

Coordinación, evidencia y rendición de cuentas:

La reforma de la gobernanza de los gastos tributarios en América Latina

Paolo de Renzio | Noviembre 2021

MENSAJES CLAVE

- Los gobiernos pueden utilizar los gastos tributarios por una serie de buenas razones. En la práctica, sin embargo, la forma en que se utilizan los gastos tributarios suele ser controvertida. Representan una importante pérdida de ingresos, pueden socavar la equidad horizontal y vertical, y están sujetos a un escrutinio y debate limitados.
- Existen pocas pruebas de investigación y orientaciones políticas sobre cómo los gobiernos hacen -y deben- gestionar sus gastos tributarios. Algunas organizaciones internacionales han elaborado una lista de principios emergentes de buenas prácticas. Hemos utilizado estos principios como punto de partida para examinar los acuerdos actuales de gestión de los gastos tributarios a lo largo de América Latina.
- Ningún país de los que hemos analizado cuenta con una ley integral y orgánica que regule cómo deben crearse, gestionarse y evaluarse los gastos tributarios. En cambio, las disposiciones sobre gastos tributarios suelen estar dispersas entre numerosas leyes de diferentes tipos, con claras limitaciones en las disposiciones incluidas.
- El papel que desempeñan los diferentes actores en la introducción y aplicación de los gastos tributarios en los distintos países genera sistemas disfuncionales en los que nadie tiene la responsabilidad general de la gestión eficaz de los gastos tributarios como instrumentos de política fiscal, y en los que los gobiernos no rinden cuentas del impacto de los gastos tributarios. Los intereses sectoriales estrechos tienden a prevalecer sobre las consideraciones colectivas más generales, y las voces de los ciudadanos y los trabajadores no se toman suficientemente en cuenta.
- Hay tres áreas que merecen atención a la hora de enmarcar las reformas para mejorar la gestión del gasto tributario: (a) mejorar la **coordinación** especificando los objetivos y las prioridades, concentrando la toma de decisiones en el ministerio de finanzas y definiendo normas y procedimientos claros que deben seguirse; (b) generar y publicar más **evidencia** tanto sobre la valoración del gasto tributario como sobre su rendimiento a intervalos regulares; y (c) mejorar la **rendición de cuentas** mejorando el seguimiento del rendimiento, introduciendo cláusulas de canducidad obligatorias, publicando información sobre los beneficiarios y promoviendo un debate más amplio e inclusivo para todos los gastos tributarios.

INTRODUCCIÓN

Desde 2016, el proyecto para la investigación, la incidencia y el aprendizaje sobre gastos tributarios en América Latina (LATERAL, por sus siglas en inglés) reúne a un grupo de diez organizaciones de la sociedad civil procedentes de toda la región de América Latina y el Caribe¹ para comprender mejor las formas en que los gobiernos utilizan —o abusan de— los gastos tributarios como herramientas de política fiscal y desarrollo económico e influir en ellas.

Los gastos tributarios —también conocidos como exenciones fiscales, desgravaciones o subvenciones fiscales— son disposiciones especiales del código tributario que reducen o aplazan los impuestos que determinados grupos de contribuyentes deben pagar. En la teoría, los gobiernos los justifican con diversas razones, como beneficiar a determinadas personas (por ejemplo, con la reducción del IVA en artículos de consumo básico para el beneficio de personas en situación de pobreza), promover la inversión (por ejemplo, la reducción de la carga impositiva de las empresas que invierten en determinados sectores o regiones) o incentivar determinados comportamientos (por ejemplo, la reducción de los impuestos pagados por la compra o el uso de vehículos eléctricos). En la práctica, sin embargo, el uso de los gastos tributarios suele ser polémico. Para los gobiernos, representan una importante pérdida de ingresos —estimada entre el 10 y el 20 por ciento de los ingresos públicos totales— que puede afectar su capacidad para financiar servicios básicos y promover el cumplimiento de los derechos humanos. Pueden generar sistemas tributarios sumamente distorsionados y regresivos, que atentan contra la equidad horizontal y vertical. Y si bien las decisiones en materia presupuestaria están fuertemente reguladas, las decisiones relativas a los gastos tributarios no lo están, lo que significa que son objeto de un escrutinio y un debate limitados, y a menudo su aprobación es resultado de una intensa presión por parte de intereses particulares.

En investigaciones anteriores sobre el tema,² identificamos tres aspectos que caracterizan la gestión de los gastos tributarios en América Latina: (a) problemas de transparencia y acceso a la información, que impiden una evaluación y deliberación adecuadas; (b) la opacidad en los procesos de toma de decisiones, limitados a un número reducido de actores y no vinculados al proceso presupuestario anual; y (c) dificultades para evaluar su impacto, que a menudo parece limitado.

En una publicación anterior, abordamos el tema de la transparencia³ y destacamos que el tipo de divulgación por parte de los gobiernos de la región sobre los gastos tributarios no permite una adecuada rendición de cuentas en relación con su uso. En este informe, abordamos el segundo aspecto, es decir, el modo en que los gobiernos

¹ Consultar lista en el Anexo 1.

² Ver <https://internationalbudget.org/publications/tax-expenditures-latin-america-civil-society-perspective/>.

³ Ver <https://internationalbudget.org/publications/tax-expenditure-transparency-in-latin-america/>.

deciden y gestionan los gastos tributarios, así como el grado en que las disposiciones actuales permiten hacer uso de los mismos de forma eficaz como instrumentos de política fiscal.

Las organizaciones que participan en el proyecto LATERAL llevaron a cabo evaluaciones nacionales con base en una serie de preguntas comunes.⁴ El objetivo fue documentar lo que se sabe acerca de la forma en que se toman las decisiones en torno a los gastos tributarios en cada país y destacar sus contradicciones y limitaciones. El objetivo final es promover un debate público informado sobre lo que debería ocurrir para reformar los procesos de toma de decisiones en relación con los gastos tributarios, a fin de que se conviertan en un instrumento eficaz para la promoción de un desarrollo más inclusivo y equitativo.

