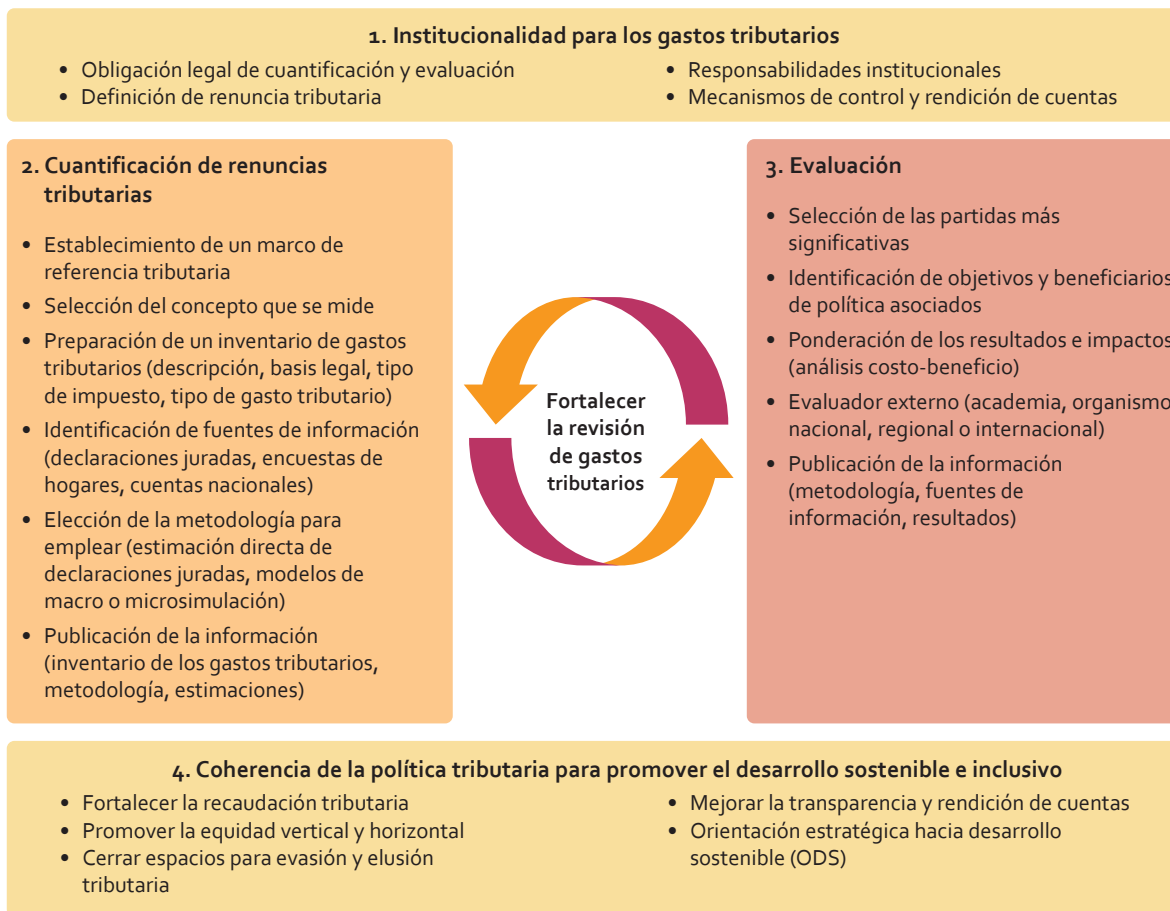
Sobre esto último, es importante remarcar que debe haber transparencia en lo referente a los montos agregados de la información fiscal. Una de las recomendaciones de la sección anterior es la de utilizar principalmente datos fiscales para la estimación de las renuncias y generalmente esta información es de uso privado entre instituciones gubernamentales (Sistemas de Administración Tributaria y Ministerios de Finanzas), por lo que estos datos deberían hacerse públicos buscando evitar que cualquier agencia dentro de los gobiernos deje de compartir la información o se retrase la disponibilidad de estos datos. Esto permitiría a la sociedad un medio para comprobar que los cálculos de los Ministerios de Finanzas sean correctos y sean fácilmente verificables. Por esto, se recomienda que los países tengan una página de internet de fácil acceso en donde se presente de forma sencilla y comprensible la información concerniente a las renuncias recaudatorias²⁹.

El diagrama 1 resume los diferentes pasos y recomendaciones para la estimación y evaluación de las renuncias recaudatorias. Como primer paso se debe definir qué abarca el concepto de renuncia recaudatoria para poder cuantificarlas apropiadamente. A partir de la revisión detallada de los distintos reportes de renuncias recaudatorias se plantean una serie de recomendaciones enfatizando la atención en relación a la definición de la estructura "normal" del impuesto, buscando facilitar las comparaciones entre países y las soluciones en conjunto, la priorización de la información proveniente de fuentes fiscales, la especificación del total de renuncias estimadas, proporcionando información detallada sobre estas, y la elaboración anual de estos reportes, con el fin de realizar un seguimiento de la evolución de las estimaciones presentadas y las metodologías utilizadas. Después, se debe tener una medida de evaluación

²⁹ Por ejemplo, el gobierno de México tiene un portal de internet en el que se explica visualmente y de forma sencilla el presupuesto: <https://www.transparenciapresupuestaria.gob.mx/>. Este es de fácil acceso y la información está disponible para todo el público.

costo-beneficio de esas renuncias. Así, la elaboración de los reportes debe ir acompañado de un análisis que evalúe tanto si los beneficios atribuibles a estas prácticas superan a sus costos como su pertinencia para alcanzar los objetivos de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, así como de un portal que ponga esta información a disponibilidad del público en general. Estas buenas prácticas adicionalmente coadyuvan en el fortalecimiento de la recaudación tributaria, promueven la equidad vertical y horizontal, cierra espacios para evasión y elusión tributaria, y mejora la transparencia y rendición de cuentas.

Diagrama 1
Fortalecimiento de la revisión de renuncias recaudatorias para promover el financiamiento del desarrollo sostenible



Fuente: Elaboración propia.

Bibliografía

- Agostini, C. A. & Jalile, I. R. (2009). Efectos de los impuestos corporativos en la Inversión Extranjera en América Latina. *Latin American Research Review*, 44(2), 84-108.
- Agostini, C., & Jorratt, M. (2017). Política tributaria para mejorar la inversión y el crecimiento en América Latina. Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina. CEPAL, Santiago de Chile.
- Artana, D (2015). La eficacia de los incentivos fiscales: El caso de las zonas francas de exportación de Costa Rica, El Salvador y República Dominicana. En Auguste, S., Cuevas, M., & Manzano, O. *¿Socios o acreedores? Atracción de inversión extranjera y desarrollo productivo en Mesoamérica y República Dominicana*. Banco Interamericano de Desarrollo.
- Brys, B., de Mooij, R., de Medo, G., Hebous, S., Kennedy, S., Schatan, R. & Vellutini, C. (2020) Tax Expenditures and Corrective taxes in Chile: A joint IMF/OECD Assessment. OCDE.
- Banco Mundial (2017). Hacia un sistema tributario más eficiente. Evaluación de la eficiencia fiscal, análisis de costos y beneficios de los gastos fiscales y estudio sobre el empleo informal y sus repercusiones en el sistema tributario. World Bank, Santo Domingo.
- Banco Mundial (2018), Global Investment Competitiveness Report 2017/2018: Foreign Investor Perspectives and Policy Implications. World Bank, Washington, DC.
- CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe) (2021), *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2021* (LC/PUB.2021/5-P), Santiago.
- _____ (2020), *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2020* (LC/PUB.2020/6-P), Santiago.
- _____ (2019), *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019* (LC/PUB.2019/8-P), Santiago.
- _____ (2018), *La Agenda 2030 y los Objetivos de Desarrollo Sostenible: una oportunidad para América Latina y el Caribe. Objetivos, metas e indicadores mundiales* (LC/G.2681-P/Rev.3), Santiago.
- CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe)/Oxfam (2019). Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina. CEPAL, Santiago de Chile.
- CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) (2011). Manual de Buenas Prácticas en la medición de los gastos tributarios: Una experiencia Iberoamericana. CIAT, Panamá.
- CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias)/UN-DESA (2018), Diseño y evaluación de los incentivos tributarios en países en desarrollo: Temas seleccionados y un estudio país. UN-DESA, Nueva York.
- Craig, J., & Allan, W. (2001). Fiscal transparency, tax expenditures and budget process: An international perspective. *Proceedings. Annual conference on taxation and minutes of the annual meeting of the national tax association*, 94, 258-264.

- De Mooij, R. A., & Ederveen, S. (2003). Taxation and foreign direct investment: A synthesis of empirical research. *International tax and public finance*, 10(6), 673-693.
- Feld, L. P., Heckemeyer, J. H., & Overesch, M. (2013). Capital structure choice and company taxation: A meta-study. *Journal of Banking & Finance*, 37(8), 2850-2866.
- FMI/OCDE/ONU/Banco Mundial (2015), Opciones para el uso eficaz y eficiente de los incentivos fiscales a la inversión en países de ingreso bajo. FMI, Washington D.C.
- ICEFI (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales) (2008). Incentivos fiscales y su relación con la inversión extranjera en Guatemala y Nicaragua. ICEFI, Ciudad de Guatemala.
- Garcimartín, C., Larios, J., & Astudillo, J. A., (2020). Gasto tributario y análisis distributivo del ITBMS de Panamá. BID, Washington D.C.
- James, S. (2013), Effectiveness of tax and non-tax incentives and investments: Evidence and policy implications. World Bank, Washington, DC.
- Jorratt, M. (2010). Análisis del gasto tributario y propuestas de incentivos fiscales a la inversión y al empleo en Ecuador. Servicio de Rentas Internas (SRI), Quito.
- Klemm, A., & Van Parys, S. (2012). Empirical evidence on the effects of tax incentives. *International Tax and Public Finance*, 19(3), 393-423.
- Kraan, D. J. (2004). Off-budget and tax expenditures. *OECD Journal on Budgeting*, 4(1), 121-142.
- Moller, L. C., Junquera Varela, R. F. & Alvarez, D. (2012). El Gasto Tributario en Colombia: Una propuesta de evaluación integral y sistemática de este instrumento de política pública. World Bank, Washington, DC.
- OCDE/DIAN/MHCP (2020). Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios. OCDE, Paris.
- OECD-CEPAL-CIAT-BID (2022). Estadísticas tributarias de América Latina y el Caribe 2022. OCDE, Paris.
- Peláez Longinotti, F. (2021). Dimensiones de los gastos tributarios: Una exploración del segundo nivel en la base de datos de la Base de Datos de Gastos Tributarios del CIAT. CIAT, Panamá.
- Tokman, M., Rodríguez, J. & Marshall, C. (2006), Las excepciones tributarias como herramienta de política pública., *Estudios Públicos*, 102, 69-112.
- Villela, L., Lemgruber, A., & Jorratt, M. (2009). Los presupuestos de gastos tributarios. BID, Washington D.C.

Reportes de renuncias recaudatorias

- Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal (2021). Informe sobre gastos tributarios: Estimación para los años 2020-2022. https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/informe_sobre_gastos_tributarios._anos_2020-2022.pdf.
- Ministro de Economía y Finanzas Públicas del Estado Plurinacional de Bolivia (2018). Boletín Económico: Ingresos y Gastos Tributarios 2017. https://repositorio.economiayfinanzas.gob.bo/documentos/2018/VPT/DIRECCIONES/DGET/BOLETIN_BEIGT/2017/BEIGT8.pdf.
- Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (2021). Demonstrativo dos Gastos Tributários Base Efetivas – 2018: Serie 2016 a 2021. <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/dgt-bases-efetivas-2018-serie-2016-a-2021-base-conceitual-e-gerencial.pdf>.
- Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (2020). Gasto Tributário: Conceito e Critérios de Classificação. <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf>.
- Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (2020). Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários. <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/anexo-metodologico-versao-1-2.pdf>.
- Servicio de Impuestos Internos (2021). Informe de Gastos Tributario 2019 a 2021. https://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/gasto_tributario_2019_2021.pdf.
- Coordinación de Estudios Económicos (2020). Gastos tributarios en el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado (IVA) y otros impuestos nacionales: Año gravable 2019. <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/Gasto-tributario-en-el-impuesto-sobre-la-renta-el-impuesto-al-valor-agregado-IVA-y-otros-impuestos-nacionales-AG-2019.pdf>.
- Dirección General de Hacienda (2021). Costa Rica: El Gasto Tributario 2020, Metodología y Estimación. <https://www.hacienda.go.cr/contenido/14483-gasto-tributario>.
- Servicio de Rentas Internas (2021). Manual de Gasto Tributario 2020. <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/4cc86fb7-5192-423e-a344-86eab3633ed4/Manual%20de%20Gasto%20Tributario%202020.pdf>.
- Ministerio de Hacienda (2017). Marco Fiscal de Mediano y Largo Plazo 2018-2028. <https://www.mh.gob.sv/wp-content/uploads/2020/11/700-DPEF-PPX-2018-20553.pdf>.

- Superintendencia de Administración Tributaria (2016). Estimación del Gasto Tributario del Gobierno Central: Aspectos Conceptuales y Metodológicos Periodo 2012-2015. http://www.mineco.gob.gt/sites/default/files/Inversion%20y%20Competencia/estimacion_gt_gob_central_2012-2015.pdf.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público (2020). Presupuesto de Gastos Fiscales 2020. https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infoanual/2020/pgf_2020.pdf.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público (2021). Renuncias Recaudatorias 2021. https://www.finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infoanual/2021/drr_2021.pdf.
- Ministerio de Economía y Finanzas (2019). Boletín Estadístico Tributario 2019. https://dgi.mef.gob.pa/_4Transparencia/PDF-Boletin/BOLETIN%20ESTAD%3%8DSTICO%20TRIBUTARIO%202019.pdf.
- Agencia Alemana de Cooperación Internacional, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias & Subsecretaría de Estado de Tributación (2015). Estimación de los Gastos Tributarios en la República del Paraguay 2013-2016. https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2015_estimacion_gasto_tributario_paraguay_giz_set_ciat.pdf.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2018). Informe No. 33-2018. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/doc/gastos_tributarios_SUNAT.pdf.
- Ministerio de Hacienda de la República Dominicana (2020). Gasto Tributario en República Dominicana: Estimación para el Presupuesto General del Estado del año 2021. <https://dgii.gov.do/publicacionesOficiales/estudios/Paginas/default.aspx>.
- Dirección General Impositiva (2021). Estimación del Gasto Tributario en Uruguay 2017-2020. <https://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,estudios-economicos-doc-trabajo-gasto-tributario,O,es,o>.

Anexos

Anexo 1

Cuadros Complementarios

Cuadro A1
Evolución de las renuncias recaudatorias en América Latina y el Caribe, 2009-2022
(En porcentaje del PIB)

País	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020 ^a	2021 ^a	2022 ^a
Argentina	2,6	2,7	2,9	3,0	3,0	3,1	3,2	3,3	3,2	2,8	2,8	2,6	2,6	...
Bolivia (Estado Plurinacional de)	1,4	1,1	1,0	1,2	1,2	1,5	1,4	1,2	...	...	...	„	...	...
Brasil	3,7	3,6	3,5	3,8	4,2	4,5	4,5	4,3	4,4	4,4	4,3	4,3	4,3	3,9
Chile	5,1	5,4	5,1	4,4	4,5	4,3	4,5	3,5	3,1	3,2	2,3	2,5	2,1	2,3
Colombia	...	...	6,1	...	...	...	7,7	...	8,0	8,3	6,4	6,6	...	...
Costa Rica	...	4,9	4,9	5,0	5,1	4,9	4,7	5,2	5,3	5,5	4,7	4,7	4,7	...
Ecuador	5,0	...	5,5	4,9	4,8	4,1	4,7	4,6	5,0	5,3	5,2	4,9	...	...
El Salvador	2,7	3,9	3,5	3,3	3,2	3,1	3,9	3,8	...	...	...	...	...	...
Guatemala	6,0	6,3	6,7	6,7	2,6	2,5	2,5	2,5	2,4	2,3	2,3	2,5	2,5	2,4
Honduras	...	...	...	...	...	...	5,8	6,4	7,0	7,0	6,8	6,7	6,7	6,8
México	3,9	4,0	3,5	3,5	3,6	2,9	2,9	3,5	3,9	3,5	3,8	3,7	4,0	4,1
Nicaragua	7,6	6,3	...	...	5,4	...	...	...	...	...	...	...	...	...
Panamá	...	...	...	...	...	...	4,0	3,6	3,7	3,4	3,1	...	...	...
Paraguay	...	...	...	...	1,7	1,9	1,3	1,7	1,6	1,5	1,4	...	...	...
Perú	1,8	2,2	2,0	1,9	1,9	2,1	2,2	2,1	2,2	2,2	2,1	2,0	2,1	2,0
República Dominicana	5,9	5,8	5,2	5,0	5,9	6,6	6,7	6,6	6,2	5,1	5,0	4,6	4,4	...
Uruguay	5,4	6,3	6,3	6,6	6,4	6,3	...	6,4	6,5	6,6	6,1	5,8	...	...

