

# **ESTUDIO DESCRIPTIVO DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS EN BRASIL**

**DRA. CECILIA LICONA VITE**

## INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene como objetivo central presentar un estudio descriptivo de la experiencia de Brasil en materia de gastos tributarios.

Ello tomando en cuenta el alto nivel de ingresos tributarios de Brasil que ha sido progresivo desde hace varios años, al grado que en 2008 ocupara el primer lugar en recaudación tributaria de América Latina y el Caribe, habiendo pasado del 26.4% del PIB en 1990, al 30.4 en el año 2000, para elevarse al 35.5%, en el año 2008. Eso en comparación con el promedio de la región que fue de 18.4%. Asimismo, considerando que nuestro país, en 2008, ocupó el último lugar en recaudación tributaria de América Latina y el Caribe, pues escasamente recaudó un 9.4% del PIB. Igualmente, observando que, en términos del artículo 28 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2010, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene la obligación de entregar a la Comisión de Hacienda y Crédito Público, a la Comisión 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, antes del 30 de junio de 2010, el Presupuesto de Gastos Fiscales.<sup>101</sup> A la par, reflexionando que la experiencia Brasileña, en materia de gastos tributarios, es un referente que nuestros legisladores federales tendrán a su disposición para comparar lo que sucede en Brasil y lo que ocurre en nuestro país en esa materia, con la expectativa de que, de esa comparación, puedan surgir propuestas para mejorar la recaudación en México.

Para ello, comenzamos por exponer rasgos generales acerca de Brasil, en cuanto a su sistema político, geografía política y población. Después, analizamos el sistema tributario brasileño, en aspectos fundamentales, como su base constitucional, tipos de tributos, potestades tributarias, órgano de administración tributaria y nivel de recaudación.

Con esos datos antepuestos, en seguida, entramos al estudio de los gastos tributarios en Brasil, exponiendo el régimen jurídico a que están sujetos, el desarrollo que han tenido, la manera en que son definidos, las diferentes formas que adoptan, los varios propósitos que con ellos se persiguen, la forma en que se miden, para finalizar con las ventajas y desventajas que presentan respecto de los subsidios directos.

---

---

<sup>101</sup>Dicho presupuesto debe comprender, en términos generales, los montos que deja de recaudar el Erario Federal por conceptos de tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal. Además, debe contener los montos referidos estimados para el ejercicio fiscal de 2011 desglosado por impuesto y por cada uno de los rubros de ingresos que la ley respectiva contemple.

A lo anterior, añadimos conclusiones, así como una vasta relación de fuentes que nos sirvieron de apoyo.

No omitimos señalar que en esta investigación utilizamos, esencialmente, el método documental, a través de doctrina y legislación. El diseño de la misma es descriptivo, pero acompañada del análisis en el tema que nos ocupa, lo que nos lleva a hacer una serie de consideraciones en relación con el mismo.

## I. GENERALIDADES ACERCA DE BRASIL

### I.1 Sistema político

Para comenzar, es de señalar que Brasil es una República Federativa Presidencialista,<sup>102</sup> formada por la unión indisoluble de los Estados y Municipios y del Distrito Federal; y constituida en Estado Democrático de Derecho.<sup>103</sup>

El ejercicio del poder en Brasil se atribuye a órganos distintos e independientes, sometidos a un sistema de control para asegurar el cumplimiento de las leyes y de la Constitución.

La Organización Político-Administrativa de Brasil comprende la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios (todos autónomos).<sup>104</sup>

La Unión está dividida en tres poderes, independientes y armónicos entre sí, a saber: el Ejecutivo, el Legislativo y el Judicial.<sup>105</sup>

El Ejecutivo es ejercido por el Presidente de la República, quien es elegido por el pueblo para un mandato de cinco años, sin posibilidad de reelección para el período siguiente. Él es el Jefe de Estado y el Jefe de Gobierno, siendo auxiliado por los Ministros de Estado, así como por un Vicepresidente. Entre sus atribuciones

<sup>102</sup>La República de Brasil es Federativa porque los Estados tienen autonomía política.

<sup>103</sup>El fundamento de la República de Brasil está constituido por la soberanía, la ciudadanía, la dignidad de la persona humana, los valores sociales del trabajo y la libre iniciativa, y el pluralismo político. Vid., el artículo 1 de la Constituição da República Federativa do Brasil.

<sup>104</sup>En Brasil:

- Los Territorios Federales integran la Unión, y su creación, transformación en Estado o reintegración al Estado de origen son reguladas en ley complementaria; y
- Los Estados pueden integrarse entre sí, subdividirse o desmembrarse para anexarse a otros o formar nuevos Estados o Territorios Federales, mediante la aprobación de la población directamente interesada, a través de plebiscito y del Congreso Nacional, por ley complementaria.