GOBERNANZA DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS: NUEVOS PRINCIPIOS DE BUENAS PRÁCTICAS

Aunque muchos de los problemas relacionados con la gestión de los gobiernos en materia de gastos tributarios —y que socavan la rendición de cuentas respecto a su uso— son bien conocidos entre las personas que trabajan en este campo, éstos no han sido estudiados a detalle, en particular en los países en desarrollo. Por lo que hemos podido comprobar, la investigación académica sobre el tema es muy limitada. La ausencia de evidencia comparativa y de ejemplos en profundidad específicos por país dificulta la realización de análisis sistemáticos. Como parte del proceso de redacción de este informe, consultamos a varias personas expertas; sin embargo, no fue posible obtener información suficiente en términos de evidencia relevante y orientación específica sobre la forma en que los gobiernos gestionan —o deberían gestionar— sus gastos tributarios.

La principal excepción es un número limitado de informes publicados por organizaciones internacionales en los que se analizan algunos de los problemas y desafíos relacionados con un tipo específico de gasto tributario: los incentivos fiscales concedidos a las empresas para promover la inversión y estimular el crecimiento económico. Estos informes proporcionan algunos lineamientos generales que pueden servir para tener una idea de la forma en que los gobiernos deberían plantearse, en términos generales, la mejora de la gobernanza de los gastos tributarios.

La OCDE presentó una serie de principios para “mejorar la transparencia y la gobernanza de los incentivos fiscales para la inversión en los países en desarrollo”, que también son el punto de partida de un documento elaborado

⁴ Los países incluidos son Argentina, Brasil, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Perú y República Dominicana. En el Anexo 1 figura la lista de las organizaciones asociadas que realizaron la investigación en cada país.

por la OCDE en colaboración con el FMI, la ONU y el Banco Mundial para el Grupo de Trabajo sobre Desarrollo del G-20.⁵ Entre ellos se encuentran:

- 1) Los incentivos fiscales deberían proporcionarse sólo a través de leyes tributarias, o consolidarse en el código fiscal y ser aprobados por el órgano legislativo o parlamento.
- 2) La autoridad principal para promulgar los incentivos fiscales debe recaer en una sola entidad, de preferencia el Ministerio de Finanzas, a partir de una adecuada coordinación con otros organismos gubernamentales.
- 3) Es necesario evaluar de forma periódica la eficacia en el cumplimiento de los objetivos de los incentivos fiscales.
- 4) Los criterios para la concesión de incentivos fiscales deben definirse con claridad, reducirse al mínimo la discrecionalidad y garantizarse la transparencia y la rendición de cuentas (por ejemplo, mediante criterios de elegibilidad automáticos, mediante auditorías y evaluaciones periódicas en las que se publiquen los nombres de las personas beneficiarias, etc.).

Dichos principios fueron retomados y desarrollados en una revisión reciente de los incentivos fiscales en América Latina realizada por la CEPAL y Oxfam.⁶ En ella se agrega que:

- 1) Las leyes que establecen incentivos fiscales deben incluir una declaración explícita de sus objetivos y una justificación de las políticas basada en el análisis de los costos y beneficios.
- 2) Todos los incentivos fiscales deben tener una cláusula de expiración o fecha de término, para ayudar a garantizar un proceso adecuado de revisión y evaluación que pueda determinar su rendimiento y ofrecer la oportunidad de decidir si se renuevan, reforman o cancelan.
- 3) Los informes sobre gastos tributarios deben incluirse en la discusión del presupuesto anual y presentarlos de tal manera que se facilite su comparación con otros gastos presupuestarios.
- 4) Las decisiones en materia de gastos tributarios deben basarse en la participación amplia de los diversos actores, incluida la sociedad civil.

⁵ Ver <https://www.oecd.org/tax/tax-global/transparency-and-governance-principles.pdf> y <https://www.oecd.org/tax/tax-global/options-for-low-income-countries-effective-and-efficient-use-of-tax-incentives-for-investment.pdf>. Algunos de estos mecanismos se incluyeron también en los [Principios de Derechos Humanos en la política fiscal](#), una iniciativa colaborativa desde la sociedad civil para fortalecer el vínculo entre las políticas fiscales y el gasto público con la justicia fiscal y los derechos humanos.

⁶ Ver <https://www.cepal.org/es/publicaciones/44787-incentivos-fiscales-empresas-america-latina-caribe>.

Para comprobar en qué medida se tenían en cuenta estos principios de buenas prácticas, las organizaciones que integran LATERAL los utilizaron como criterios de referencia a la hora de analizar los mecanismos actuales para la gestión de los gastos tributarios en toda América Latina.

El resto de este informe se basa en las investigaciones realizadas en cada país y abarca el marco jurídico y normativo que rige la política de gastos tributarios, las funciones y responsabilidades de los distintos actores en la formulación e implementación de dicha política y ejemplos específicos de distintos tipos de gastos tributarios en todos los países. Por último, el informe recoge las lecciones derivadas de la investigación realizada en cada país y presenta algunas recomendaciones para que los gobiernos mejoren la gobernanza de los gastos tributarios en la región.

EL MARCO JURÍDICO Y NORMATIVO PARA LA GESTIÓN DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS

En la mayoría de los países latinoamericanos incluidos en nuestro proyecto, los gastos tributarios existen en una especie de “vacío normativo”, donde la falta de claridad y los débiles mecanismos de rendición de cuentas crean un entorno propicio para la ineficacia, la inequidad y el abuso. En comparación con otras disposiciones presupuestarias —como las vinculadas a los impuestos y gastos ordinarios—, la gestión de los gastos tributarios se caracteriza por una menor transparencia, un menor control y una mayor fragmentación de la responsabilidad, así como por una falta de coordinación. Esto se debe, en parte, a un marco jurídico y normativo deficiente, en el que existen muchas lagunas.

Si bien las constituciones de varios países hacen mención de los gastos tributarios, suelen hacerlo en términos muy generales y limitándose a dar una orientación general sobre quién es responsable de la creación y concesión de beneficios y exenciones tributarias de diversa índole, y a establecer la necesidad de una base legal para todos los gastos tributarios. En algunos casos, como en Guatemala, la constitución también define una serie de instituciones que están exentas del pago de impuestos, como las universidades y el fondo de seguridad social, entre otras.