Fuente: Elaboración propia con base en CEPAL, sobre la base de cifras oficiales.

^a Datos preliminares.

Cuadro A2
Evolución de las renuncias recaudatorias en América Latina, 2009-2020
(En porcentaje de la recaudación tributaria)

País	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Argentina	9,0	9,3	9,9	9,8	9,6	10,0	10,2	10,8	10,7	9,8	9,9	8,8
Bolivia (Estado Plurinacional de)	6,5	4,8	4,0	4,6	4,5	5,4	4,7	4,3	...	...	...	...
Brasil	11,6	11,1	10,5	11,7	12,9	14,2	14,1	13,4	13,6	13,5	13,2	13,6
Chile	29,4	27,6	24,2	20,6	22,7	21,9	22,1	17,4	15,4	15,1	11,0	12,9
Colombia	...	...	32,2	...	...	...	38,7	...	42,1	43,1	32,5	35,3
Costa Rica	...	22,1	21,6	22,2	22,2	21,7	20,5	22,1	23,1	23,7	19,9	20,5
Ecuador	31,9	...	31,1	24,9	24,6	21,3	21,6	23,1	25,1	25,6	25,9	25,6
El Salvador	15,1	20,9	18,7	17,3	16,0	15,6	19,6	18,5	...	...	...	...
Guatemala	48,6	50,5	52,5	52,0	19,6	18,9	19,6	18,9	18,1	17,5	17,7	20,1
Honduras	...	...	...	...	...	...	28,2	28,8	32,3	31,9	31,7	34,9
México	31,3	31,2	27,4	27,7	27,1	21,2	18,2	21,1	24,3	21,7	23,2	20,6

País	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Nicaragua	41,1	32,6	...	...	25,4	...	...	...	...	...	...	...
Panamá	...	...	...	...	...	...	26,7	23,0	24,4	22,8	22,0	...
Paraguay	...	...	...	...	13,4	13,8	9,5	12,7	11,4	10,8	10,0	...
Perú	10,6	12,4	10,8	10,0	10,1	10,9	12,6	13,0	14,4	13,4	12,6	13,1
República Dominicana	46,2	46,9	41,8	38,0	43,3	48,9	51,6	50,5	46,8	38,5	36,9	36,6
Uruguay	22,5	26,0	25,6	26,5	25,2	24,9	...	25,0	24,2	24,5	23,0	21,8

Fuente: Elaboración propia con base en CEPAL, sobre la base de cifras oficiales, y en Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2021 (OECD-CEPAL-CIAT-BID, 2022).

Cuadro A3
Renuncias recaudatorias en América Latina por tipo de impuesto (último dato disponible)
(En porcentaje del PIB)

País	Año	Impuesto sobre la renta				IVA e impuestos generales	Impuestos específicos	Comercio exterior	Seguridad social	Otros	Total (Porcentaje del PIB) ^a
		Personas naturales	Personas jurídicas	No clasificados	Total						
Argentina	2021	...	...	...	0,54	1,32	0,42	0,06	0,22	0,07	2,64
Bolivia (Estado Plurinacional de)	2016	0,01	0,10	...	0,11	0,97	...	0,07	...	0,06	1,20
Brasil	2021	0,70	0,79	0,10	1,59	1,36	0	0,13	1,12	0,06	4,28
Chile	2021	0,50	0,75	...	1,26	0,85	0,02	...	...	0	2,13
Colombia	2020	...	...	...	1,70	4,90	0,00	...	...	0	6,60
Costa Rica	2019	...	...	...	2,30	2,22	0,13	0,08	...	„	4,73
Ecuador	2020	0,71	1,59	...	2,30	2,30	...	...	...	0,30	4,90
El Salvador	2016	0,51	1,02	0,30	1,83	1,94	...	...	...	...	3,76
Guatemala	2021	...	...	...	0,82	1,60	0,02	0,03	...	...	2,47
Honduras	2021	...	...	...	2,18	3,90	0,54	0,07	...	...	6,70
México ^b	2021	1,13	0,47	...	1,60	1,43	0,03	...	...	0,94	4,00
Nicaragua	2013	0	0,30	...	0,30	4,20	0	...	...	0,90	5,40
Panamá	2019	0,04	0,83	...	0,88	2,21	...	...	...	...	3,09
Paraguay	2019	0,05	0,21	...	0,26	0,94	...	0,16	...	...	1,36
Perú	2021	...	...	...	0,41	1,57	0,05	0,10	...	...	2,13
República Dominicana	2021	0,11	0,65	0	0,76	2,41	0,44	0,26	...	0,56	4,44
Uruguay	2020	0,38	1,05	0,07	1,50	3,17	0,04	...	...	1,10	5,81
Colombia (ajuste OCDE) ^c	2018	0,60	0,70	...	1,30	3,30	...	...	...	...	4,60

Fuente: Elaboración propia con base en datos proporcionados por la CEPAL.

^a Con la excepción de Chile, donde las líneas de totales incorporan los efectos conjuntos o de derogación simultánea, en los demás países los totales no representan una estimación de la recaudación que podría obtenerse en caso de que se eliminaran todas las renuncias recaudatorias. En los informes de Colombia, México y Panamá los resultados no se presentan totalizados.

^b Otros en México corresponde a la parte del ítem publicado como “Estímulos Fiscales” donde no fue posible identificar el tipo de impuesto.

^c Es importante ajustar las cifras de Colombia para que de esta manera sean comparables. Esto ocurre debido a que la metodología del cálculo realizado por parte de la DIAN, y reportado en el MFMP, tiene en cuenta exclusiones que no generan pérdida efectiva de recaudo. (CEPAL, 2019, pág. 125). Si bien el informe oficial de Colombia incluye estimaciones de renuncias para el IVA, su metodología difiere del resto de los países, al considerar como GT a exclusiones que no generan pérdida efectiva de recaudación porque no sería posible aplicar el IVA a ciertos casos (por ejemplo, se incluyen algunos productos y servicios que figuran en las Cuentas Nacionales y que no deberían considerarse tributariamente, como los servicios de la administración pública, servicios domésticos y de no mercado; la producción de cultivos de hoja de coca, amapola y marihuana que no se contemplan en la contabilidad del mercado formal, entre otros). Véase el Marco Fiscal de Mediano Plazo 2022.

Cuadro A4
Fuentes de información para la estimación de las renuncias sobre el ISRE

Clave	Fuentes
Deducciones	
ISRE.D.1	Se usa el monto de las deducciones por la inversión en automóviles reportadas por personas morales y el valor de la formación bruta de capital en equipo de transporte, del Sistema de Cuentas Nacionales de México, a través del Banco de Información económica del INEGI. La estimación para automóviles eléctricos e híbridos se realizó a partir de las deducciones reportadas por los contribuyentes personas morales.
Exenciones	
ISRE.E.1	En el caso de los partidos políticos, se utiliza el monto de ingresos por intereses observados en 2015-2019; para las Entidades Federativas se utilizó los ingresos por intereses financieros reportados en la cuenta pública de 2019; para Municipios, los intereses reportados por INEGI en el apartado de consulta interactiva de datos sobre Finanzas Públicas Estatales y Municipales, para el ejercicio 2019; para las donatarias, la información de la declaración anual del ejercicio 2019 de personas morales no contribuyentes; y para los organismos descentralizados, se utilizó el Reporte de Actividades de la Cuenta Pública para 2020.
Regímenes especiales	
ISRE.RE.1	Se utilizó información de las declaraciones anuales del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras para 2016, 2017, 2018 y 2019.
ISRE.RE.2	Para la de la reducción del 30% del ISR de las personas morales de derecho agrario se utilizó información de las declaraciones anuales de personas morales del régimen general para 2017, 2018 y 2019.
Diferimientos	
ISRE.DF.3 ^a	Se utiliza la información de aportaciones presentada en las declaraciones anuales de las personas morales del régimen general, y del régimen opcional para grupos de sociedades en 2016, 2017, 2018 y 2019, así como de los dictámenes fiscales y de la ISSIF para 2016, 2017 y 2018.
ISRE.DF.6	Se utilizó información de la declaración anual de personas morales del régimen general, del régimen opcional para grupos de sociedades, del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, así como del régimen de los coordinados, de los dictámenes fiscales y de la ISSIF, para los ejercicios fiscales de 2016, 2017, 2018 y 2019, del régimen de opción de acumulación de ingresos para 2017, 2018 y 2019.
Facilidades Administrativas	
ISRE.FA.1	Para el sector de autotransporte terrestre de carga federal y foráneo de pasaje y turismo se utilizó información de las declaraciones anuales del régimen de los coordinados para 2016, 2017, 2018 y 2019, de los dictámenes fiscales y de la ISSIF para 2016, 2017 y 2018. Para el sector de autotransporte terrestre de carga de materiales y de pasajeros urbano y suburbano se utilizó información de las declaraciones anuales del régimen de los coordinados para 2016, 2017, 2018 y 2019, de los dictámenes fiscales y de la ISSIF para 2016, 2017 y 2018.
ISRE.FA.2	Se utilizó información sobre los ingresos propios reportados por los contribuyentes en la declaración anual del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras 2016, 2017, 2018 y 2019, en los dictámenes fiscales y en la ISSIF para 2016, 2017 y 2018.

Fuente: Elaboración propia con base en SHCP (2021), Renuncias Recaudatorias 2021.

^a Se estimó como el impuesto que corresponde a la parte deducible de las aportaciones al fondo de pensiones.

Cuadro A5
Fuentes de información para la estimación de las renuncias sobre el ISRP

Clave	Fuentes
Deducciones	
ISRP.D.1	La estimación se realizó con información de las declaraciones anuales de las personas físicas del ejercicio fiscal de 2016, 2017, 2018 y 2019. Así como información de la ENIGH 2016 en el caso de honorarios por servicios profesionales en materia de psicología y nutrición.
ISRP.D.5	
ISRP.D.6	
ISRP.D.9	
Exenciones^a	
ISRP.E.1	Se utilizó la información que reportaron los empleadores en el "CFDI de Nómina" para el ejercicio fiscal 2020. Para la estimación de la renuncia por jubilaciones, pensiones y haberes de retiro, se empleó información de las percepciones que reportan los individuos en la ENIGH 2018 ^b .
ISRP.E.2	
ISRP.E.4	
ISRP.E.15 ^c	
Regímenes especiales	
ISRP.RE.1	Se utilizó la información de los estímulos fiscales por ISR del RIF del periodo enero-diciembre de 2020 por nivel de ingreso, cuyo monto total corresponde con el publicado por la SHCP en el Informe sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública del Cuarto Trimestre de 2020, considerando los descuentos vigentes en 2021 y 2022.
ISRP.RE.2	Tanto para la reducción como para la exención, se utilizó información de las declaraciones anuales de personas físicas con actividades empresariales para 2016, 2017, 2018 y 2019. No se cuenta con información para estimar el costo de la deducción de compras y gastos; la deducción de inversiones se reporta en la sección de diferimientos.
Diferimientos	
ISRP.DF.3 ^d	Se utilizó información de declaraciones anuales de 2016, 2017, 2018 y 2019.

Fuente: Elaboración propia con base en SHCP (2021), Renuncias Recaudatorias 2021.

^a La renuncia recaudatoria de cada concepto se estimó para cada uno de los trabajadores como la diferencia entre el ISR que resultaría de acumular a sus demás ingresos cada concepto de ingreso exento en forma individual y el ISR total calculado que corresponde a los ingresos gravados reportados en el citado CFDI de nómina.

^b Se realizó un proceso iterativo que determina de manera simultánea el pago del ISR y el ingreso bruto por jubilaciones, pensiones y haberes de retiro. Una vez determinado el ingreso antes de impuestos, se calculó el ingreso gravable y el ISR, considerando el marco de la política fiscal vigente durante 2018. Se aplicó el monto de evasión estimado de 8,569 mdp para las personas físicas con ingresos por salarios (Zamudio Sánchez, Jiménez Machorro, & Rodríguez Yam, 2019).

^c Conforme a la LISR los intereses pagados a dichas Sociedades no son sujetos de retención por ISR, por ello la renuncia consiste en el impuesto que se deja de retener por concepto de intereses pagados a las SIEFORES.

^d De acuerdo a la disponibilidad de la información en la estimación se incluye el costo de las siguientes deducciones: de consumos en restaurantes, por la adquisición y arrendamiento de automóviles cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables, así como los automóviles eléctricos que además cuenten con motor de combustión interna o con motor accionado por hidrógeno, adquisición de bicicletas y motocicletas de baterías eléctricas recargables, adicional del salario pagado a trabajadores de 65 años o más y a trabajadores con capacidades diferentes, y por adaptaciones a instalaciones en beneficio de personas con capacidades diferentes.

Cuadro A6
Fuentes de información para la estimación de las renuncias sobre el IVA

Clave	Fuentes
Exenciones	
IVA.E.1 ^a	Se utiliza información del Sistema de Cuentas Nacionales de México (SCNM) y de la ENIGH de 2018. La metodología utilizada partió del consumo público y privado que se reporta en el SCNM y de la estructura del gasto privado por tipo de producto que se reporta en la ENIGH, excluyendo conceptos como el autoconsumo, el pago en especie y la renta imputada.
Tasa cero	
IVA.TR.1 ^b	

Fuente: Elaboración propia con base en SHCP (2021), Renuncias Recaudatorias 2021.

^a En el caso de vivienda se imputó la tasa de evasión del sector vivienda de 64% estimada para 2002 en el Estudio de Evasión Fiscal en el ISR de Personas Físicas con Ingreso por Arrendamiento (Cantalá, Castañeda, & Sempere, 2006).

^b Para efectuar la estimación de la renuncia recaudatoria por los distintos conceptos a la tasa cero se adopta un supuesto de evasión diferenciada respecto de la evasión estructural. Este supuesto es necesario ya que no es posible determinar a priori la evasión en aquellas operaciones que actualmente están sujetas a algún régimen especial, ya que no existe un referente de recaudación observada.

Cuadro A7
Fuentes de información para la estimación de las renuncias sobre los impuestos especiales (IEPS e ISAN)

Clave	Fuentes
Exenciones	
IE.E.1	Se calcula a partir de información de las declaraciones mensuales definitivas de empresas del sector de los ejercicios fiscales de 2017, 2018, 2019 y 2020.
IE.E.2	Se utilizó información de las ventas de automóviles de 2020, de la Asociación Mexicana de la Industria Automotriz (AMIA), los precios sin impuestos de los vehículos ligeros en 2020, de la Asociación Mexicana de Distribuidores de Automotores (AMDA), la tasa de crecimiento de la venta de automóviles estimada por el sector para 2021 e información del Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) que publica el INEGI correspondiente a la adquisición de automóviles.
IE.E.3	Se estima a partir de las importaciones de 2020 proporcionada por la Administración General de Aduanas del SAT, así como información de la tasa de crecimiento de la venta de automóviles estimada por el sector para 2021, e información del INPC que publica el INEGI correspondiente a la adquisición de automóviles.