Ninguno de los países incluidos en el estudio cuenta con una ley orgánica completa que regule la creación, gestión y evaluación de los gastos tributarios. Las disposiciones sobre gastos tributarios suelen estar más bien dispersas en múltiples leyes de índole diversa, desde leyes de responsabilidad fiscal hasta leyes que regulan tipos específicos de impuestos, o leyes dedicadas a promover el desarrollo económico de forma más general (por ejemplo, a través del comercio y la inversión) o el de sectores económicos específicos (por ejemplo, recursos naturales, turismo, cultura) o regiones concretas (por ejemplo, zonas económicas francas). Sin embargo, cada uno de estos tipos de leyes presenta claras limitaciones en cuanto a las disposiciones que incluye. Las leyes de responsabilidad fiscal suelen limitarse a definir los gastos tributarios e incluir requisitos básicos de transparencia y presentación de informes; las

leyes tributarias no suelen abarcar los objetivos y las evaluaciones de las políticas; y las leyes sectoriales no se ocupan de la coordinación general de la política de gastos tributarios en la administración en conjunto. Como ya se mencionó, esto contribuye a crear un marco débil que no garantiza una gestión coherente, integral y eficaz de los gastos tributarios como instrumento de política fiscal. En este sentido, sólo el código tributario de Perú incorpora algunas disposiciones que resultan más interesantes y progresivas en torno a la creación de gastos tributarios (ver Recuadro 1).

RECUADRO 1. DISPOSICIONES SOBRE GASTOS TRIBUTARIOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO DE PERÚ

La Norma VII del *Código Tributario* de Perú establece algunas “reglas generales para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios”. En ellas se establece que toda propuesta de creación de gastos tributarios deberá:

- a) encontrarse sustentada en una Exposición de Motivos que contenga el objetivo y los alcances de la propuesta, el efecto de la vigencia de la norma que se propone sobre la legislación nacional, el análisis cuantitativo del costo fiscal estimado de la medida, especificando el ingreso alternativo respecto de los ingresos que se dejarán de percibir a fin de no generar déficit presupuestario, y el beneficio económico sustentado por medio de estudios y documentación que demuestren que la medida adoptada resulta la más idónea para el logro de los objetivos propuestos;
- b) ser acorde con los objetivos o propósitos específicos de la política fiscal planteada por el Gobierno Nacional, consideradas en el Marco Macroeconómico Multianual u otras disposiciones vinculadas a la gestión de las finanzas públicas;
- c) señalar de manera clara y detallada el objetivo de la medida, los sujetos beneficiarios, así como el plazo de vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, el cual no podrá exceder de tres años. Toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres años;
- d) incluir un informe previo del Ministerio de Economía y Finanzas.

Fuente: [Código Tributario, Título Preliminar](#)

Además, en varios países, los gastos tributarios pueden crearse por vías que eluden el proceso legislativo ordinario, lo que limita aún más la transparencia y la rendición de cuentas e impide la realización de debates y consultas

importantes. El poder que tiene el Ejecutivo para crear gastos tributarios por decreto suele estar limitado —ya sea a pequeñas cantidades, como en la República Dominicana, o a la cancelación de ciertas obligaciones tributarias, como en México y Guatemala—; sin embargo, aún puede tener un impacto significativo y repercusiones importantes. En Argentina, los gastos tributarios derivados de un decreto presidencial representan entre el 15 y el 20 por ciento del total de gastos tributarios existentes. En Brasil, los gastos tributarios no se pueden crear, pero sí ampliar —y a menudo extender— por decreto, con lo que se pasa por alto un momento importante para hacer un balance y evaluar el desempeño. No obstante, en Brasil, el Ejecutivo ha recurrido en diversas ocasiones a las llamadas “*Medidas Provisórias*” (medidas provisionales) o MP para introducir gastos tributarios y limitar y reducir el proceso legislativo por el que deben pasar las propuestas antes de su aprobación. Esta práctica ha sido criticada en múltiples ocasiones por el organismo de control externo del país (el *Tribunal de Contas da União*, o TCU), pero sin mayores repercusiones.

Algunos países de la región, como la República Dominicana, Ecuador y Honduras, han intentado en diferentes momentos introducir una nueva legislación para reformar y racionalizar sus gastos tributarios a partir de la introducción de diferentes restricciones y requisitos. En 2013, por ejemplo, Honduras aprobó una ley que deroga todos los gastos tributarios existentes e introduce nuevas normas y procedimientos, como una cláusula de expiración automática a los 12 años para todos los gastos tributarios. Sin embargo, incluso con estas reformas, los gastos tributarios en Honduras continúan entre los más altos de la región.

ACTORES CLAVE Y SU PAPEL EN LA GOBERNANZA DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS

Para entender el funcionamiento real de los procesos de toma de decisiones en torno a los gastos tributarios, es importante ir más allá de la existencia y las características de los marcos legales y normativos para la gestión de los mismos en cada país y analizar el papel que desempeñan los diferentes actores. En esta sección, analizaremos la manera en que los principales actores y partes interesadas contribuyen a las decisiones relativas a los gastos tributarios y a su gestión general.

El papel de **los ministerios de finanzas**, como se destaca en los nuevos principios de buenas prácticas antes mencionados, debería predominar en las decisiones relativas a los gastos tributarios, así como en su coordinación y gestión generales. Después de todo, se trata de los guardianes del erario público, responsables de formular la política fiscal general del gobierno y de supervisar su implementación. Si bien la legislación vigente de los países estudiados en ocasiones contempla esta función, en la práctica, los ministerios de finanzas tienden a desempeñar un papel mucho menor y no garantizan una coordinación y una gestión global eficaces. En algunos casos, su función se limita a examinar y emitir dictámenes técnicos sobre las propuestas de gastos tributarios; a elaborar y publicar estimaciones sobre el costo de los gastos tributarios; y a formar parte de los comités encargados de su

gestión, a la par de otros actores y no como *primus inter pares*, sin disponer de una autoridad general ni de un papel claro en la planificación y evaluación de la política de gastos tributarios en conjunto en nombre del gobierno. Las razones de ello no son claras, pero pueden deberse a diversos factores, como la falta de capacidad adecuada o de un respaldo legal definido para desempeñar un papel de coordinación firme; mecanismos débiles de coordinación con otros organismos gubernamentales y, en algunos casos, un mayor protagonismo de otros actores, como los ministerios sectoriales o los órganos legislativos, que a menudo afectan la capacidad del ministerio de finanzas a la hora de tomar las riendas de la política global en materia de gastos tributarios.

En la mayoría de los países estudiados en el marco de este proyecto, si no en todos, las **administraciones tributarias** son organismos autónomos independientes del ministerio de finanzas. En todos los países, desempeñan un papel importante en la gestión de la implementación de los gastos tributarios y en la producción, recopilación y publicación de datos e información relevantes. Su papel en la formulación de propuestas de gastos tributarios es más limitado y se centra sobre todo en la aportación de datos técnicos y evaluaciones. Al ocuparse de la administración y la implementación de los impuestos, su función no incluye la coordinación general de las políticas ni la evaluación de los efectos de los gastos tributarios más allá de su costo inmediato en términos de reducción de los ingresos.

Otros ministerios del gobierno—incluidos aquellos responsables del desarrollo económico, del comercio y de sectores específicos como el turismo o la minería y la energía—suelen desempeñar un papel importante y, hasta cierto punto, desproporcionado en las políticas de gastos tributarios, sobre todo en las destinadas a promover la inversión y el crecimiento económico en términos más generales. Estos ministerios consideran a los incentivos fiscales como herramientas importantes para promover el crecimiento y atraer la inversión en sus respectivos sectores y, por lo tanto, promueven su adopción mediante la colaboración con el sector privado (más información al respecto adelante). Sin embargo, a estos actores no les interesa considerar el impacto negativo de los incentivos fiscales en la recaudación ni las repercusiones que esto puede tener en la prestación de servicios en otros sectores. Esto puede dar como resultado contradicciones importantes en el ámbito de la política fiscal general. En los casos en los que se ofrecen incentivos fiscales a través de leyes para promover el desarrollo de sectores específicos, algunas de las disposiciones pueden entrar en claro conflicto con otras leyes que promueven, por ejemplo, la responsabilidad fiscal, o que exigen niveles mínimos de gasto en los sectores sociales. En otras palabras, aunque en lo individual las políticas sectoriales pueden tener sentido, en conjunto corren el riesgo de poner en entredicho el compromiso del gobierno de gestionar de forma responsable las finanzas públicas. En algunos casos, la legislación sectorial contempla la creación de consejos u otros organismos *ad hoc* que incluyen a los ministerios del sector y al sector privado y les confiere responsabilidades importantes en la gestión de los gastos tributarios, como la certificación de beneficiarios potenciales. Algunos ejemplos son el Consejo Nacional de Zonas Francas de Exportación y el Consejo de Fomento Turístico (Confotur) en la República Dominicana. En ciertos casos, el ministerio de finanzas ni siquiera forma parte de estos consejos. Estos acuerdos, además de crear claros conflictos

de interés y una difusa separación entre actores e intereses del gobierno y del sector privado, socavan aún más la capacidad del gobierno para gestionar de forma eficaz los gastos tributarios.

El papel de **los órganos legislativos** en los países estudiados parece ser parcial en lo que respecta a los gastos tributarios. Dado que la mayoría de los gastos tributarios se presentan a través del proceso legislativo, los órganos legislativos participan en la revisión de las propuestas y en su aprobación. No obstante, estos debates suelen producirse al margen del proceso presupuestario ordinario y las consultas con actores relevantes son limitadas, lo que impide un debate más inclusivo e integral en relación con la política fiscal. En algunos casos, en lugar de esperar al Ejecutivo, los legisladores también pueden presentar propuestas de gastos tributarios de forma directa. Al hacerlo, con frecuencia reciben presión por parte de los intereses del sector privado. Por otro lado, la función de los órganos legislativos en el control y la evaluación de la implementación de los gastos tributarios parece ser muy limitada, incluso cuando se les solicita que aprueben las renovaciones y extensiones de los gastos existentes.

En la mayoría de los países analizados, **las auditorías externas** no han desempeñado un papel muy significativo, a pesar del claro interés que deberían suscitar un área tan importante y opaca de las finanzas públicas. Algunas excepciones apuntan a formas en las que las entidades fiscalizadoras superiores (EFS) podrían implicarse más para garantizar una mejor gobernanza general de los gastos tributarios y su uso más eficaz como instrumentos de política fiscal. En Brasil, el *Tribunal de Contas da União* (Tribunal de Cuentas de la Unión, TCU) ha solicitado en repetidas ocasiones que se limite el uso de las *Medidas Provisórias* como vía para introducir gastos tributarios; asimismo, que se respete el requisito de la legislación de responsabilidad fiscal de incluir medidas compensatorias siempre que se dejen de percibir ingresos debido a la introducción de un gasto tributario. Por desgracia, ambas recomendaciones parecen haber sido ignoradas una y otra vez por el Ejecutivo. En México, la Auditoría Superior de la Federación (ASF) llevó a cabo una auditoría del desempeño en materia de políticas de gastos fiscales durante el periodo 2013–2018 que incluyó algunas conclusiones y recomendaciones muy interesantes (ver Recuadro 2).

RECUADRO 2. AUDITORÍAS MEXICANAS ANALIZAN LA GOBERNANZA DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS

En 2019, la ASF publicó un informe titulado “Diseño de la política de ingresos: presupuesto de gastos fiscales”, en el que se analizó el proceso de formulación y seguimiento de la implementación del presupuesto de gastos fiscales en México por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

El informe destaca una serie de problemas y deficiencias en la gestión de los gastos tributarios por parte del gobierno. Entre ellos que:

- La SHCP no ha definido con claridad quién es responsable de la elaboración del presupuesto de gastos fiscales. Por consiguiente, tampoco existe un mecanismo preciso para supervisar su implementación, evaluar sus resultados y valorar su impacto en los ingresos del gobierno.
- No existe una coordinación clara entre la SHCP y el SAT para monitorear y evaluar la implementación de los gastos tributarios, ni para transparentar el proceso.
- No existe un sistema para medir el impacto social y económico de los gastos tributarios, incluso en aspectos como la desigualdad y la distribución de la renta, el bienestar de la ciudadanía, el fomento de la inversión y la generación de empleo en los sectores beneficiados.