Fuente: Elaboración propia con base en SHCP (2021), Renuncias Recaudatorias 2021.

Cuadro A8
Fuentes de información para la estimación de las renuncias sobre los estímulos fiscales

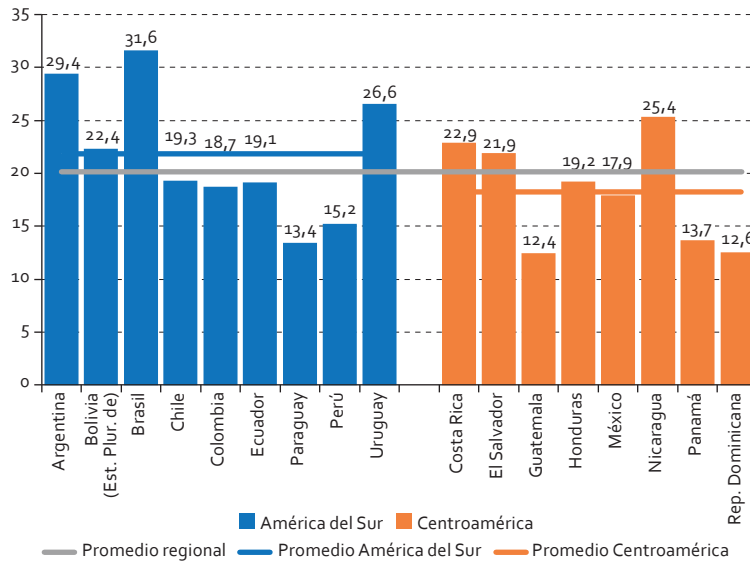
Clave	Fuentes
LIF o Leyes fiscales	
EF.L.1 ^a	Se establecieron factores de proporción con base en información del consumo de diésel por sector y factores de acreditamiento a partir de información del monto acreditado proporcionada por el SAT respecto al pago del IEPS de diésel en 2020. La actualización de los acreditamientos para 2021 se realizó conforme al "Documento relativo al cumplimiento de las disposiciones contenidas en el artículo 42, fracción I, de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria", para 2022.
EF.L.2	La renuncia por el ISR diferido se determina a partir del valor de los bienes inmuebles aportados al fideicomiso. La información utilizada proviene de los informes que presentaron los fideicomisos públicos (FIBRAS) a la BMV para 2020, y correspondiente al valor de las propiedades de inversión, así como de los rendimientos distribuidos.
EF.L.17	Para la estimación 2021 del acreditamiento del IEPS de combustibles fósiles se establecieron factores de proporción a partir de información del monto acreditado proporcionada por el SAT respecto al pago del IEPS de diésel en 2020. La actualización de los acreditamientos para 2022 se realizó conforme al "Documento relativo al cumplimiento de las disposiciones contenidas en el artículo 42, fracción I, de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria", para 2022.
Decretos Presidenciales	
EF.DP.1	Se emplea el valor promedio de la cuota del estímulo calculada para cada combustible en 2021, con información observada hasta abril y a partir de mayo con información estimada de futuros de precios de referencia para gasolinas y diésel, así como información del "Documento relativo al cumplimiento de las disposiciones contenidas en el artículo 42, fracción I, de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria", para 2022, y el volumen de ventas observado hasta marzo de 2021 y estimaciones a partir de información de PEMEX.
EF.DP.17	Se empleó información de las declaraciones provisionales de enero a abril de 2021 y el "Padrón de beneficiarios del estímulo para la región fronteriza norte" con corte al 28 de mayo de 2021, así como la inflación y crecimiento puntual del PIB, ambos para 2022, publicados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones contenidas en el Artículo 42, fracción I de la LFPRH.

Fuente: Elaboración propia con base en SHCP (2021), Renuncias Recaudatorias 2021.

^a La estimación se realiza con base en una proyección del monto de recaudación del IEPS a combustibles automotrices establecido en la LIEPS, artículo 2, inciso D), para 2021 y 2022 que considera: 1) El valor promedio mensual de la cuota de estímulo para cada combustible con información observada hasta abril, a partir de mayo con información estimada de futuros de precios de referencia para gasolinas y diésel, así como información del "Documento relativo al cumplimiento de las disposiciones contenidas en el artículo 42, fracción I, de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria", para 2022; 2) el volumen de ventas observado hasta marzo 2021 y estimaciones con base en información de Petróleos Mexicanos (PEMEX).

Anexo 2 Gráficos Complementarios

Gráfico A1
Recaudación Tributaria en América Latina y el Caribe (17 países), 2020
(En porcentaje del PIB)



Fuente: Elaboración propia con base en Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2021 (OECD-CEPAL-CIAT-BID, 2022).

Anexo 3 Renuncias recaudatorias en América Latina

Argentina

En el caso del Impuesto a las Ganancias de las personas físicas, se gravan los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad y que impliquen la permanencia de la fuente que los produce. Para las empresas, no se aplican los requisitos de periodicidad y permanencia de la fuente. Por la característica propia del impuesto, los ingresos se consideran netos de los gastos que se efectúen con el objeto de obtenerlos, mantenerlos y conservarlos. No se consideran renuncias las deducciones más importantes vigentes en ese impuesto por su carácter general³⁰.

El Impuesto al Valor Agregado grava las ventas e importaciones de cosas muebles y las obras, locaciones y prestaciones de servicios. Los bienes y servicios no contemplados en el gravamen, como los seguros de retiro y de vida y los contratos de afiliación a aseguradoras de riesgos del trabajo, se excluyen del concepto y tampoco son considerados como renuncias. Las exenciones dispuestas en la ley, así como las dispuestas por leyes específicas, son consideradas a los efectos del cálculo. La exención o la imposición a tasa reducida de los bienes y servicios que son utilizados como insumos no son consideradas renuncias, pues el sistema de determinación del impuesto provoca que queden gravados en la etapa siguiente, a la tasa general.

Los impuestos incluidos en el reporte son: Impuesto a las Ganancias, al Valor Agregado, sobre los Combustibles, a las Contribuciones a la Seguridad Social, Internos, Comercio exterior, Bienes diversos e Impuestos Diversos.

Cuadro Ag
Renuncias Recaudatorias con mayor peso en Argentina, 2020-2022
(En millones de pesos, porcentaje del PIB y porcentajes)

Concepto	Millones de pesos			Porcentaje del PIB		
	2020	2021	2022	2020	2021	2022
Total	723 886,0	1 152 819,3	1 587 257,8	2,63	2,67	2,64
Promoción económica de Tierra del Fuego ^a	69 485,3 (9,60)	150 723,3 (13,07)	220 482,4 (13,89)	0,25 (9,51)	0,35 (13,11)	0,37 (14,02)
Tasa reducida del IVA en carnes, frutas, legumbres y hortalizas frescas	102 678,7 (14,18)	150 154,7 (13,02)	200 039,8 (12,60)	0,37 (14,07)	0,35 (13,11)	0,33 (12,50)
Régimen para el fortalecimiento de la micro, pequeña y mediana empresa	63 785 (8,81)	92 662 (8,04)	119 032,1 (7,50)	0,23 (8,75)	0,21 (7,87)	0,20 (7,58)
Exención del IVA en prestaciones médicas a obras sociales y al INSSJyP ^b	63 967,4 (8,84)	91 316,8 (7,92)	130 223,1 (8,20)	0,23 (8,75)	0,21 (7,87)	0,22 (8,33)
Diferencia entre las alícuotas aplicadas a las naftas y al gasoil	58 172,1 (8,04)	90 964,9 (7,89)	122 520,1 (7,22)	0,21 (7,98)	0,21 (7,87)	0,20 (7,58)
Tasa reducida del IVA en construcción de viviendas	42 492,9 (5,87)	80 618,9 (6,99)	117 260,5 (7,39)	0,15 (5,70)	0,19 (7,12)	0,19 (7,20)
Exención del ISR de los ingresos de magistrados y funcionarios de los Poderes Judiciales nacional y provinciales	29 430,9 (4,07)	52 448,6 (4,55)	72 914,1 (4,59)	0,11 (4,18)	0,12 (4,49)	0,12 (4,55)

³⁰ Es el caso del mínimo no imponible, las deducciones especiales por trabajo personal, cargas de familia, aportes a obras sociales, planes privados de salud, entre otras.

Concepto	Millones de pesos			Porcentaje del PIB		
	2020	2021	2022	2020	2021	2022
Exención del ISR en ganancias de asociaciones civiles, fundaciones, mutuales y cooperativas	27 694 (3,83)	43 325,8 (3,76)	57 371,6 (3,61)	0,10 (3,80)	0,10 (3,75)	0,10 (3,79)
Tasa reducida del IVA en productos de panadería	25 984,6 (3,59)	40 753,2 (3,54)	56 899,6 (3,58)	0,09 (3,42)	0,09 (3,37)	0,09 (3,41)
Exención del IVA en medicamentos de uso humano	23 780,9 (3,29)	34 852,5 (3,02)	47 392,1 (2,99)	0,09 (3,42)	0,08 (3,00)	0,08 (3,03)
Otros	216 414,2 (29,90)	324 998,6 (28,19)	443 122,4 (27,92)	0,80 (30,42)	0,76 (28,46)	0,74 (28,03)

Fuente: Elaboración propia con base en DNI AF (2021). Informe sobre gastos tributarios: Estimación para los años 2020-2022.

Nota: Las cantidades entre paréntesis representan cada concepto como proporción del total de renuncias para 2021.

^a Liberación IVA compras y ventas (64,861.2 millones en 2021), exención impuesto a las ganancias (18,457.9 millones en 2021), exención derechos de importación (32,421.5 millones en 2021) y alícuota reducida impuestos internos sobre productos electrónicos (34,982.6 millones en 2021).

^b Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados.

Renuncias consideradas en cuadro comparativo de principales renuncias para Argentina

IVA Alimentos

- Excepción del IVA ventas de leche fluida o en polvo, entera o descremada sin aditivos (0.08).
- Alícuota reducida del IVA sobre carnes, frutas, legumbres y hortalizas frescas (0.35).
- Alícuota reducida del IVA sobre productos de panadería (0.09).

IVA servicios médicos y medicamentos

- Exención del IVA sobre prestaciones médicas a obras sociales y al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (0.21).
- Exención del IVA sobre medicamentos de uso humano, venta mayorista y minorista (0.08).
- Alícuota reducida del IVA sobre medicina prepaga y sus prestadores (0.07).

IVA servicios de educación

- Exención del IVA sobre servicios educativos (0.08).

Tratamientos sobre asociaciones, fundaciones y cooperativas

- Exención sobre el impuesto a las ganancias de asociaciones civiles, fundaciones, mutuales y cooperativas (0.10).

Tratamientos sobre combustibles

- Diferencia entre las alícuotas aplicadas a las naftas y al gasoil (0.21).
- Cómputo como pago a cuenta del IVA (servicios de transporte) y del impuesto a las ganancias (actividad agropecuaria y mineral) del 45% del impuesto sobre combustibles líquidos contenidos en las compras de gas oil destinado a las respectivas (0.04).
- Exención de los combustibles líquidos a ser utilizados en la zona sur del país (0.05).
- Reducción del impuesto sobre los combustibles, Ley 23.966, por incorporación al gasoil de biodiesel no gravado (0.01).
- Exención del impuesto sobre combustibles para el biodiesel utilizado en la generación de energía eléctrica (0.01).

Tratamientos sobre Zonas económicas

- Deducción especial sobre el impuesto a las ganancias para trabajadores en relación de dependencia que desarrollan su actividad en la Patagonia (0.03).
- Promoción económica de Tierra del Fuego. Ley No. 19.649 (0.35).

Estado Plurinacional de Bolivia³¹

El Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas se aplicará en todo el territorio boliviano sobre las utilidades resultantes de los estados financieros de las mismas al cierre de cada gestión anual, ajustadas de acuerdo con lo que disponga la ley y su reglamento. Se consideran utilidades, rentas beneficios o ganancias las que surjan de los estados financieros, tengan o no carácter periódico. A los mismos fines se consideran también utilidades las que determinen, por declaración jurada, los sujetos que no están obligados a llevar registros contables que le permitan la elaboración de estados financieros, en la forma y condiciones que establezca la reglamentación. No se consideran comprendidos en el objeto de este impuesto los resultados que fueran consecuencia de un proceso de reorganización de empresas, en la forma y condiciones que establezca la reglamentación.

El Impuesto al Valor Agregado grava toda transferencia a título oneroso que importe la transmisión de dominio de cosas muebles, y toda incorporación de cosas muebles en casos de contratos de obras y prestación de servicios y el retiro de bienes muebles de la actividad gravada de los sujetos pasivos con destino al uso o consumo particular del único dueño o socios de las sociedades de personas. No se consideran en el objeto de este impuesto los intereses generados por operaciones financieras, entendiéndose por tales las de créditos otorgados o depósitos recibidos por las entidades financieras, toda otra prestación realizada por las entidades financieras, retribuida mediante comisiones, honorarios u otra forma de retribución, se encuentra sujeta al gravamen. Asimismo, están fuera del objeto del gravamen las operaciones de compra - venta de acciones, debentures, títulos valores y títulos de crédito. Tampoco se consideran comprendidas en el objeto de este impuesto las ventas o transferencias que fueran consecuencia de una reorganización de empresas o de aportes de capitales a las mismas. Con el objeto de complementar el régimen del Impuesto al Valor Agregado, se crea un impuesto sobre los ingresos de las personas naturales y sucesiones indivisas, provenientes de la inversión de capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores (RC-IVA).

Los impuestos incluidos en el reporte son: Impuesto al Valor Agregado, sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), sobre las Transacciones (IT), Régimen Complementario al IVA (RC-IVA), Gravamen arancelario (GA), Notas de Crédito Fiscal (NCF).

³¹ Fuente: <https://www.lexivox.org/norms/BO-L-843R1.html#:~:text=%2D%20Cr%C3%Agase%20un%20Impuesto%20sobre%20las,esta%20Ley%20y%20su%20reglamento> y http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_blv_codtribut.pdf.

Cuadro A10
Renuncias Recaudatorias con mayor peso en el Estado Plurinacional de Bolivia, 2014-2016
(En millones de bolivianos, porcentaje del PIB y porcentajes)

Concepto	Millones de bolivianos			Porcentaje del PIB ^a		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016
Total	3 323,60	3 123,10	2 890,20	1,50	1,40	1,20
Devolución IVA sector exportador	1 465,0 (44,08)	1 751,1 (56,07)	1 677,3 (58,03)	0,66 (44,00)	0,78 (55,71)	0,70 (58,33)
Exención IUE ^b sociedades civiles y fundaciones sin fines de lucro autorizadas	50,4 (1,52)	141,9 (4,54)	151,6 (5,25)	0,02 (1,33)	0,06 (4,29)	0,06 (5,00)
Exención IVA mercadería que introduzcan el "bonafide"	159,2 (4,79)	161,4 (5,17)	148,6 (5,14)	0,07 (4,67)	0,07 (5,00)	0,06 (5,00)
Exención IVA MEFP ^c	339,3 (10,21)	121,5 (3,89)	135,4 (4,68)	0,15 (10,00)	0,05 (3,57)	0,06 (5,00)
Exención IT ^d sector educación	111 (3,34)	107,9 (3,45)	116,8 (4,04)	0,05 (3,33)	0,05 (3,57)	0,05 (4,17)
Exención IVA sector educación	102,4 (3,08)	97,3 (3,12)	102,2 (3,54)	0,05 (3,33)	0,04 (2,86)	0,04 (3,33)
Devolución GA ^e sector exportador	67,2 (2,02)	96,3 (3,08)	95,3 (3,30)	0,03 (2,00)	0,04 (2,86)	0,04 (3,33)
Crédito IVA sector hidrocarburos	106,3 (3,20)	73,0 (2,34)	91,4 (3,16)	0,05 (3,33)	0,03 (2,14)	0,04 (3,33)
Exención IUE sector minería	35,8 (1,08)	31,2 (1,00)	49,7 (1,72)	0,02 (1,33)	0,01 (0,71)	0,02 (1,67)
Exención IVA sector industria	382,2 (11,50)	201,7 (6,49)	48,1 (1,66)	0,17 (11,33)	0,09 (6,43)	0,02 (1,67)
Otros	504,80 (15,19)	339,80 (10,88)	273,80 (9,47)	0,23 (15,33)	0,15 (10,71)	0,11 (9,17)

Fuente: Elaboración propia con base en Ministerio de Economía y Finanzas Públicas del Estado Plurinacional de Bolivia (2018). Boletín Económico: Ingresos y Gastos Tributarios 2017.