La ASF emitió una serie de recomendaciones para que la SHCP y el SAT las pongan en práctica, las cuales podrían modificar y mejorar de forma significativa la gobernanza de los gastos tributarios, sobre todo en lo que se refiere a garantizar el seguimiento y la evaluación de sus impactos más amplios.

Fuente: [Auditoría de desempeño 2018-0-06100-07-1725-2019](#)

Entre los actores no estatales, los organismos del **sector privado**, como las corporaciones y las asociaciones empresariales, desempeñan un papel importante a la hora de ejercer presión para obtener incentivos fiscales para sus respectivos sectores y actividades, e intentan influir en las decisiones tanto del Ejecutivo como del Legislativo. Con frecuencia son la contraparte privilegiada en las consultas organizadas por el Ejecutivo o los órganos legislativos. En algunos casos, como ya se mencionó, también forman parte de consejos *ad hoc*, en los que participan en la toma de decisiones sobre la implementación de gastos tributarios, lo que representa un claro conflicto de interés.

Por otra parte, **las organizaciones de la sociedad civil (OSC)**, incluidos los sindicatos, no desempeñan un papel destacado en las decisiones relativas a los gastos tributarios. Los espacios de debate y participación son bastante limitados—y con frecuencia están ocupados en su mayoría por grupos de presión del sector privado— y la falta de acceso a información adecuada a menudo impide la realización de análisis independientes de las políticas de gastos tributarios y sus repercusiones. OSC de toda la región se movilizan cada vez más para incidir en una mayor

transparencia y rendición de cuentas en el uso de los gastos tributarios, así como para acabar con los “privilegios fiscales” más destacados que éstos generan; sin embargo, hasta ahora, su impacto ha sido limitado.

CUADRO 1. ROLES ESPERADOS Y REALES DE LOS DIFERENTES ACTORES EN LA GOBERNANZA DEL GASTO TRIBUTARIO

Actor	Rol esperado	Rol real
Ministerios de Hacienda	Responsabilidad general de la política, la coordinación y la gestión (incluida la evaluación)	<ul style="list-style-type: none"> Examinar y proporcionar opiniones técnicas. Publicación de estimaciones de costos Formar parte de los comités de gestión como miembros habituales.
Administraciones tributarias	Responsabilidad general de la implementación	<ul style="list-style-type: none"> Gestión del día a día Producción de datos e información
Otros ministerios	Presentación de propuestas de gastos tributarios a las autoridades responsables	<ul style="list-style-type: none"> Papel desproporcionado en la elaboración y aplicación de políticas Presidentes de consejos y comités de gestión ad hoc
Legislaturas	Examinar, debatir y aprobar las propuestas de gastos tributarios en el marco de las deliberaciones presupuestarias	<ul style="list-style-type: none"> Escrutinio y consultas limitadas Introducción de propuestas de gastos tributarios independientes del ejecutivo
Audidores externos	Auditoría de los gastos tributarios como programas de gasto ordinario	<ul style="list-style-type: none"> Papel muy limitado (si es que hay alguno) en la auditoría de los gastos tributarios
Sector privado	Participar en los debates políticos	<ul style="list-style-type: none"> Cabildear tanto al ejecutivo como al legislativo para políticas específicas de gasto tributario Contraparte privilegiada en consultas Miembros de consejos ad hoc y comités de gestión
Sociedad civil	Participar en los debates políticos	<ul style="list-style-type: none"> Ningún papel significativo en debates y decisiones sobre gastos tributarios

Fuente: Author

La descripción anterior (resumidos en el cuadro 1) del papel que desempeñan los diferentes actores en la introducción e implementación de los gastos tributarios pone de manifiesto un sistema disfuncional en muchos países en los que no existe un responsable general de la gestión eficaz de los gastos tributarios como instrumentos de política fiscal, y en los que los gobiernos no rinden cuentas del impacto de los gastos tributarios no sólo en los ingresos del gobierno, sino también en los sectores económicos a los que pretenden beneficiar y en la sociedad en su conjunto. Esto fue descrito de forma muy acertada por una de nuestras aliadas en El Salvador:

“La desconcentración institucional en el otorgamiento de incentivos fiscales, con una limitada o débil participación por parte del órgano de finanzas del Estado tanto en el otorgamiento como en la coordinación de los mismos, aumenta el poder discrecional de las autoridades principales en otorgar los mismos, disminuyendo en consecuencia la capacidad de control, vigilancia y evaluación de cumplimiento de los compromisos asumidos por los beneficiarios para recibir los beneficios.”⁷

En otras palabras, existe una tendencia a que prevalezcan intereses sectoriales restringidos sobre consideraciones colectivas más generales, lo que socava la capacidad del gobierno para gestionar los gastos tributarios como parte de la política fiscal general. Además, la voz de la ciudadanía y de la clase trabajadora no se toma en cuenta lo suficiente, ya que el debate tiende a ser muy limitado. En la siguiente sección, mostraremos cómo esta situación ha evolucionado en los distintos países a través de ejemplos concretos.

LA GOBERNANZA DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS EN EL MUNDO REAL: ALGUNOS EJEMPLOS

Como parte del proceso de investigación, las organizaciones que forman parte de LATERAL examinaron el proceso de introducción de gastos tributarios específicos en cada país, para tener una idea de cómo se tomaron las decisiones, el papel que desempeñaron los diferentes actores y hasta qué punto esto permitió una gestión eficaz y una gobernanza con rendición de cuentas de los gastos tributarios. En esta sección se abordan algunos de estos ejemplos. En la mayoría de los casos, se analizó el proceso de concesión de incentivos fiscales a diferentes sectores considerados clave para el desarrollo económico de cada país. El análisis revela algunos elementos importantes que caracterizan los procesos de toma de decisiones en torno a los gastos tributarios en toda la región, además de los ya descritos en las secciones anteriores.