Nota: Las celdas vacías indican que el gasto no aplica en ese año. Las cantidades entre paréntesis representan cada concepto como proporción del total de renuncias para 2016.

^a Se utilizó un PIB de 221,573,3 mdb para 2014, de 223,078,6 mdb para 2015 y de 240,850 para 2016, según CEPAL.

^b IUE = Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

^c MEFP = Ministerio de Economía y Finanzas Públicas del Estado Plurinacional de Bolivia.

^d IT = Impuesto a la Transacciones.

^e GA = Gravamen Arancelario.

Renuncias consideradas en cuadro comparativo de principales renuncias para el Estado Plurinacional de Bolivia

IVA Alimentos

- Nd.

IVA servicios médicos y medicamentos

- Nd.

IVA servicios de educación

- Exención del IVA para el sector de educación (0.04).

Tratamientos sobre asociaciones, fundaciones y cooperativas

- Exención del IUE para cooperativas del sector minería (0.02).
- Exención del IUE para sociedades civiles y fundaciones sin fines de lucro autorizadas (0.06).

Tratamientos sobre combustibles

- Créditos al IT, IUE, IVA y RC-IVA para el sector de hidrocarburos (0.05).

Tratamientos sobre Zonas económicas

- Nd.

Brasil

El impuesto a la renta en grava la adquisición de la disponibilidad económica o legal de rentas y otras ganancias de cualquier naturaleza. Se entiende por renta el producto o la remuneración de los factores de producción, capital y trabajo, o la combinación de ambos. El concepto de ganancias comprende los incrementos en el patrimonio no incluidos en el concepto de renta, tales como pensiones y jubilaciones. Las actividades de consumo, como el consumo de bienes o servicios de producción propia y la utilización de bienes de consumo duradero (como la vivienda en propiedad propia), no están comprendidas en el concepto de renta adoptada en Brasil.

En el caso de las personas físicas, se gravan las rentas del factor trabajo percibidas, tales como los salarios de los empleados y las rentas de los profesionales autónomos, según un modelo de impuesto progresivo sobre la renta global³². El Impuesto sobre la Renta de las Empresas (IRPJ) y la Contribución Social sobre la Renta Neta (CSLL) grava los ingresos por actividades empresariales, así como los ingresos por ganancias de capital y los ingresos por inversiones financieras, a partir de la utilidad neta calculada de acuerdo con las normas contables.

Respecto a los impuestos que gravan el consumo, el reporte incluye el Impuesto sobre Productos Industrializados (IPI), el Programa de Integración Social (PIS) y la Contribución a la Financiación de la Seguridad Social (COFINS). El IPI es un impuesto al valor agregado no acumulativo, que grava los productos industrializados producidos en Brasil cuando el producto sale del establecimiento industrial o es equivalente a uno industrial³³. Por su parte, las contribuciones al PIS y COFINS gravan todas las etapas de la cadena de producción (multifases) y gravan la facturación de las empresas a una tasa uniforme, es decir, se aplica una tasa única a la totalidad de los ingresos del contribuyente, sin distinción de origen por actividad, producto o servicio (base amplia)³⁴.

Los impuestos incluidos en el reporte son: Impuesto sobre las importaciones (II), sobre la renta de personas físicas (IRPF), sobre la renta de personas jurídicas (IRPJ), sobre la Renta Retenido en la Fuente (IRRF), sobre Productos Industrializados (IPI), sobre las operaciones financieras (IOF), a la Propiedad de Tierras Rurales (ITR), Programa de Integración Social (PIS) - Programa de Formación de Activos del Servidor Público (PASEP), Contribución Social sobre la Renta Neta (CLL), Contribución a la Financiación de la Seguridad Social (COFINS), Contribución de la Intervención en el Dominio Económico (CIDE), Adicional a Flete para Renovación de Marina Mercante (AFRMM), Contribución al Desarrollo de la Industria Cinematográfica Nacional (CONDECINE), y Contribución a la Seguridad Social (CPS).

³² Consiste en la aplicación de tipos progresivos, según el nivel de renta, sobre una base de cálculo, que está formada por la suma de determinados tipos de renta menos las deducciones permitidas legalmente. Esta tabla progresiva forma parte del sistema tributario de referencia.

³³ El IPI también grava la importación de bienes del exterior, como una forma de igualar la carga tributaria que soportan los bienes industrializados producidos en Brasil, y no grava las operaciones de exportación.

³⁴ Estas contribuciones también gravan la importación de bienes y servicios del exterior, como una forma de igualar la carga tributaria que soportan los bienes y servicios producidos en Brasil. No se cobran en las operaciones de exportación.

Cuadro A11
Renuncias Recaudatorias con mayor peso en Brasil, 2019
(En millones de Reales, porcentaje del PIB y porcentajes)

Concepto	Millones de Reales	Porcentaje del PIB
Total	317 636,05	4,30
Reducción a cero de las tasas de contribución para COFINS sobre importaciones o ventas en productos de agricultura y agroindustria de la canasta básica ^a	22 251,45 (7,01)	0,30 (6,98)
Reducción de la base de cálculo del CPS y modificación de las cuotas patronales para las Micro y Pequeñas Empresas que optaron por el Simples Nacional ^b	22 226,87 (7,00)	0,30 (6,98)
Reducción de la base de cálculo del COFINS y modificación de las cuotas patronales para las Micro y Pequeñas Empresas que optaron por el Simples Nacional	21 870,17 (6,89)	0,30 (6,98)
Deducción de la base de cálculo del IRPF de los gastos con médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionales, logopedas, hospitales, y con pruebas de laboratorio y servicios radiológicos, aparatos y prótesis ortopédicos y dentales	18 133,65 (5,71)	0,25 (5,82)
Reducción de la base de cálculo del IRPJ y modificación de las cuotas patronales para las Micro y Pequeñas Empresas que optaron por el Simples Nacional	16 103,66 (5,07)	0,22 (5,12)
Exención del IRPF que grava las rentas de jubilación o jubilación motivadas por enfermedad grave o accidente	15 317,62 (4,82)	0,21 (4,89)
Exención del IPI para todos los bienes producidos en la Zona Franca de Manaus	14 849,60 (4,68)	0,20 (4,65)
Exención de la Cuota Patronal a la Seguridad Social para las entidades de beneficencia social	12 217,77 (3,85)	0,17 (3,95)
Contribución patronal a la Seguridad Social gravada sobre los ingresos a tasa reducida en sustitución del gravamen sobre la nómina	9 774,40 (3,08)	0,13 (3,02)
Exención del IRPF de los ingresos por retiro y pensión para personas mayores a 65 años	9 496,23 (2,99)	0,13 (3,02)
Otros	155 394,63 (48,92)	2,09 (48,59)

Fuente: Elaboración propia con base en DGT Bases Efetivas – Ano Calendário 2019 – Série 2017 a 2022, <https://www.gov.br/receitaefederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/bases-efetivas-new>.

Nota: Las celdas vacías indican que el gasto no aplica en ese año. Las cantidades entre paréntesis representan cada concepto como proporción del total de renuncias para 2020.

^a Fertilizantes y sus materias primas; plaguicidas y sus materias primas; semillas y plántulas y productos de naturaleza biológica utilizados en su producción; mejorador del suelo; frijoles, arroz, harina de yuca y camote; inoculantes agrícolas; vacuna veterinaria; harina, grañones, sémola, granos triturados o hojuelas de maíz; pollo; leche para consumo humano o utilizada en la industrialización de productos para este fin, bebidas lácteas; quesos; suero; harina de trigo; trigo; pan; hortalizas y frutas y huevos; semillas y embriones; pasta; vacuno, porcino, ovino, caprino, aves; pescado; café; azúcar; aceite de soja y otros aceites vegetales; mantequilla; margarina; jabones de tocador; productos de higiene bucal; papel higiénico.

^b Régimen fiscal exclusivo para micro y pequeñas empresas.

IRPF = Impuesto sobre la renta de personas físicas.

IRPJ = Impuesto sobre la renta de personas jurídicas.

IPI = Impuesto Sobre Productos Industrializados (Interno y Vinculado a Importaciones).

COFINS = Contribución a la Financiación de la Seguridad Social.

CPS = Contribución a la Seguridad Social.

Renuncias consideradas en cuadro comparativo de principales renuncias para Brasil IVA Alimentos

- Reducción a cero de las tasas PIS y COFINS sobre las importaciones o ventas en el mercado interno de: fertilizantes, fertilizantes y sus materias primas; semillas y plántulas; corrector de suelos; frijoles, arroz, harina de mandioca y camote; inoculantes agrícolas; vacuna veterinaria; maíz; pollo; leche, bebidas lácteas; quesos; suero de leche; harina de trigo; trigo; pan de molde; verduras, frutas y huevos; semillas y embriones; acetona; pasta; carne de res, cerdo, oveja, cabra, aves, pescado; café; azúcar; aceite de soja; manteca; margarina; jabón; pasta de dientes; hilo dental; papel higiénico (0.37).

IVA servicios médicos y medicamentos

- Reducción a cero de las tasas del PIS/COFINS que gravan los ingresos provenientes de la enajenación de equipos o materiales destinados a uso médico, hospitalario, clínico o de laboratorio (0.00).
- Crédito PIS/COFINS para personas jurídicas que industrialicen o importen medicamentos (0.07).

IVA servicios de educación

- Exención de impuestos para las instituciones de educación superior privadas, con o sin fines de lucro, que se adhieran al PROUNI (0.01).
- Exención del PIS/COFINS para las instituciones de educación superior privadas, con o sin fines de lucro, que se adhieran al PROUNI (0.01).
- Exención del CSLL para las instituciones de educación superior privadas, con o sin fines de lucro, que se adhieran al PROUNI (0.00).

Tratamientos sobre asociaciones, fundaciones y cooperativas

- Exención del IRPJ a las asociaciones constituidas en la forma de sociedad civil, que tengan por objeto proporcionar o facilitar la adquisición de una vivienda a los asociados, captar, fomentar y difundir el ahorro, o asociaciones de ahorro y préstamo (0.00).
- Exención del Impuesto a la Renta, CSLL, COFINS para las entidades de beneficencia de asistencia social y salud sin fines de lucro (0.06).
- Exención del Impuesto a la Renta, CSLL, COFINS para las asociaciones civiles que presten los servicios para los que han sido constituidas y los pongan a disposición del grupo de personas a quienes están destinados (0.04).
- Exención del Impuesto a la Renta, CSLL, COFINS para las instituciones científicas sin fines de lucro (0.00).
- Exención del Impuesto a la Renta, CSLL, COFINS para las instituciones culturales sin fines de lucro (0.00).
- Exención del Impuesto a la Renta, CSLL, COFINS para las entidades de beneficencia de educación sin fines de lucro (0.05).
- Exención del Impuesto a la Renta, CSLL, COFINS para las instituciones filantrópicas sin fines de lucro (0.03).
- Exención del Impuesto a la Renta, CSLL, COFINS para las instituciones recreativas sin fines de lucro (0.00).
- Reducción de la base de cálculo del IRRF a las asociaciones de ahorro y préstamo (0.00).
- Exención de la PIS/CPS para las entidades de beneficencia social (0.18).

Tratamientos sobre combustibles

- Reducción a cero de las tasas PIS/COFINS a las importaciones de Gas Natural Licuado (0.00).
- Reducción de tasas PIS/COFINS a las importaciones o ventas en el mercado interno de: etano, propano, butano, nafta petroquímica, corrientes de gas condensado y de refinería, hidrocarburos livianos destinados a plantas petroquímicas; etileno, propeno, buteno, butadieno, orto-xileno, benceno, tolueno, isopreno y paraxileno para uso en industrias químicas como insumo (0.01).

Tratamientos sobre Zonas económicas

- Exención del impuesto a la entrada de mercancías extranjeras, cuando se destinen al consumo interno y venta, procesamiento de pescado, recursos minerales y materias primas agrícolas

o forestales, agricultura y piscicultura, turismo, almacenamiento para la exportación, para la construcción y reparación naval y para la admisión como equipaje acompañado, con excepción de armas y municiones, tabaco, bebidas alcohólicas, turismos, perfumería y cosmética, en las Zonas de Libre Comercio³⁵ (0.00).

- Exención del impuesto al ingreso de mercancías a la Zona Franca de Manaus (ZFM), destinadas al consumo interno o industrialización en cualquier grado, incluyendo la transformación, agricultura, pesca, instalación y almacenamiento para la reexportación, con excepción de armas y municiones, tabaco, bebidas alcohólicas, turismos, perfumería y cosmética. Reducción del impuesto a la salida de productos industrializados en la ZFM, a cualquier punto del territorio nacional (0.04).
- Exención o Reducción del IRPJ para empresas con proyectos aprobados para el desarrollo regional de la Superintendencia de Desarrollo de la Amazonia, SUDAM (0.05).
- Exención o Reducción del IRPJ para empresas con proyectos aprobados para el desarrollo regional de la Superintendencia de Desarrollo del Nordeste SUDENE (0.07).
- Exención del IPI-interno que grava los productos fabricados en las Zonas de Libre Comercio, destinados al consumo interno o a la comercialización a otros puntos del territorio nacional (0.00).
- Exención del impuesto IPI-interno para todos los bienes producidos en la ZFM, exención del impuesto para productos elaborados con materias primas agrícolas y extractos vegetales de producción regional, excluyendo origen pecuario, por establecimientos ubicados en la Amazonía Occidental (0.20).
- Exención del IPI-vinculado a la entrada de mercancías extranjeras en las Zonas de Libre Comercio (0.00).
- Exención del IPI-vinculado al ingreso de bienes a la ZFM (0.04).
- Suspensión del PIS/PASEP-importación y COFINS-importación sobre las importaciones realizadas por empresas ubicadas en la Zona Franca de Manaus de materias primas, productos intermedios y materiales de embalaje (0.06).
- Suspensión de la Contribución al PIS/PASEP-Importación y COFINS-Importación que grava la importación de máquinas, aparatos, instrumentos y equipos nuevos, para incorporación al activo fijo de la persona jurídica importadora establecida en la Zona Franca de Manaus (0.00).
- Reducción a cero de las tasas de cotización PIS/PASEP y COFINS que gravan los ingresos por venta de materias primas, productos intermedios y materiales de embalaje, producidos en la Zona Franca de Manaus (0.00).
- Tasas diferenciadas para PIS/PASEP y COFINS contribuciones gravadas sobre la renta bruta obtenida por una persona jurídica industrial establecida en la Zona Franca de Manaus y en el Área de Libre Comercio (0.01).
- Reducción a cero de las tasas de Contribución para PIS/PASEP y COFINS que gravan los ingresos por enajenación de bienes destinados al consumo o industrialización en la ZFM o Área de Libre Comercio (0.02).
- Exención del AFRMM para bienes destinados al consumo o industrialización en la Amazonía Occidental, excluyendo armas, municiones, tabaco, bebidas alcohólicas, perfumes, vehículos de carga, turismos y graneles líquidos (0.00).
- No gravamen de AFRMM sobre las mercancías cuyo origen o destino final sea un puerto ubicado en la región Norte o Noreste del país (0.01).

³⁵ Tabatinga-AM, Guajará-Mirim-RO, Pacaraima y Bonfim-RR, Macapá/Santana-AP y Brasília y Cruzeiro do Sul-AC.

Chile³⁶

El Impuesto a la Renta de Primera Categoría se aplica sobre la base de las utilidades percibidas o devengadas en el caso de empresas que declaren su renta efectiva determinada mediante contabilidad completa, simplificada, planillas o contratos. La excepción la constituyen los contribuyentes de los sectores agrícolas, mineros y transportes, que pueden tributar a base de la renta presunta, cuando cumplan con los requisitos que exige la Ley de la Renta. Las empresas del Estado deben pagar adicionalmente un impuesto especial sobre las utilidades generadas. El Impuesto Único de Segunda Categoría, por su parte, grava las rentas del trabajo dependiente, como sueldos, pensiones y rentas accesorias o complementarias a las anteriores, y es un tributo que se aplica con una escala de tasas progresivas. Si además se perciben otras rentas distintas a las señaladas afectas al Impuesto Global Complementario³⁷ se deben consolidar tales ingresos en forma anual y pagar el tributo antes indicado.

El Impuesto al Valor Agregado grava la venta de bienes corporales muebles e inmuebles y prestaciones de servicios que define la ley del ramo, efectuadas entre otras, por las empresas comerciales, industriales, mineras, y de servicios. El IVA afecta al consumidor final, pero se genera en cada etapa de la comercialización del bien, el monto a pagar surge de la diferencia entre el débito fiscal, la suma de los impuestos recargados en las ventas y servicios efectuados en el período de un mes, y el crédito fiscal, impuesto recargado en las facturas por la adquisición de bienes o utilización de servicios y en el caso de importaciones el tributo pagado por la importación de especies. Se excluyen del IVA los terrenos y también la prestación de servicios que se efectúen o utilicen en el país.

Los impuestos incluidos en el reporte son: El Impuesto a la Renta de Primera Categoría, Impuesto Único de Segunda Categoría, al Valor Agregado (IVA) y sobre los Combustibles.

Cuadro A12
Renuncias Recaudatorias con mayor peso en Chile, 2019-2021
(En millones de pesos, porcentaje del PIB y porcentajes)

Concepto	Millones de pesos			Porcentaje del PIB ^a		
	2019	2020	2021	2019	2020	2021
Total	4 649 101	4 455 403	5 479 653	2,38	2,22	2,31
Régimen de tributación Propyme General Primera Categoría con tasa especial 10% sobre el ISR ^b			608 394 (11,10)			0,26 (11,10)
Depreciación tributaria ^c	657 596 (14,14)	616 100 (13,83)	605 954 (11,06)	0,34 (14,14)	0,31 (13,83)	0,26 (11,06)
Crédito especial sobre el IVA para la construcción de viviendas	518 347 (11,15)	415 459 (9,32)	467 391 (8,53)	0,27 (11,15)	0,21 (9,32)	0,20 (8,53)
Exención del IVA sobre servicios diversos	295 989 (6,37)	283 565 (6,36)	319 011 (5,82)	0,15 (6,37)	0,14 (6,36)	0,13 (5,82)
Exención del ISR sobre ganancias de capital de bienes raíces	243 733 (5,24)	296 444 (6,65)	317 586 (5,80)	0,12 (5,24)	0,15 (6,65)	0,13 (5,80)
Exención del IVA en establecimientos de educación	261 352 (5,62)	250 382 (5,62)	281 680 (5,14)	0,13 (5,62)	0,12 (5,62)	0,12 (5,14)
Régimen de tributación Propyme General Primera Categoría			272 955 (4,98)			0,12 (4,98)
Exención del IVA en transporte de pasajeros	234 587 (5,05)	224 740 (5,04)	252 833 (4,61)	0,12 (5,05)	0,11 (5,04)	0,11 (4,61)

³⁶ Fuente: https://www.sii.cl/ayudas/aprenda_sobre/3072-.html.

³⁷ Impuesto personal, global, progresivo y complementario que se determina y paga una vez al año por las personas naturales con domicilio o residencia en Chile sobre las rentas imponibles determinadas conforme a las normas de la primera y segunda categoría.

Concepto	Millones de pesos			Porcentaje del PIB ^a		
	2019	2020	2021	2019	2020	2021
Exención del ISR sobre rentas de arrendamiento de viviendas acogidas al DFL ^{2d}	226 493 (4,87)	236 766 (5,31)	247 613 (4,52)	0,12 (4,87)	0,12 (5,31)	0,10 (4,52)
Exención de ISR sobre ganancias de Capital Acogidas al Art. 107 ^e	117 943 (2,54)	241 545 (5,42)	245 197 (4,47)	0,06 (2,54)	0,12 (5,42)	0,10 (4,47)
Otros	2 093 061 (45,02)	1 890 402 (42,43)	1 861 039 (33,96)	1,07 (45,02)	0,94 (42,43)	0,79 (33,96)

Fuente: Elaboración propia con base en SII (2021). Informe de Gastos Tributario 2019 a 2021.

Nota: Las celdas vacías indican que el gasto no aplica en ese año. Las cantidades entre paréntesis representan cada concepto como proporción del total de renuncias para 2021.

^a Se utilizó un PIB de 195,116,666.7 mdp para 2019, de 200,851,389.7 mdp para 2020 y de 237,003,614.1 mdp para 2021, según CEPAL.

^b Régimen de tributación Propyme General Primera Categoría con tasa especial 10%; Régimen de Tributación Propyme Impuestos Finales a tasa 10%.

^c Se establece un mecanismo de depreciación acelerada que consiste en depreciar los bienes físicos del activo inmovilizado en una cuota o en un décimo o un tercio de la vida útil normal determinada por el Servicio de Impuestos Internos.

^d Se exime de impuesto a la renta a los ingresos derivados de la explotación de viviendas económicas, construidas de acuerdo con las disposiciones establecidas en dicho texto legal. Es decir, las rentas derivadas del arriendo de estas viviendas están exentas tanto de los impuestos de Primera Categoría como del Impuesto Global Complementario o Adicional, cualquiera sea la persona que las explote.

^e Establece que se exime de los impuestos a la renta el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones emitidas por las SA y rescate y enajenación de cuotas de fondos de inversión y cuotas de fondos mutuos con presencia bursátil.

Renuncias consideradas en cuadro comparativo de principales renuncias para Chile:

IVA Alimentos

- Nd.

IVA servicios médicos y medicamentos

- 13.3 Exención IVA prestaciones de salud (0.10).
- 13.5 Exención IVA ingresos percibidos por las Instituciones de Salud Previsional, ISAPRES (0.01).

IVA servicios de educación

- 13.2 Exención IVA establecimientos de educación (0.12).

Tratamientos sobre asociaciones, fundaciones y cooperativas

- Régimen especial de renta presunta para sociedades de personas o por acciones, comunidades, y cooperativas formadas sólo por personas naturales (0.00).

Tratamientos sobre combustibles

- 16.1 Recuperación del impuesto específico al diésel soportado por transportistas de carga (0.00).
- 16.2 Recuperación diferenciada componente variable SIPCO contribuciones menores (0.00).

Tratamientos sobre Zonas económicas

- 2.6 Exención del impuesto sobre la renta de empresas instaladas en las zonas francas de Iquique y Punta Arenas (0.02).
- 2.8 Exención del impuesto sobre la renta, por 50 años, de empresas instaladas en el territorio de la XII región, exclusivamente actividades industriales, mineras, de explotación de las riquezas del mar, de transporte y de turismo (0.00).

- 2.9 Exención del impuesto sobre la renta, por 44 años, de empresas instaladas en las comunas de Provenir y Primavera, exclusivamente actividades industriales, agroindustriales, agrícolas, ganaderas, mineras, de explotación de la riqueza del mar, de transporte y turismo (0.00).
- 4.6 Crédito tributario por las inversiones efectuadas en las provincias de Arica y Parinacota destinadas a la producción de bienes o prestación de servicios (0.01).
- 4.9 crédito tributario por las inversiones que efectúen en las Regiones XI y XII y en la provincia de Palena, destinadas a la producción de bienes o prestación de servicios en esas regiones y provincia (0.01).
- 9.8 Deducción de renta para personas que tengan residencia y obtengan rentas del trabajo en zonas extremas (0.00).
- 10.5 Crédito de primera categoría por rentas de empresas instaladas en la XII región (0.00)
- 10.6 Crédito de primera categoría por rentas de empresas instaladas en las comunas de Porvenir y Primavera (0.00).
- 13.14 Exención IVA ventas que se realicen por vendedores domiciliados o residentes en el departamento de Isla de Pascua (0.00).
- 13.15 Exención IVA importaciones Zona Franca (0.03).

Colombia³⁸

El Impuesto sobre la Renta se grava, para las personas naturales, sean nacionales o extranjeras sin residencia en el país, respecto de su riqueza poseída directa o indirectamente, a través de establecimientos permanentes en el país, salvo las excepciones legales y las previstas en los tratados internacionales. Para las Personas Jurídicas y Sociedades se grava respecto de su riqueza poseída directamente en el país, salvo las excepciones legales y las previstas en los tratados internacionales. Para las sociedades y entidades extranjeras, respecto de su riqueza poseída indirectamente a través de sucursales o establecimientos permanentes en el país, salvo las excepciones legales y las previstas en los tratados internacionales. El concepto que se grava es el de renta líquida, que es la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios, susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, menos las devoluciones, rebajas y descuentos (ingresos netos), menos los costos realizados imputables a tales ingresos (renta bruta) menos las deducciones realizadas.

Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un impuesto del orden nacional, indirecto, de naturaleza real (afecta o recae sobre bienes y servicios), de causación instantánea, y de régimen general. Este impuesto, que se cobra en el momento de la realización, consumo o compra, de productos, servicios, transacciones comerciales o importaciones y cuyo valor depende del monto de la transacción, así como del producto o mercancía. El impacto fiscal por las modificaciones en el IVA se calcula a partir del "Modelo del IVA" desarrollado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), el cual permite hacer una comparación entre el recaudo tributario efectivamente aportado por los contribuyentes y la estimación del recaudo potencial en ausencia de estas medidas. El recaudo potencial se estima a partir de la estructura de la economía y de las definiciones legales en materia de base gravable y tarifas, dentro del marco normativo vigente, para cuantificar la base imponible del IVA de cuentas nacionales.

Los impuestos incluidos en el reporte son: Impuesto sobre la Renta, al Valor Agregado, al Carbono, a las Gasolinas y Aceite Combustible Para Motores (ACPM).

³⁸ Fuente: <http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/arb/1000.html>.

Cuadro A13
Renuncias Recaudatorias con mayor peso en Colombia, 2018-2019
(En millones de pesos, porcentaje del PIB y porcentajes)

Concepto	Millones de pesos		Porcentaje del PIB ^a	
	2018	2019	2018	2019
Total	81 474	92 446	8,30	8,70
Exclusión del IVA servicios inmobiliarios	8 866 (10,88)	9 432 (10,20)	0,90 (10,88)	0,89 (10,20)
Exclusión del IVA servicios de administración pública y otros servicios prestados a la comunidad en general	8 514 (10,45)	9 364 (10,13)	0,87 (10,45)	0,88 (10,13)
Exclusión del IVA servicios para el cuidado de la salud humana y servicios sociales	5 771 (7,08)	6 372 (6,89)	0,59 (7,08)	0,60 (6,89)
Exclusión del IVA servicios de educación	5 613 (6,89)	6 221 (6,73)	0,57 (6,89)	0,59 (6,73)
Exclusión del IVA productos de la agricultura y la horticultura	4 914 (6,03)	6 026 (6,52)	0,50 (6,03)	0,57 (6,52)
Exención del IVA leche, carnes, huevos ^b	5 433 (6,67)	5 942 (6,43)	0,55 (6,67)	0,56 (6,43)
Exclusión del IVA servicios financieros y servicios conexos	3 484 (4,28)	3 861 (4,18)	0,35 (4,28)	0,36 (4,18)
Exclusión del IVA servicios de apoyo a la agricultura, la caza, la silvicultura la pesca la minería y los servicios públicos	2 555 (3,14)	3 039 (3,29)	0,26 (3,14)	0,29 (3,29)
Exclusión del IVA transporte de pasajeros, de transporte de carga y de alquiler de vehículos	2 179 (2,67)	2 548 (2,76)	0,22 (2,67)	0,24 (2,76)
Exclusión del IVA construcciones	2 122 (2,60)	2 081 (2,25)	0,22 (2,60)	0,20 (2,25)
Otros	32 023 (39,30)	37 560 (40,63)	3,26 (39,30)	3,53 (40,63)

Fuente: Elaboración propia con base en Coordinación de Estudios Económicos (2020). Gastos tributarios en el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado (IVA) y otros impuestos nacionales: Año gravable 2019.

Nota: Las celdas vacías indican que el gasto no aplica en ese año. Las cantidades entre paréntesis representan cada concepto como proporción del total de renuncias para 2019.

^a Se utilizó un PIB estimado de 981,614.458 mdp para 2018 y de 1,062,597.7 mdp para 2019.

^b De acuerdo con la Ley 1955 de 2019, el arroz para consumo humano entró en los bienes exentos de IVA.

Renuncias consideradas en cuadro comparativo de principales renuncias para Colombia

IVA Alimentos

- Exclusión del IVA en productos de la agricultura y la horticultura (0.57).
- Exclusión del IVA en productos de molinería, almidones y productos derivados del almidón; otros productos alimenticios (0.06).
- Exclusión del IVA en bebidas (0.01).
- Exclusión del IVA en carne, pescado, frutas, hortalizas, aceites y grasas (0.00).
- Exclusión del IVA en pescado y otros productos de la pesca (0.00).
- Exclusión del IVA en productos lácteos y ovoproductos (0.00).
- Exención del IVA en leche, carnes, huevos, etc. (0.56).
- Tasa reducida del IVA en preparaciones utilizadas en la alimentación de animales (0.05).
- Tasa reducida del IVA en harinas de trigo o de morcajo y otros cereales (0.01).

- Tasa reducida del IVA en pastas alimenticias sin cocer, rellenar que contengan huevo y las demás (0.01).
- Tasa reducida del IVA en maíz (0.00).
- Tasa reducida del IVA en otras semillas y frutos oleaginosos (soya, maní, algodón, linaza, mostaza, ajonjolí, girasol, aceitunas, cocos, etc.) (0.00).
- Tasa reducida del IVA en productos de panadería a base de sagú, yuca y achira (0.00).
- Tasa reducida del IVA en trigo en grano (0.00).
- Tasa reducida del IVA en nuez y frutos de palma (0.00).
- Tasa reducida del IVA en salchichón, butifarra y mortadela (0.00).
- Tasa reducida del IVA en mieles y melazas (0.00).

IVA servicios médicos y medicamentos

- Exclusión IVA para servicios para el cuidado de la salud humana y servicios sociales (0.60).
- Tasa reducida del IVA para servicios de salud prepagada (0.04).

IVA servicios de educación

- Exclusión IVA servicios de educación (0.59).

Tratamientos sobre asociaciones, fundaciones y cooperativas

- Nd.

Tratamientos sobre combustibles

- Exclusión del IVA en petróleo crudo y gas natural; minerales y concentrados de uranio y torio (0.05).
- Exclusión del IVA en productos de hornos de coque; productos de refinación de petróleo y combustible nuclear (0.01).
- Exención del IVA en biodiesel mezclado y biodiesel b100 (0.17).
- Exención del IVA en alcohol carburante (0.00).
- Tasa reducida del IVA en gasolina y al ACPM (0.08).
- Impuesto Nacional al Carbono (0.02).
- Impuesto Nacional a la gasolina y al ACPM (0.02).

Tratamientos sobre Zonas económicas

- Exención del IVA a las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan a usuarios industriales de bienes o de servicios de zona franca o entre ellos (0.17).
- Tasa reducida ISR a los usuarios de zonas francas (0.05).