En **El Salvador** y **Guatemala**, los estudios de caso se centraron en la introducción de nuevas leyes para apoyar el procesamiento de las exportaciones y a las zonas económicas libres (zonas francas) en ambos países, consideradas fundamentales para atraer inversiones, promover las exportaciones y generar empleo. En ambos países, las leyes correspondientes tienen una larga y a menudo tortuosa historia, marcada por diversos intentos de intereses privados específicos de obtener beneficios fiscales para sus sectores y actividades, en lugar de estar orientados por una política clara y coherente del gobierno para promover la inversión y el crecimiento. Todo ello ante la abundante evidencia de que el fomento de la inversión a través de zonas francas tiene, en el mejor de los casos, un

⁷ Estudio de caso de El Salvador, página 10.

impacto limitado sobre el crecimiento y el empleo, y a menudo genera desequilibrios que afectan de forma negativa a otros sectores de la economía.⁸

En El Salvador, la legislación vigente se introdujo en 1998, por iniciativa de la Presidencia y el Ministerio de Economía, y experimentó desde entonces una serie de reformas y ajustes, muchos de los cuales ampliaron los sectores y las actividades que podían beneficiarse de los incentivos fiscales. Ninguna de estas reformas se basó en evaluaciones que guiaran el diseño de las políticas, ni incluyó criterios claros de desempeño a ser monitoreados, ya que en su mayoría fueron formuladas en respuesta a las presiones de diversos actores del sector privado.

En Guatemala, el proceso fue algo diferente y hasta cierto punto más inclusivo; sin embargo, una vez más, resalta un patrón similar de influencia del sector privado, así como la ausencia de una política gubernamental clara. La nueva legislación que reforma los incentivos fiscales para las zonas económicas libres tardó casi cuatro años en ser aprobada —de 2013 a 2016— y se caracterizó por numerosas iniciativas fallidas por parte del Congreso, bajo la presión del sector privado, para ampliar los incentivos fiscales. Tanto actores clave dentro del gobierno —como el ministerio de finanzas y la administración de recaudación, a quienes les preocupaba la pérdida de ingresos y los desafíos en la implementación—, como otros actores —entre ellos asociaciones empresariales en representación de sectores que podrían verse afectados de forma negativa por las desigualdades introducidas por los incentivos— y organizaciones de la sociedad civil se opusieron a varias propuestas. Tras múltiples intentos fallidos, y luego de consultas más inclusivas en las que se introdujeron reglas claras y se limitaron los beneficios a los sectores relevantes, al final se llegó a una propuesta consensuada que, en última instancia, fue aprobada como la Ley Emergente para la Conservación del Empleo de 2016. No obstante, desde entonces ha habido varios intentos por parte de los sectores excluidos para ejercer presión tanto en el Gobierno como en el Congreso, a fin de que se les incluya.

En los casos de **Argentina y Brasil** se discuten los regímenes fiscales de otro sector a menudo considerado clave para atraer inversiones y promover el crecimiento: el de la extracción de recursos naturales. Al igual que en muchos otros casos, ambos países ofrecen amplios incentivos fiscales a las empresas que invierten en el sector extractivo; lo anterior, una vez más, a pesar de la escasa evidencia del impacto que dichos incentivos suponen, lo que a su vez impide una verdadera rendición de cuentas.

En Argentina, la ley que contempla los incentivos para el sector minero se remonta a 1993. En ella se presentaba una serie de reducciones fiscales a largo plazo (30 años) para las empresas que invirtieran en actividades mineras. Si bien la ley establecía sus principales objetivos, que incluían la atracción de inversiones, la mejora de la balanza comercial y la creación de puestos de trabajo en zonas subdesarrolladas, no se fijaron parámetros claros para

⁸ Aquí (https://icefi.org/sites/default/files/icefi_ints_la_eficacia.pdf) se puede consultar un ejemplo.

evaluar el logro de dichos objetivos. Durante el debate parlamentario, fueron muchas las dudas expresadas por los legisladores, entre ellas la de atar las manos del gobierno durante un periodo tan prolongado y la de la importancia de vigilar y abordar los impactos ambientales de las inversiones mineras. Sin embargo, la urgencia de poner en marcha lo que se consideraba un régimen de inversión favorable para un sector estratégico llevó a la rápida aprobación de la ley. Treinta años después, la ausencia de objetivos claros y de información relativa al seguimiento del inicio del proceso ha dado lugar a un régimen de implementación con mecanismos de revisión y evaluación débiles. En 2020, la Secretaría de Minería del Ministerio de Desarrollo Productivo aprobó un plan estratégico que incluía como objetivo “asegurar la correspondencia entre el costo fiscal de las políticas de promoción minera y el efectivo desarrollo de la inversión”. Por desgracia, las actividades de seguimiento y control planificadas en apoyo a dicho objetivo carecen de referencias claras, ya que hasta la fecha no existe una planificación adecuada de las evaluaciones.

En 1999, se creó en Brasil el “Régimen aduanero especial de exportación e importación de bienes destinados a las actividades de investigación y de explotación de los yacimientos de petróleo y gas natural” (*Regime Aduaneiro Especial de Exportação e de Importação de Bens Destinados às Atividades de Pesquisa e de Lavra das Jazidas de Petróleo e de Gás Natural*), mejor conocido como Repetro. Sin embargo, una importante revisión realizada en 2017 prolongó su duración hasta el 2040 y amplió su alcance para incluir un régimen fiscal especial, además del régimen aduanero ya existente. La aprobación de las reformas de 2017 se aceleró debido a que el gobierno quería impulsar la internacionalización del sector del petróleo y el gas en el país y las empresas multinacionales presionaban al gobierno para que abriera el sector a la inversión extranjera. A pesar de la clara oposición de muchos partidos en el Congreso y de varias organizaciones de la sociedad civil, con base en algunas evidencias sobre los impactos negativos previsible, las “MP do trilhão” (o las “MP del billón”, llamadas así por lo que se calcula que costarán a las arcas públicas) se aprobaron de forma acelerada y ahora se implementan en su totalidad. En palabras de nuestra investigadora brasileña:

“Repetro es un ejemplo de las diversas debilidades del sistema brasileño de aprobación y gestión de gastos tributarios. Primero, porque no fue creado por una ley específica, sino por la Medida Provisória, en clara violación de la constitución. Segundo, por no haber introducido ninguna medida de compensación, como exige la Ley de Responsabilidad Fiscal. Tercero, por haber interrumpido su proceso en las comisiones parlamentarias, lo que impidió la participación popular y facilitó la falta de compromiso de los órganos legislativos con dichas medidas de compensación. Por último, al no figurar en la Declaración de Gastos Tributarios (Declaração de Gastos Tributarios, DGT), la administración tributaria y la sociedad civil no pueden supervisar el régimen. Así, lo que se tiene es un régimen opaco, que cuesta decenas de miles de millones de reales al

año, lo que, a su vez, reduce el financiamiento de políticas públicas en Brasil y favorece cada vez más a las empresas extranjeras y a la producción de combustibles fósiles en Brasil.”⁹

En la **República Dominicana** y en **México**, los estudios de caso abordan historias de reformas destinadas a promover otros sectores importantes para el desarrollo económico de ambos países, a saber, el turismo en la República Dominicana y el sector primario (agricultura, silvicultura y pesca) en México. Una vez más, los casos muestran la disposición de los gobiernos a aceptar las demandas del sector privado para obtener beneficios fiscales sin que exista evidencia suficiente ni demandas compensatorias adecuadas.

En los últimos veinte años, en la República Dominicana se aprobaron cinco leyes diferentes que incluyen incentivos fiscales para el sector del turismo, la última de las cuales se introdujo en 2013, con una tendencia a ampliar y aumentar los beneficios fiscales para inversionistas y operadoras turísticas a lo largo del tiempo. El proceso que condujo a estas reformas contó con una fuerte presencia de organizaciones del sector privado y asociaciones empresariales en representación de las operadoras turísticas, las cuales ejercieron presión sobre el gobierno y los órganos legislativos con el fin de ampliar los incentivos fiscales existentes. La influencia del sector privado también es muy evidente en el funcionamiento de la Confotur, donde actores de este sector son los responsables de certificar a los beneficiarios. Por su parte, el Ministerio de Finanzas tuvo un papel muy limitado en las consultas previas a la introducción de la ley y aunque realizó algunas evaluaciones relativas a los impactos fiscales, no las ha hecho públicas. Sin embargo, evidencia obtenida de forma independiente apunta a que los actuales incentivos fiscales para el sector turístico no son rentables y deberían reformarse. Asimismo, el generoso régimen de incentivos se encuentra en clara contradicción con el compromiso del gobierno de promover un “pacto fiscal” dirigido a aumentar la eficacia, transparencia y equidad del sistema tributario y a consolidar todos los regímenes de incentivos fiscales en el Código Tributario, entre otras medidas.

En México, entre 2013 y 2014, el gobierno propuso la eliminación de un régimen fiscal simplificado para diversos sectores, incluido el sector primario, bajo el argumento de que ello contribuiría a hacer más equitativo el sistema tributario y a evitar que grandes empresas, que no debían acogerse a él, abusaran del mismo. En su explicación de la iniciativa a los legisladores, el entonces viceministro de revisión argumentó que demasiados vacíos legales y tratamientos especiales podrían, de hecho, obstaculizar el crecimiento económico, sobre la base de las mediocres cifras de crecimiento de México a pesar de la gran cantidad de incentivos fiscales existentes. La propuesta del gobierno encontró una fuerte oposición por parte del sector privado y terminó por ser retirada y sustituida por otro régimen fiscal que conservaba la mayoría de los beneficios —y problemas— del anterior. Desde entonces, los

⁹ Estudio de caso de Brasil, documento disponible, previa solicitud.

gastos tributarios para el sector primario han aumentado y los beneficios siguen concentrados entre los contribuyentes con más recursos.

Como se puede observar en los ejemplos anteriores —en los que se describe la manera en que se tomaron las decisiones en torno a la introducción e implementación de los gastos tributarios en algunos casos específicos en los países incluidos en nuestro proyecto—, la gobernanza de los gastos tributarios en América Latina adolece de una serie de problemas importantes. Entre ellos se cuentan la existencia de marcos políticos débiles por parte de los gobiernos en torno a la planificación y la evaluación de los gastos tributarios, la falta de evidencia y análisis adecuados tanto para orientar las decisiones en materia de gastos tributarios como para evaluar su rendimiento y, finalmente, la excesiva influencia de actores e intereses del sector privado en la configuración de la política gubernamental relativa a los gastos tributarios, en detrimento de otras voces relevantes.

En la siguiente sección, presentamos algunas recomendaciones dirigidas a los gobiernos para abordar estos problemas, mediante la introducción de reformas que permitirían mejorar de manera drástica la gobernanza del gasto tributario.

REFORMAR LA GOBERNANZA DEL GASTO TRIBUTARIO: ¿QUÉ PUEDEN HACER LOS GOBIERNOS?

La evidencia reunida deja claro que los gobiernos de toda América Latina aún tienen un largo camino por recorrer para garantizar que los gastos tributarios se gestionen de forma más eficaz y responsable. Sobre la base de la evidencia resumida más arriba y de los principios de buenas prácticas ya planteados por las organizaciones internacionales, existen tres áreas que merecen especial atención a la hora de pensar en las reformas que los gobiernos pueden adoptar para mejorar la situación.

COORDINACIÓN

Los estudios de caso demuestran que, con frecuencia, la responsabilidad de la gestión de los gastos tributarios está fragmentada, lo que da lugar a ineficiencias y contradicciones. Para mejorar esto, los gobiernos pueden:

- a) Adoptar marcos normativos para los gastos tributarios en los que se especifiquen con claridad las prioridades en materia de políticas y se concilien los objetivos contradictorios (por ejemplo, la responsabilidad fiscal o el financiamiento de las políticas sociales frente al fomento de la inversión).
- b) Concentrar la responsabilidad general y la capacidad de decisión sobre la gestión de los gastos tributarios en el ministerio de finanzas y reforzar la centralización de las funciones de planificación y evaluación.

- c) Definir las normas básicas a seguir durante el proceso de toma de decisiones en torno a los gastos tributarios, y especificar el papel de los diferentes actores e integrarlo, en la medida de lo posible, en los procedimientos presupuestarios normales.