Costa Rica³⁹

El impuesto sobre la renta grava los ingresos, continuos o eventuales, de fuente costarricense, percibidos o devengados por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país; así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley, entre ellos los ingresos que perciban los beneficiarios de contratos de exportación por certificados de abono tributario. Lo dispuesto en esta ley no

³⁹ Fuente: <http://www.pgrweb.go.cr/scij/main.aspx>.

será aplicable a los mecanismos de fomento y compensación ambiental establecidos en la Ley Forestal. Se entenderá por ventas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, los provenientes de servicios prestados, bienes situados, o capitales utilizados dentro del territorio, que se obtengan durante el período fiscal de acuerdo con las disposiciones de la ley del impuesto sobre la renta.

El Impuesto sobre el Valor Agregado en la venta de bienes y en la prestación de servicios, independientemente del medio por el que sean prestados, realizados en el territorio costarricense, estos se gravan en el momento de la facturación o la entrega del bien o la prestación del servicio. Se entiende por venta de bienes la transferencia del dominio de bienes, la importación de bienes al territorio costarricense, la venta en consignación y el apartado de bienes, el arrendamiento de bienes con opción de compra, el retiro de bienes para uso o consumo personal del contribuyente o su transferencia sin contraprestación a terceros, el suministro de productos informáticos estandarizados, cualquier acto que involucre o que tenga por fin último la transferencia del dominio de bienes, independientemente de su naturaleza jurídica y de la designación, así como de las condiciones pactadas por las partes. Se entiende por prestación de servicios toda operación que no tenga la consideración de transferencia o importación de bienes.

Los impuestos incluidos en el reporte son: Impuesto sobre la Renta de Persona Jurídicas y Personas Físicas con Actividad Lucrativa, sobre Rentas del Trabajo, sobre Rentas pasivas del mercado financiero, otras rentas varias, Renta disponible y participaciones, Rentas de no residentes, sobre el Valor Agregado, IVA Ley Forestal, Impuesto Único a los Combustibles, Otros impuestos a la importación.

Cuadro A14
Renuncias Recaudatorias con mayor peso en Costa Rica, 2020
(En millones de colones, porcentaje del PIB y porcentajes)

Concepto	Millones de colones	Porcentaje del PIB ^a
Total	1 500 885,47	4,15
Tasa reducida del IVA Canasta Básica Tributaria	375 110,31 (24,99)	1,04 (24,99)
Exención ISRJ Zonas Francas	344 002,03 (22,92)	0,95 (22,92)
Exención del IVA a nivel de aduanas de maquinaria, equipos e insumos para la actividad agropecuaria	35 442,00 (2,36)	0,10 (2,36)
Exención del IVA a nivel de aduanas de equipo médico	27 973,45 (1,86)	0,08 (1,86)
Exención impuesto único sobre los combustibles	27 168,70 (1,81)	0,08 (1,81)
Exención del Iva a nivel de aduanas en la compra de bienes y la prestación de los servicios que sean destinados a ser utilizados para la producción de bienes y servicios destinados a la exportación	24 671,88 (1,64)	0,07 (1,64)
Exención ISR Premios de Lotería	21 319,43 (1,42)	0,06 (1,42)
Exención ISRJ Personas jurídicas creadas con ley especial	20 350,41 (1,36)	0,06 (1,36)
Exención ISRJ Cooperativas	16 954,49 (1,13)	0,05 (1,13)
Exención del Iva a nivel de aduanas para materias primas para la elaboración de insumos para la actividad agropecuaria y empaque del banano	14 702,91 (0,98)	0,04 (0,98)
Otros	593 189,86 (39,52)	1,64 (39,52)

Fuente: Elaboración propia con base en Dirección General de Hacienda (2021), Costa Rica: El Gasto Tributario 2020, Metodología y Estimación. Nota: Las celdas vacías indican que el gasto no aplica en ese año. Las cantidades entre paréntesis representan cada concepto como proporción del total de renuncias para 2020.

^a Se utilizó un PIB estimado de 36 174 304,62 mdc para 2020.

Renuncias consideradas en cuadro comparativo de principales renuncias para Costa Rica:

IVA Alimentos

- Tasa reducida del IVA a la canasta básica tributaria⁴⁰ (1.04).

IVA⁴¹ servicios médicos y medicamentos

- Exención del IVA a equipo médico (0.01).
- Exención del IVA a materia prima, insumos y productos intermedios y finales que se utilicen en la elaboración de medicamentos (0.08).

IVA servicios de educación

- Exención del IVA a instituciones universitarias estatales de educación superior (0.00).

Tratamientos sobre asociaciones, fundaciones y cooperativas

- Exención del ISRJ a cooperativas (0.05).
- Exención ISRJ a asociaciones solidaristas (0.02).
- Excedentes de asociaciones solidaristas (0.01).
- Tasa reducida del ISRJ a títulos emitidos por cooperativas de ahorro y crédito (0.01).
- Tasa reducida del ISRJ a excedentes de cooperativas y similares (0.00).
- Tasa reducida del ISRJ a rendimientos de ahorros de cooperativas de ahorro y crédito y asociaciones solidaristas (0.00).

Tratamientos sobre combustibles

- Exención del Impuesto Único Sobre los Combustibles⁴² (0.08).

Tratamientos sobre Zonas económicas

- Exención del ISRJ a Zonas Francas (0.95).
- Exención del IUSC en Zonas Francas (0.00).

Ecuador⁴³

Para efectos del Impuesto sobre la Renta se consideran renta los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios, y los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales. Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones en la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI). Los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad pagarán el impuesto a la renta en base de los resultados que arroje la misma.

En cuanto al Impuesto al Valor Agregado, se grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como

⁴⁰ La canasta básica tributaria es el conjunto de bienes de consumo efectivo primordial del 30% de la población de menores ingresos, de conformidad con los datos encuestados o censados por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).

⁴¹ Montos exonerados a nivel de Aduanas.

⁴² Combustibles para aerolíneas, pescadores, constructoras, embajadas, cruz roja costarricense, cuerpo de bomberos, instituciones, comercio de combustible, marítimo y otros.

⁴³ Fuente: <https://www.ces.gob.ec/lotaip/2018/Agosto/Anexos-literal-a2/LEY%20DE%20REGIMEN%20TRIBUTARIO%20INTERNO,%20LRTI.pdf>.

a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé la LRTI. Se considera transferencia todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tenga por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, así como los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos, también la venta de bienes muebles de naturaleza corporal que hayan sido recibidos en consignación y el arrendamiento de éstos con opción de compraventa, incluido el arrendamiento mercantil, bajo todas sus modalidades, y el uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes muebles de naturaleza corporal que sean objeto de su producción o venta.

Los impuestos incluidos en el reporte son: Impuesto sobre la Renta de Sociedades; sobre la Renta de Personas Naturales, sobre el Valor Agregado, y Otros impuestos.

Cuadro A15
Renuncias Recaudatorias con mayor peso en Ecuador, 2020
(En millones de dólares, porcentaje del PIB y porcentajes)

Concepto	Millones de dólares	Porcentaje del PIB
Total	4 861,3	4,9
Exención IVA bienes alimenticios	560,0 (11,52)	0,6 (12,24)
Exención ISR instituciones sin fines de lucro	477,4 (9,82)	0,5 (10,20)
Deducción ISR gastos personales	357,5 (7,35)	0,4 (8,16)
Exención IVA semillas, bulbos, plantas, flores, follajes y ramas cortadas, fertilizantes, abono y similares	247,9 (5,10)	0,3 (6,12)
Exención IVA servicios de transporte de pasajeros y carga	203,1 (4,18)	0,2 (4,08)
Exención ISR nuevas inversiones productivas en sectores priorizados	197,6 (4,06)	0,2 (4,08)
Exención IVA pan, fideos, azúcares, panela, etc.	178,4 (3,67)	0,2 (4,08)
Exención IVA servicios de educación	165,8 (3,41)	0,2 (4,08)
Exención IVA medicamentos	162,5 (3,34)	0,2 (4,08)
Exención IVA servicios de salud	130,5 (2,68)	0,1 (2,04)
Otros	2 180,6 (44,86)	2,0 (40,82)

Fuente: Elaboración propia con base en Servicio de Rentas Internas (2021). Manual de Gasto Tributario 2020.

Nota: Las cantidades entre paréntesis representan cada concepto como proporción del total de renuncias para 2020.

Renuncias consideradas en cuadro comparativo de principales renuncias para Ecuador:

IVA Alimentos

- Exención del IVA para bienes alimenticios (0.6).
- Exención del IVA para semillas, bulbos, flores, follajes y ramas cortadas, fertilizantes, abonos y similares (0.3).
- Exención del IVA para pan, fideos, azúcares, panela, entre otros (0.2).
- Exención del IVA para leche y derivados (0.1).

IVA servicios médicos y medicamentos

- Exención del IVA para medicamentos (0.2).
- Exención del IVA para servicios de salud (0.1).

IVA servicios de educación

- Exención del IVA para servicios de educación (0.2).

Tratamientos sobre asociaciones, fundaciones y cooperativas

- Exención del IVA por servicios prestados por clubes, gremios, cámaras de producción, entre otros (0.0).
- Devolución del IVA por adquisición local o importación de bienes y demanda de servicios la Junta de Beneficencia de Guayaquil, el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Fe y Alegría, Sociedad de Lucha Contra el Cáncer (SOLCA), Cruz Roja Ecuatoriana, Fundación Oswaldo Looz y las universidades y escuelas politécnicas privadas (0.0).
- Exención ISR por ingresos de las Instituciones Sin Fines de Lucro (0.5).
- Exención del ISR por ingresos de las Sociedades de Economía Popular y Solidaria (0.0).
- Exención del ISR por ingresos de las entidades del sector financiero popular y solidario (SEPS) resultantes de fusiones de cooperativas (0.0).
- Exención del ISR por ingresos de excedentes de los miembros de las organizaciones previstas en la Ley de Economía Popular y Solidaria (0.0).

Tratamientos sobre combustibles

- Devolución IVA por adquisición combustible aéreos por transporte de carga al extranjero (0.0).
- Exención del ISR por ingresos provenientes de inversiones no monetarias efectuadas por sociedades que tengan suscritos con el Estado contratos de prestación servicios exploración y explotación de hidrocarburos (0.0).

Tratamientos sobre Zonas económicas

- Exención del ISR por ingresos de nuevas inversiones productivas en sectores priorizados, incluye Quito y Guayaquil; fuera de Quito y Guayaquil; y para los sectores priorizados industrial, agroindustrial y agroasociativo dentro de los cantones de frontera, que generen empleo neto (0.2).
- Exoneración ISR por ingresos de empresas administradoras y usuarios de zonas francas (0.1).
- Exención del ISR por ingresos de sociedades constituidas a partir de la vigencia del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), para realizar inversiones nuevas y productivas fuera de Quito o Guayaquil y en sectores económicos prioritarios (0.1).
- Exoneración del ISR por ingresos de las nuevas inversiones productivas conforme las definiciones del COPCI, en las provincias de Manabí y Esmeraldas (0.0).
- Exención del ISR por ingresos de administradores u operadores de una Zona Especial de Desarrollo Económico ZEDE (0.0).
- Dedución del ISR por incremento neto de empleo en zonas deprimidas y de frontera (0.0).

El Salvador

El Impuesto sobre el Valor Agregado grava el consumo de bienes y servicios dentro del país. Por lo tanto, quien tributa el impuesto, es el consumidor final; aunque la legislación identifica como contribuyente o sujeto del impuesto a cada agente económico que participa en la cadena de transacciones afectas. En atención a la Base Tributaria, se puede categorizar como un impuesto monofásico no acumulativo, que grava todas las fases de la cadena de valor. Sin embargo, el impuesto no se acumula en el precio final, sino que la tasa efectiva que paga el último individuo de la cadena es siempre la tasa base.

En atención al principio de origen o destino, es un IVA destino, pues se aplica a bienes cuyo destino es el consumo doméstico (grava importaciones, exime exportaciones). En atención a su Base Microeconómica, es un IVA crédito-factura, porque para calcular el impuesto a pagar, el contribuyente recarga el IVA en sus ventas (débito), y a su vez, deduce el IVA soportado en sus compras (crédito), aquí cada transacción se registra obligatoriamente con un documento legal (factura o comprobante de crédito fiscal) y el contribuyente no requiere de calcular base imponible, sino que la obligación se reduce a: Débito - Crédito.

Los impuestos incluidos en el reporte son: Impuesto sobre la Renta y sobre el Valor Agregado.

Cuadro A16
Renuncias Recaudatorias con mayor peso en El Salvador, 2016
(En millones de dólares, porcentaje del PIB y porcentajes)

Concepto	Millones de USD	Porcentaje del PIB
Total	900,02	3,76
Exención IVA intereses por instituciones bajo la supervisión de la Superintendencia del Sistema Financiero	128,64 (14,29)	0,54 (14,31)
Exención de ISR a Zonas Francas	116,37 (12,93)	0,49 (12,95)
Tasa reducida ISR a sujetos de impuestos no domiciliados	70,59 (7,84)	0,30 (7,85)
Deducción ISR educación y salud	49,86 (5,54)	0,21 (5,56)
Exención de impuestos fiscales y sobre establecimiento y operaciones a las cooperativas	48,23 (5,36)	0,20 (5,37)
Exención IVA servicios de salud	46,20 (5,13)	0,19 (5,13)
Exención IVA primas de seguro de personas y reaseguros en general	43,15 (4,79)	0,18 (4,79)
Deducción ISR cotizaciones voluntarias y obligatorias de seguridad previsional	32,58 (3,62)	0,14 (3,62)
Exención IVA arrendamiento de vivienda para la habitación	28,89 (3,21)	0,12 (3,22)
Exención IVA educación y enseñanza	25,26 (2,81)	0,11 (2,82)
Exención IVA calidad de contribuyentes	24,92 (2,77)	0,10 (2,77)
Otros	285,34 (31,70)	1,19 (31,62)

Fuente: Elaboración propia con base en Ministerio de Hacienda (2017). Marco Fiscal de Mediano y Largo Plazo 2018-2028.

Nota: Las cantidades entre paréntesis representan cada concepto como proporción del total de renuncias para 2016.

Renuncias consideradas en cuadro comparativo de principales renuncias para El Salvador: IVA Alimentos

IVA servicios médicos y medicamentos

- Exención del IVA a los servicios de salud prestados por instituciones públicas (0.193).

IVA servicios de educación

- Exención del IVA a los servicios de educación y enseñanza (0.106).

Tratamientos sobre asociaciones, fundaciones y cooperativas

- Exención de impuestos fiscales y sobre establecimiento y operaciones a las cooperativas (0.202).
- Exención del ISR a las entidades sin fines de lucro y de derecho público (0.089).
- Exoneración del ISR por 5 años a las Asociaciones cooperativas (0.057).

Tratamientos sobre combustibles

- Nd.

Tratamientos sobre Zonas económicas

- Incentivo a empresas usuarias de Zonas Francas y Depósitos de Perfeccionamiento de Activos, DPA (0.004).
- Exención del ISR por 15 años a Desarrollistas, usuarios y administradores de Zonas Francas y DPAs (0.487).

México

Renuncias consideradas en cuadro comparativo de principales renuncias para México:

IVA Alimentos

- Tasa cero del IVA a alimentos (1.0379).

IVA servicios médicos y medicamentos

- Exención del IVA a servicios profesionales de medicina (0.0169).
- Tasa cero del IVA a medicinas (0.0820).

IVA servicios de educación

- Exención del IVA a servicios de enseñanza (0.1465).

Tratamientos sobre asociaciones, fundaciones y cooperativas

- Exención del ISRE a donatarias autorizadas (0.0166).

Tratamientos sobre combustibles

- Estímulo fiscal acreditamiento del IEPS del diésel (0.1143).
- Acreditamiento del IEPS de diésel al sector agropecuario y silvícola (0.0127).
- Acreditamiento del IEPS de los combustibles fósiles utilizados en procesos productivos para la elaboración de otros bienes y que en su proceso no se destinen a la combustión (0.0004).
- Estímulos fiscales en materia del IEPS aplicables a los combustibles automotrices (0.3010).

Tratamientos sobre Zonas económicas

- Estímulos fiscales en la región fronteriza norte (0.3273).
- Estímulos fiscales en la región fronteriza sur (0.0172).
- Estímulo fiscal consistente en una cantidad por litro de gasolina enajenada en la frontera sur de los Estados Unidos Mexicanos, que los contribuyentes podrán acreditar contra el ISR a cargo (0.0028).

Paraguay

El Impuesto a la Renta de Actividades Económicas (IRAE) grava las utilidades devengadas. Se establece como marco de referencia un impuesto de base integral que grava a las rentas empresariales sobre el resultado neto, con algunos ajustes fiscales previstos, considerados estos como formando parte de la estructura del impuesto de referencia. Se identificaron como renuncias recaudatorias a las diversas exoneraciones de rentas, que coexisten en el sistema, por sector de actividad o por dimensión económica. Se pueden deducir todos los costos o gastos necesarios para obtener la renta y conservar la fuente de renta, en particular, los costos financieros, la depreciación y las ganancias o pérdidas de valor de los activos.

El Impuesto a la Renta de Personas Físicas (IRP) toma como referencia la definición de renta Haig-Simons, según la cual se entiende por renta de un individuo en un determinado periodo de tiempo a la suma del valor de mercado de su consumo y el cambio de valor de sus activos, aun cuando estos últimos permanezcan en el patrimonio del sujeto al final del período. Así, se incluye en la base imponible del IRP a las remuneraciones por el trabajo dependiente o independiente, las pensiones, las regalías y los derechos de autor, los alquileres, los intereses y otros rendimientos financieros, las ganancias de capital, los dividendos (y cualquier otra forma de distribución de utilidades), los premios, las loterías, las herencias y donaciones. Dependiendo del principio jurisdiccional que sigue el impuesto, las rentas de fuente extranjera también pueden formar parte de la base imponible del IRP. En dicho caso, cualquier crédito concedido reconociendo los impuestos pagados en el exterior sólo busca eliminar o reducir la doble imposición "jurídica".

Por su parte, el Impuesto al Valor Agregado busca gravar el consumo final de los residentes, grava la venta e importación de bienes, así como la generalidad de los servicios. Para este tipo de IVA lo relevante es el destino final de los bienes y no la residencia de quienes participan de la transacción (i.e., grava las importaciones, pero no las exportaciones). Los sujetos gravados son todos aquellos que realizan transacciones en la cadena de producción-distribución de la economía. Al ser un impuesto multifásico, cada contribuyente tributa en función de la contribución que hace al valor final del bien, y al momento de determinar la obligación tributaria permite la compensación de los impuestos pagados en las compras gravadas con IVA.

Los impuestos incluidos en el reporte son: Impuesto sobre la Renta Personal, sobre la Renta de Empresas, sobre el Valor Agregado y sobre los Derechos Aduaneros.

Cuadro A17
Renuncias Recaudatorias con mayor peso en Paraguay, 2014
(En millones de guaraníes, porcentaje del PIB y porcentajes)

Concepto	Millones de guaraníes		Porcentaje del PIB	
	2013	2014	2013	2014
Total	2 163 805,66	2 655 921,68	1,73	1,92
Crédito IVA Agro		381 347,79 (14,36)		0,28 (14,58)

Concepto	Millones de guaraníes		Porcentaje del PIB	
	2013	2014	2013	2014
Exención IVA Combustibles	291 831,92 (13,49)	324 876,15 (12,23)	0,23 (13,29)	0,23 (11,98)
Exención IVA Educación	230 539,89 (10,65)	256 644,00 (9,66)	0,18 (10,40)	0,19 (9,90)
Tasa reducida IVA bienes de la canasta de consumo	173 857,50 (8,03)	194 098,82 (7,31)	0,14 (8,09)	0,14 (7,41)
Exención a las materias primas importadas	129 194,02 (5,97)	154 768,75 (5,83)	0,10 (5,78)	0,11 (5,73)
Exención IVA instituciones de asistencia médica	122 652,55 (5,67)	137 152,31 (5,16)	0,10 (5,78)	0,10 (5,21)
Ingresos excluidos ISRP temporalmente	168 723,24 (7,80)	126 996,41 (4,78)	0,14 (8,09)	0,09 (4,69)
Exención IVA intereses cooperativas	76 373,02 (3,53)	79 778,85 (3,00)	0,06 (3,47)	0,06 (3,13)
Tasa reducida IVA bienes agropecuarios		77 897,41 (2,93)		0,06 (3,13)
Exención aranceles régimen automotor nacional	62 348,86 (2,88)	62 805,89 (2,36)	0,05 (2,89)	0,05 (2,60)
Otros	970 633,51 (44,86)	922 361,21 (34,73)	0,78 (45,09)	0,66 (34,41)

Fuente: Elaboración propia con base en Agencia Alemana de Cooperación Internacional, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias & Subsecretaría de Estado de Tributación (2015). Estimación de los Gastos Tributarios en la República del Paraguay 2013-2016. Nota: Las cantidades entre paréntesis representan cada concepto como proporción del total de renuncias para 2014.

Renuncias consideradas en cuadro comparativo de principales renuncias para Paraguay:

IVA Alimentos

- Tasa reducida del IVA sobre la enajenación de bienes de la canasta de consumo⁴⁴ (0.15).

IVA servicios médicos y medicamentos

- Exención del IVA a la enajenación de bienes y servicios prestados por instituciones de asistencia médica, social, etc. (0.10).
- Exención del IVA a la enajenación de medicamentos (0.05).

IVA servicios de educación

- Exención del IVA a revistas catalogadas de interés educativo, cultural o científico (0.00).
- Exención del IVA a los servicios prestados por las entidades privadas, con o sin fines de lucro, relativos a la enseñanza reconocida por el Ministerio de Educación y Cultura o por Ley (0.19).
- Exención del IVA a la enajenaciones e importaciones realizadas a favor de entidades educativas inicial y preescolar, escolar básica, media, técnica, terciaria y universitaria, reconocidas por el Ministerio de Educación y Cultura o por Ley (0.00).

Tratamientos sobre asociaciones, fundaciones y cooperativas

- Exención del IVA sobre los servicios que realizan las entidades deportivas y culturales que no persigan fines de lucro (0.05).

⁴⁴ Panificados, carnes, ciertos productos lácteos, aceites, grasas y margarinas de origen vegetal, ciertas infusiones, entre otros.

- Exención del IVA sobre las enajenaciones de bienes y los servicios prestados por las asociaciones, federaciones, fundaciones, mutuales y demás entidades con personería jurídica siempre que no persigan fines de lucro y que las utilidades o excedentes no sean distribuidos directa o indirectamente entre sus asociados o integrantes, los que deben tener como único destino los fines para los que fueron creadas (0.07).
- Exención del ISR a las entidades de asistencia social, caridad, beneficencia, instrucción científica, literaria, artística, gremial, de cultura física y deportiva, y de difusión cultural y/o religiosa, así como las asociaciones, mutuales, federaciones, fundaciones, corporaciones, partidos políticos legalmente reconocidos (0.00).
- Exoneración del ISR sobre las rentas de cooperativas (0.03).
- Exención del ISR para entidades sin fines de lucro de diversos sectores (0.01).

Tratamientos sobre combustibles

- Exención del IVA a los combustibles derivados del petróleo, incluidos los biocombustibles (0.25).

Tratamientos sobre Zonas económicas

- Las actividades descritas en el Artículo 3º de la presente ley que fueren realizadas en Zonas Francas y los resultados obtenidos por los Usuarios estarán exentos de todo tributo nacional, departamental o municipal, con excepción del régimen tributario que se contempla dentro del presente Capítulo Tasa única de 0.5 % sobre el valor de la exportación para los contribuyentes que se dediquen a la venta a terceros países. Esta tasa se aplicará al total de los ingresos brutos provenientes de la venta a terceros países (0.01).

Perú⁴⁵

El Impuesto a la Renta (IR) grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, incluyendo las regalías, los resultados de la enajenación de terrenos rústicos o urbanos, inmuebles y los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes. También grava las ganancias de capital, otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por la Ley del IR, las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley del IR. Para efectos de la Ley del IR, constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital, entendiéndose como bienes de capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa.

Están sujetas al IR la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de la Ley del IR, se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora. En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior, el impuesto recae solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Sobre el Impuesto General a las Ventas (IGV), esta grava la venta en el país de bienes muebles, la prestación o utilización de servicios en el país, los contratos de construcción, la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos y la importación de bienes. Se entiende por venta todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, y al retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación, con excepción de los señalados por la ley del IGV-ISC y su reglamento.

⁴⁵ Fuente: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/tuo.html> y <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/>.

Por su parte, el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) grava la venta en el país a nivel de productor y la importación de los bienes especificados en la ley del IGV-ISC, la venta en el país por el importador de los bienes especificados y los juegos de azar y apuestas.

Los impuestos incluidos en el reporte son: Impuesto sobre la Renta Persona Jurídica, sobre la Renta de Persona Natural, el Impuesto General a las Ventas (IGV), Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) e Impuestos AD VALOREM.

Cuadro A18
Renuncias Recaudatorias con mayor peso en Perú, 2019
(En millones de soles, porcentaje del PIB y porcentajes)

Concepto	Millones de soles	Porcentaje del PIB
Total	17 240,15	2,13
Exoneración IGV productos agrícolas	3 733,92 (21,66)	0,46 (21,60)
Exoneración IGV en la Amazonia	2 288,44 (13,27)	0,28 (13,15)
Inafectación IGV servicios por instituciones educativas	2 242,72 (13,01)	0,28 (13,15)
Inafectación IRPN compensación por tiempo de servicio (CTS)	1 281,06 (7,43)	0,16 (7,51)
Inafectación IGV servicios de crédito efectuados por Bancos	838,58 (4,86)	0,10 (4,69)
Devolución Beneficio de restricción arancelaria	827,26 (4,80)	0,10 (4,69)
Inafectación IGV las pólizas de seguros de vida	593,48 (3,44)	0,07 (3,29)
Diferimiento IRPJ depreciación especial para edificios y construcciones	520,17 (3,02)	0,06 (2,82)
Inafectación IGV juegos de azar y apuestas	491,81 (2,85)	0,06 (2,82)
Exoneración IGV servicios de transporte público	410,75 (2,38)	0,05 (2,35)
Otros	4 011,98 (23,27)	0,51 (23,94)

Fuente: Elaboración propia con base en Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (2018), Informe No. 33-2018.
Nota: Las cantidades entre paréntesis representan cada concepto como proporción del total de renuncias para 2019.

Renuncias consideradas en cuadro comparativo de principales renuncias para Perú:

IVA Alimentos

- Exención del IGV sobre los productos agrícolas (0.46).

IVA servicios médicos y medicamentos

- Inafectación del IGV sobre la importación de medicamentos oncológicos, para VIH y diabetes (0.01).

IVA servicios de educación

- Inafectación del IGV sobre la importación y prestación de servicios por las instituciones educativas públicas o particulares (0.28).

Tratamientos sobre asociaciones, fundaciones y cooperativas

- Nd.

Tratamientos sobre combustibles

- Exención del impuesto ad valorem sobre las actividades vinculadas a la importación de hidrocarburos (0.00).
- Exención del IGV sobre las actividades vinculadas a la importación de hidrocarburos (0.00).
- Devolución del ISC sobre las actividades vinculadas a las compras internas de hidrocarburos (0.00).
- Devolución del IGV sobre las actividades vinculadas a las compras internas de hidrocarburos (0.01).
- Exoneración del IRPN sobre los intereses de cooperativas de ahorro y crédito (0.00).
- Exoneración del IRPJ para fundaciones afectas y asociaciones sin fines de lucro (0.03).

Tratamientos sobre Zonas económicas

- Exención del IGV sobre la venta de combustibles por las empresas petroleras a las comercializadoras o consumidores finales ubicados en la Amazonia (0.02).
- Exención del ISC sobre la venta de combustibles por las empresas petroleras a las comercializadoras o consumidores finales ubicados en la Amazonia (0.03).
- Reintegro tributario del IGV en la Amazonia (0.01).
- Crédito fiscal especial del IGV en la Amazonia (0.01).
- Exoneración del IGV en la Amazonia (0.28).
- Exoneración del IGV sobre las importaciones destinadas a la Amazonia (0.03).
- Tasas reducidas (10%, 5%, 0%) del IRPJ en la Amazonia (0.02).
- Exención del IRPJ a las empresas que se constituyen o estabilizan en la Zona Franca Comercial de Tacna (ZOFRATACNA) y que desarrollen actividades industriales, agroindustriales, de maquila y de servicio (0.00).
- Exoneración del IRPJ sobre actividades productivas en zonas altoandinas (0.00).
- Superposición de tasas diferenciadas del IRPJ entre la tasa del sector agropecuario con las tasas de la Amazonia (0.00).
- Superposición de exención del IGV en los productos agrícolas entre la del del IGV y la ley de Amazonía (0.09).

República Dominicana

Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas grava a toda persona física, nacional o extranjera, que genere una renta de fuente dominicana o beneficios financieros provenientes de rentas extranjeras de residentes en el país. Se utiliza un concepto de renta ampliado que abarca toda utilidad o beneficio que genere un bien o actividad, incluyendo los incrementos en el patrimonio y las rentas financieras. Estos beneficios pueden ser no monetarios. El impuesto sobre la renta para los asalariados se basa en el método PAYE⁴⁶ de retenciones y pagos a cuenta por parte del empleador que los libera hacer declaración jurada anual.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas se aplica luego de efectuar las deducciones permitidas a la renta bruta. Las deducciones para determinar la renta gravable incluyen los gastos

⁴⁶ Pay as you earn (PAYE) que significa un sistema de retención aplicado a los trabajadores por cuenta ajena (asalariados).

corrientes, así como el pago de otros impuestos, tasas y primas de seguros, intereses. Además, incluye las deducciones por depreciación de capital, donaciones, gastos en investigación, entre otros.

El Impuesto a la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) es un impuesto tipo valor agregado que se aplica al consumo de bienes y servicios en general. Este impuesto se aplica efectivamente sobre el valor agregado que cada vendedor le añade al producto, es decir, grava el destino principal, por lo que se considera un impuesto plurifásico. En cada nivel de venta se deduce del impuesto bruto los importes pagados en los niveles anteriores como ocurre al momento de la importación por la compra a un proveedor o por recibir un servicio, entre otros. El único tramo de este impuesto que no recibe crédito es el consumo final.

Finalmente, se denomina Impuesto Selectivo al Consumo al gravamen que se aplica al consumo de un determinado grupo de bienes, los cuales pueden ser importados o de producción nacional. Este tipo de impuesto busca gravar el consumo de bienes que tengan alguna externalidad negativa y que afecten la salud de las personas, la vida de los animales y las plantas, la moral o medio ambiente.

Los impuestos incluidos en el reporte son: Impuesto sobre la Renta de Personas Jurídicas, sobre la Renta de Personas Físicas, sobre el Valor Agregado, sobre los Hidrocarburos, a la Importación. Y sobre el Uso de Bienes y Licencias.

Cuadro A19
Renuncias Recaudatorias con mayor peso en República Dominicana, 2021
(En millones de RD, porcentaje del PIB y porcentajes)

Concepto	Millones de RD	Porcentaje del PIB
Total	217 487,2	4,44
Exención ITBIS Alimentos ^a	61 032,6 (28,06)	1,24 (27,93)
Exención ITBIS Salud	23 060,1 (10,60)	0,47 (10,59)
Exención ISR-PJ Zona Franca Industrial	19 063,7 (8,77)	0,39 (8,78)
Exención ITBIS Educación	13 195,0 (6,07)	0,27 (6,08)
Exención del impuesto sobre activos por créditos del ISRJ	12 112,7 (5,57)	0,25 (5,63)
Exención ISC combustibles empleados en generación eléctrica	11 596,4 (5,33)	0,24 (5,41)
Exención ITBIS servicios de cuidado personal	8 650,8 (3,98)	0,18 (4,05)
Exención Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria	8 263,5 (3,80)	0,17 (3,83)
Eliminación incentivos otorgados por aranceles Zona Franca Industrial	5 869,6 (2,70)	0,12 (2,70)
Exención ISR-PF salario de navidad	4 434,6 (2,04)	0,09 (2,03)
Otros	50 208,20 (23,09)	1,02 (22,97)

Fuente: Elaboración propia con base en Ministerio de Hacienda de la República Dominicana (2020). Gasto Tributario en República Dominicana: Estimación para el Presupuesto General del Estado del año 2021.