EVIDENCIA

Como muestran los estudios de caso, las decisiones relativas a los gastos tributarios se toman con demasiada frecuencia con base en pruebas limitadas. Los gobiernos pueden:

- a) Generar y publicar de forma periódica más evidencia relativa a la evaluación de los gastos tributarios y su rendimiento. Esto debería incluir información sobre su costo fiscal, sobre su impacto relación con sus objetivos políticos específicos y sobre su impacto en variables socioeconómicas más amplias—incluida la distribución de los ingresos—y en los derechos humanos.
- b) Transferir parte de la responsabilidad de proporcionar datos e información clave sobre el rendimiento de los gastos tributarios a beneficiarios de gastos tributarios específicos.

RENDICIÓN DE CUENTAS

Los procesos de toma de decisiones en torno a los gastos tributarios en los estudios de caso realizados se caracterizan por la ausencia de mecanismos claros de rendición de cuentas, lo que lleva a la adopción de gastos tributarios ineficaces e inequitativos —y, con frecuencia, ampliados—sin una revisión y evaluación adecuadas. Los gobiernos pueden:

- a) Definir objetivos políticos claros para todos los gastos tributarios, acompañados de criterios de rendimiento y mecanismos de seguimiento y evaluación.
- b) Introducir cláusulas de expiración obligatorias para todos los gastos tributarios, a fin de garantizar la realización de revisiones y la evaluaciones periódicas.
- c) Proporcionar información sobre las empresas que se benefician de los gastos tributarios.
- d) Garantizar un debate más amplio e inclusivo y la participación de diversos actores en las decisiones relativas a los gastos tributarios, incluidas las organizaciones de la sociedad civil, la comunidad académica/los grupos de reflexión (*think tanks*) y los representantes de los actores afectados.

Por supuesto, la implementación de algunas de las reformas mencionadas no es sencilla; para ello se requiere de un fuerte compromiso político y depende de la reorientación institucional y el desarrollo de capacidades a largo plazo. Algunas de las dificultades también se derivan de la ausencia de un marco normativo claro para la toma de decisiones en materia de gastos tributarios. Por lo tanto, una posibilidad interesante sería iniciar un debate

inclusivo sobre la introducción de una nueva legislación que defina un marco general para la gobernanza de los gastos tributarios y que regule la adopción, implementación y supervisión de los mismos. Dicho marco podría incluir principios clave, normas sobre el proceso de toma de decisiones, las funciones y responsabilidades de los diferentes actores, requisitos de transparencia y rendición de cuentas, mecanismos de seguimiento y evaluación, etc.

Las autoridades responsables de la formulación de políticas, las y los legisladores, representantes de la sociedad civil y otros actores relevantes deberían iniciar un debate sobre las ideas mencionadas para reformar la gobernanza de los gastos tributarios, tanto en América Latina como en el resto del mundo. Los gastos tributarios son un área de las finanzas públicas y de la política fiscal demasiado importante como para dejarla sin regular, sin transparencia y sin rendición de cuentas.

ANEXO 1: LISTA DE ORGANIZACIONES PARTICIPANTES

Argentina: ACIJ - Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia

Brasil: INESC - Instituto de Estudos Socioeconômicos

República Dominicana: Fundación Solidaridad

Ecuador: Grupo Faro - Fundación para el Avance, las Reformas y las Oportunidades

El Salvador: ISD - Iniciativa Social para la Democracia

Guatemala: ICEFI - Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales

Honduras: FOSDEH - Foro Social de la Deuda Externa y Desarrollo de Honduras

México: FUNDAR - Centro de Análisis e Investigación

Perú: CAD - Ciudadanos al Día

ANEXO 2: PREGUNTAS CLAVE PARA LA INVESTIGACIÓN A ESCALA NACIONAL

1) Marco legal y normativo

- a) ¿Existe una ley integral/orgánica específica que regule los gastos tributarios? En caso afirmativo, ¿cuáles son sus principales disposiciones?
- b) ¿Todos los gastos tributarios se basan en leyes aprobadas por el Parlamento? En caso afirmativo, ¿qué tipo de leyes se utilizan para aprobar los gastos tributarios (leyes fiscales, leyes de inversión, leyes de desarrollo sectorial, etc.)? ¿Qué tipo de disposiciones suelen incluir estas leyes?
- c) En caso contrario, ¿qué otros instrumentos normativos se utilizan para aprobar los gastos tributarios? ¿Qué tipo de disposiciones suelen incluir estos instrumentos?
- d) ¿En qué medida el marco legal y normativo existente en torno a los gastos tributarios se ajusta a los nuevos principios de buenas prácticas expuestos más arriba?

2) Actores públicos clave y sus funciones

- a) ¿Quiénes son los principales actores que participan en la toma de decisiones relativas a los gastos tributarios?
- b) ¿Quiénes son los principales actores que participan en la gestión de los gastos tributarios?
- c) (para ambas preguntas, indique el papel que desempeñan, entre otros, el ministerio de finanzas, el organismo encargado de la administración de ingresos, los ministerios sectoriales, los órganos legislativos, la entidad fiscalizadora superior, etc.)
- d) ¿Cuáles son sus competencias en la gestión de los gastos tributarios? ¿Y cuáles son sus incentivos?
- e) ¿Cuál es el grado de discrecionalidad de los diferentes actores en la gestión de los gastos tributarios?

3) El funcionamiento en la práctica durante las diferentes etapas del proceso

- a) Con base en uno o dos ejemplos de gastos tributarios específicos, se deberá analizar el funcionamiento de la toma de decisiones en la práctica: (i) durante el diseño y la aprobación de gastos tributarios específicos; (ii) durante la gestión de su implementación; y (iii) durante la evaluación y revisión de su rendimiento (si aplica).
- b) En estos ejemplos, ¿quiénes fueron los principales actores privados que participaron en el proceso de toma de decisiones? ¿Cuál fue su participación en el proceso? ¿De qué manera influyeron en él?

PROYECTO LATERAL

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

IBP y el autor desean agradecer a los muchos participantes del proyecto de LATERAL sus aportaciones y labor de coordinación y generación de la investigación en los países que fueron sintetizadas en ese informe.