Nota: Las cantidades entre paréntesis representan cada concepto como proporción del total de renuncias para 2021.

^a Se excluye yogur, azúcar, café, chocolate, aceite, mantequilla y demás grasas comestibles.

Renuncias consideradas en cuadro comparativo de principales renuncias para República Dominicana

IVA Alimentos

- Exención del ITBIS a alimentos (1.24).

IVA servicios médicos y medicamentos

- Exención del ITBIS a servicios de salud (0.47).

IVA servicios de educación

- Exención del ITBIS a servicios de educación (0.27).
- Exención del ITBIS a instituciones de educación superior (0.00).

Tratamientos sobre asociaciones, fundaciones y cooperativas

- Exención del ISR a instituciones privadas sin fines de lucro (0.09).
- Exención del ITBIS a instituciones privadas sin fines de lucro (0.00).
- Exención del impuesto sobre en la transferencia inmobiliaria instituciones privadas sin fines de lucro (0.00).
- Exención del impuesto sobre la constitución de compañía y aumento de capital social tipo de sociedades exentas (0.00).
- Exención del ISC a instituciones sin fines de lucro (0.00).
- Exención del impuesto arancelario a instituciones privadas sin fines de lucro (0.00).

Tratamientos sobre combustibles

- Exenciones al impuesto sobre hidrocarburos (0.33).

Tratamientos sobre Zonas económicas

- Exención del ISR en la Zona Franca Industrial (0.39).
- Exención del ISR al desarrollo fronterizo (0.03).
- Exención del impuesto sobre los activos en Zona Franca Industrial (0.06).
- Exención del impuesto sobre los activos en desarrollo fronterizo (0.00).
- Exención del impuesto sobre la transferencia inmobiliaria en Zonas Francas (0.00).
- Exención del impuesto sobre la transferencia inmobiliaria desarrollo fronterizo (0.00).
- Exención del impuesto sobre el registro de hipotecas en Zona Franca Industrial (0.00).
- Exención del impuesto sobre la constitución de compañía y aumento de capital social en Zonas Francas (0.00).
- Exención del impuesto arancelario a Zona Franca Industrial (0.12).
- Exención del impuesto arancelario al desarrollo fronterizo (0.00).
- Exención del impuesto sobre el uso de bienes en Zonas Francas (0.00).

Uruguay

Impuesto a la Renta de Actividades Económicas (IRAE) grava a las rentas de fuente uruguaya, entendiendo estas como las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados

económicamente en Uruguay, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos. Los sujetos pasivos de este impuesto son las sociedades con o sin personería jurídica, los establecimientos permanentes de entidades no residentes, entes autónomos y servicios descentralizados que integren el dominio industrial y comercial del Estado, fondos de inversión cerrados de créditos, entre otros.

El Impuesto a la Renta de Personas Físicas (IRPF) grava a las rentas de fuente uruguaya obtenidas por las personas físicas. El mismo comprende a las rentas del capital, los incrementos patrimoniales, las rentas del trabajo y determinadas rentas imputadas a los sujetos pasivos. Los sujetos pasivos son las personas físicas residentes en el territorio uruguayo⁴⁷. Este impuesto establece que las rentas se separan en dos categorías, definiendo una forma distinta de liquidación para las rentas de la Categoría I (Rentas de capital e incrementos patrimoniales) y la Categoría II (Rentas del trabajo). Adicionalmente algunas excepciones del impuesto no se consideran como renuncias ya que se entienden que forman parte de la estructura normal del sistema, ejemplos de esto son la exoneración por los rendimientos de los Fondos de Ahorro Previsional, y la reducción del IRPF por la deducción de las aportaciones a la seguridad social.

Para el Impuesto al Valor Agregado (IVA), la referencia es gravar todos los bienes y servicios con una tasa uniforme. El IVA en Uruguay es un impuesto de carácter general, plurifásico, calculado sobre base financiera en la modalidad débito-crédito. Recae sobre todas las operaciones que supongan una prestación/contraprestación e impacta en el consumo final dada su fácil traslación. En el aspecto subjetivo del IVA, este se grava no a una generalidad de contribuyentes sino a una lista taxativa; si no se pertenece a ningún grupo de sujetos allí incluidos, no se está comprendido en el ámbito del impuesto. Respecto al aspecto espacial del impuesto, la Ley establece que estarán gravadas las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas dentro del territorio uruguayo y la introducción efectiva de bienes, con independencia de donde se haya celebrado el contrato y del domicilio o nacionalidad de quienes intervengan en tales operaciones. El aspecto temporal, la Ley establece que el hecho gravado se considerará configurado con la entrega o la introducción de los bienes o la prestación de servicios.

Los impuestos incluidos en el reporte son: Impuesto a la Renta de Actividades Económicas (IRAE), a la Renta de Personas Físicas (IRPF), sobre el Valor Agregado (IVA), al Patrimonio (IP), Impuesto Específico Interno (IMESI), a las Rentas de los No Residentes (IRNR) y a las Transmisiones Patrimoniales (ITP).

Cuadro A2o
Renuncias Recaudatorias con mayor peso en Uruguay, 2018-2019
(En millones de pesos, porcentaje del PIB y porcentajes)

Concepto	Millones de pesos			Porcentaje del PIB ^a		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Total	111 695,16	124 868,93	131 751,89	5,78	5,74	5,85
Exención IP activos que por sus características quedan comprendidos en alguna exoneración	12 908,53 (11,56)	13 999,81 (11,21)	15 176,77 (11,52)	0,67 (11,56)	0,64 (11,21)	0,67 (11,52)
Exención IVA servicios de salud prestados a los beneficiarios del Fondo Nacional de Salud	10 588,47 (9,48)	11 390,32 (9,12)	12 155,90 (9,23)	0,55 (9,48)	0,52 (9,12)	0,54 (9,23)
Exención del IVA a la enajenación de combustibles derivados del petróleo	7 123,71 (6,38)	7 345,76 (5,88)	7 840,57 (5,95)	0,37 (6,38)	0,34 (5,88)	0,35 (5,95)
Exención del IVA servicios de enseñanza	4 510,60 (4,04)	5 018,33 (4,02)	5 355,63 (4,06)	0,23 (4,04)	0,23 (4,02)	0,24 (4,06)
Exención IRAE Zonas Francas	4 458,88 (3,99)	4 194,72 (3,36)	4 452,65 (3,38)	0,23 (3,99)	0,19 (3,36)	0,20 (3,38)

⁴⁷ A partir del ejercicio 2009 se incorporaron como sujetos pasivos a los núcleos familiares integrados por personas físicas residentes, cuando ejerzan la opción de tributar conjuntamente.

Concepto	Millones de pesos			Porcentaje del PIB ^a		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Exención IP patrimonios ubicados en Zonas Francas	3 690,07 (3,30)	4 162,34 (3,33)	4 512,27 (3,42)	0,19 (3,30)	0,19 (3,33)	0,20 (3,42)
Reducción de IVA operaciones con tarjetas de débito (Inclusión financiera)	3 229,76 (2,89)	4 148,13 (3,32)	3 635,39 (2,76)	0,17 (2,89)	0,19 (3,32)	0,16 (2,76)
Tasa reducida IVA servicios de salud	3 841,17 (3,44)	4 130,60 (3,31)	4 408,24 (3,35)	0,20 (3,44)	0,19 (3,31)	0,20 (3,35)
Crédito IRAE promoción de inversiones	4 009,98 (3,59)	4 071,50 (3,26)	4 321,85 (3,28)	0,21 (3,59)	0,19 (3,26)	0,19 (3,28)
Tasa reducida IVA Alimentos	3 792,42 (3,40)	3 918,90 (3,14)	4 182,31 (3,17)	0,20 (3,40)	0,18 (3,14)	0,19 (3,17)
Otros	66 715,70 (47,94)	69 371,48 (50,04)	65 710,32 (49,87)	2,77 (47,94)	2,87 (50,04)	2,92 (49,87)

Fuente: Elaboración propia con base en Dirección General Impositiva (2021), Estimación del Gasto Tributario en Uruguay 2017-2020.

Nota: Las cantidades entre paréntesis representan cada concepto como proporción del total de renuncias para 2019.

^a Se utilizó un PIB estimado de 1,931,260.12 mdp para 2018, de 2,174,316.36 mdp para 2019 y de 2,253,124 mdp para 2020 según datos de CEPAL.

Renuncias consideradas en cuadro comparativo de principales renuncias para Uruguay:

IVA Alimentos

- Exoneración del IVA a la enajenación de leche pasteurizada, vitaminizada, descremada, en polvo y con sabor (0.06).
- Tasa reducida del IVA sobre alimentos⁴⁸ (0.18).
- Tasa reducida del IVA a la enajenación de carne de ave (0.02).

IVA servicios médicos y medicamentos

- Tasa reducida del IVA a los servicios de salud (0.19).
- Exención del IVA a los servicios de salud presentados a los beneficiarios del Fondo Nacional de Salud (0.52).
- Crédito al IVA sobre prestaciones de las Instituciones de Asistencia Médica Colectiva (0.07).
- Tasa reducida del IVA a medicamentos y especialidades farmacéuticas (0.04).

IVA servicios de educación

- Exención del IVA a las instituciones de enseñanza y cultura (0.23).

Tratamientos sobre asociaciones, fundaciones y cooperativas

- Exención del IRAE a las rentas obtenidas por las cooperativas de producción y consumo (0.04).
- Exención del IRAE a las rentas obtenidas por las instituciones de asistencia médica colectiva (IAMC) y por las asociaciones civiles que realicen las mismas actividades (0.00).
- Exención del IP a sanatorios e IAMC (0.01).
- Exención de IP a cooperativas (0.01).

⁴⁸ Incluye pan, pescado, carne y menudencias, aceites comestibles, arroz, harina de cereales y subproductos de su molienda, pastas y fideos, sal para uso doméstico, azúcar, yerba, café, té, jabón común, grasas comestibles.

Tratamientos sobre combustibles

- Exención del IVA a la enajenación de combustibles derivados del petróleo (0.34).
- Crédito al IVA por litro de combustible (solo nafta) por los automóviles de taxímetros (0.00).
- Devolución del IVA incluido en las adquisiciones de Gasoil de algunos subsectores del sector agropecuario (0.00).

Tratamientos sobre Zonas económicas

- Exención del IRAE a los usuarios de las zonas francas (0.19).
- Exención del IP a los usuarios de las zonas francas (0.19).
- Crédito al IMESI en el precio de venta de los combustibles realizadas en estaciones de servicio ubicadas en algunas localidades fronterizas (0.01).
- Exención del IVA a operaciones realizadas en Zona Franca (0.00).
- Tasa reducida del IRPF a personal dependiente en Zonas Francas (0.04).

Anexo 4

Glosario

Beneficios tributarios: Constituyen tratamientos tributarios preferenciales como deducciones, exenciones, créditos y diferimientos, entre otros, contemplados en el código tributario u otros reglamentos tributarios que implican una reducción del pasivo tributario de un contribuyente. Estos beneficios suelen ser fundamentados en razones de interés público (incluido el apoyo a sectores económicos estratégicos), equidad y justicia social.

Créditos: Montos que se reducen del pago de impuestos o permiten rebajar dichos tributos.

Deducciones: Montos que se pueden rebajar o reducir de la base gravable.

Diferimientos: Postergación en el pago de impuesto.

Exenciones: Montos que se excluyen del valor sobre el cual se calcula un impuesto (la base gravable).

Enfoque de estimación: En lo referente a la medición de las renuncias recaudatorias se destacan tres enfoques distintos: i) ingreso renunciado, ii) ingreso ganado y iii) gasto directo equivalente.

Facilidades administrativas: Excepciones al cumplimiento de obligaciones formales que impactan la integración de la base del impuesto.

Gasto equivalente: Mide el costo de proveer el mismo beneficio monetario que otorga el tratamiento tributario preferencial a través de un gasto público directo.

Ingreso ganado: Cuantifica la ganancia en recaudación que implicaría la eliminación del tratamiento preferencial, por lo que considera algún supuesto acerca del cambio de comportamiento de los beneficiarios.

Ingreso renunciado: Enfoque de estimación que mide la pérdida de recaudación debido a la aplicación del tratamiento preferencial a través de un ejercicio de equilibrio parcial, suponiendo que los contribuyentes no cambiarían su comportamiento si el beneficio tributario no existiera.

Incentivo tributario: Disposición tributaria de carácter especial que se otorga a empresas o proyectos de inversión que cumplen determinados requisitos y en virtud de la cual se admite una desviación favorable respecto de lo establecido en el código general de impuestos. Suelen tener el objetivo de promover un cambio en el comportamiento de los agentes económicos.

Marco de referencia: Estructura “normal” o punto de comparación (*benchmark*) tributario a partir del cual se identifican y miden las renuncias recaudatorias. En general, esta estructura “normal” se compone por aquellas medidas que forman parte fundamental de su naturaleza, como el objeto, el sujeto, la base, la tasa o tarifa, el régimen aplicable a los residentes en el extranjero, entre otros. Esta estructura puede seguir un marco legal o uno conceptual teórico.

Objetivos de Desarrollo Sostenible: Serie de 17 objetivos dirigidos hacia la sostenibilidad económica, social y ambiental que conforman lineamientos de políticas para los 193 Estados Miembros de las Naciones Unidas que suscribieron a la Agenda 2030 de Desarrollo Sostenible.

Renuncia recaudatoria: Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE⁴⁹), se refiere a una transferencia de recursos públicos realizada mediante reducciones de las obligaciones impositivas con relación a un marco de referencia o “*benchmark*”, en lugar de realizarse a través de un gasto público directo. Para el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT⁵⁰), se definen como los recursos dejados de percibir por el Estado, por la existencia de incentivos o beneficios que reducen la carga tributaria directa o indirecta de determinados contribuyentes con relación a un sistema tributario de referencia, con el fin de alcanzar ciertos objetivos de la política económica y social.

⁴⁹ Ver Kraan, D. J. (2004). Off-budget and tax expenditures.

⁵⁰ Ver CIAT (2011). Manual de Buenas Prácticas en la medición de los gastos tributarios: Una experiencia Iberoamericana.

Tasas reducidas: Tasa menor a la tasa general aplicable a ciertas transacciones o sujetos.

Zona Franca: Áreas geográficas delimitadas cuyo objeto es promover y desarrollar el proceso de industrialización de bienes y la prestación de servicios destinados primordialmente a los mercados externos.

Zona Económica: Áreas geográficas delimitadas bajo una normatividad especial en materia tributaria.

El sistema tributario es uno de los principales instrumentos del Estado para financiar la provisión de bienes y servicios públicos. En el sistema impositivo existen tratamientos preferenciales que buscan promover la actividad económica o apoyar a determinados sectores. Los ingresos públicos no percibidos por estos tratamientos preferenciales se conocen como renuncias recaudatorias.

La magnitud de las renuncias recaudatorias en América Latina es considerable. En promedio, equivalieron al 3,8% del PIB y representaron el 20,6% de la recaudación tributaria en 2020. Ante la necesidad de impulsar una recuperación transformadora y financiar la implementación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible resulta clave fortalecer las metodologías de cuantificación de las renuncias recaudatorias a fin de evaluar su eficiencia, eficacia y equidad.

En este documento se analizan los informes de renuncias recaudatorias en países de la región con el propósito de ofrecer una guía para estimar sus costos. Sobre la base de las mejores prácticas identificadas en esos informes se propone una serie de elementos a tener en cuenta para la estimación, el análisis y el informe de las renuncias recaudatorias, poniendo el énfasis en las características de los informes más completos.