En Brasil, la creación, la integración, la fusión y el desmembramiento de los Municipios preserva la continuidad y la unidad histórico-cultural del ambiente urbano, se hacen por ley estatal, cumpliendo los requisitos previstos en la ley complementaria estatal, y dependen de la consulta previa a las poblaciones directamente interesadas mediante plebiscito. Vid., el artículo 18 de la Constituição da República Federativa do Brasil.

<sup>105</sup>Vid., el artículo 2 de la Constituição da República Federativa do Brasil.

se encuentra la de someter al Congreso Nacional el proyecto de directrices presupuestarias y las propuestas de Presupuesto previstas en la Constitución Federal.<sup>106</sup>

El Poder Judicial de la Unión es encabezado por el Supremo Tribunal Federal, cuya competencia radica, principalmente, en la garantía de la Constitución.<sup>107</sup> La independencia y autonomía administrativa y financiera de este Tribunal están garantizadas por la Constitución Federal. Tal Poder, también se integra por el Superior Tribunal de Justicia; los Tribunales Regionales Federales y Jueces Federales; los Tribunales y Jueces del Trabajo; los Tribunales y Jueces Electorales; los Tribunales y Jueces Militares; y los Tribunales y Jueces de los Estados, del Distrito Federal y Territorios.

Por lo que hace al Poder Legislativo de la Unión, éste se compone de dos Cámaras: la de Diputados y del Senado Federal.<sup>108</sup> La de Diputados está formada por representantes del pueblo, elegidos por el sistema proporcional, en cada Estado, en cada Territorio y en el Distrito Federal.<sup>109</sup> El Senado, por su parte, se encuentra integrado por representantes de los Estados y del Distrito Federal, elegidos según el sistema mayoritario.<sup>110</sup>

Como parte del Poder Legislativo se encuentra al Tribunal de Cuentas, que tiene como función primordial la de ayudar al Congreso Nacional a controlar y fiscalizar a la administración pública.

---

<sup>106</sup> Como parte del Poder Ejecutivo, existe en Brasil un Consejo de la República y un Consejo de Defensa Nacional, los cuales son órganos superiores de consulta del Presidente.

<sup>107</sup> La función del Poder Judicial Federal es garantizar los derechos individuales, colectivos y sociales. Él resuelve conflictos entre los ciudadanos, las entidades y el Estado.

<sup>108</sup> Es de mencionar que, formado por el Senado Federal y la Cámara de los Diputados, el Congreso Nacional brasileño ejerce, en el ámbito federal, las funciones de legislar y fiscalizar. Es competencia del Senado Federal representar a las provincias (estados) brasileñas.

<sup>109</sup> El número total de diputados, así como la representación por provincia (estado) y por el Distrito Federal, se establece por una ley complementaria, proporcionalmente a la población. Empero, ninguna de las unidades de la Federación puede tener menos de ocho o más de setenta diputados, y el número total no puede superar los 513.

Además de la cantidad mínima de representantes, la ley determina que cada Territorio Federal esté representado por cuatro diputados federales.

<sup>110</sup> Los Senadores son los representantes de los intereses de las unidades de la Federación. Cada Estado y el Distrito Federal elegirán tres Senadores, con un mandato de ocho años.

En Brasil, la representación es igualitaria; o sea, son tres Senadores para cada Estado y el Distrito Federal, independiente del tamaño de su territorio o del número de sus habitantes. Las unidades de la Federación son consideradas igualmente importantes para la República Federativa y no puede existir distinción o privilegios entre ellas, a no ser los producidos por el poder Constituyente originario. Como consecuencia, la elección para el Senado Federal no es proporcional sino que obedece al principio mayoritario. El candidato que obtiene el mayor número de votos ocupa el cargo y en conjunto con él son electos los dos suplentes indicados a lo largo de la campaña electoral. Vid., la página del Senado Federal brasileño en la siguiente dirección: <http://www2.camara.gov.br/espanol/the-federal-senate> (consultada en noviembre de 2010).

A lo anterior, es de añadir que las funciones cardinales del Poder Legislativo de la Unión residen en elaborar leyes y realizar la fiscalización contable, financiera, presupuestaria, operativa y patrimonial de la Unión y de las entidades públicas.<sup>111</sup>

## II.2 Geografía política

Con una extensión territorial de 8,514 mil Km<sup>2</sup>, Brasil es el quinto país de mayor extensión mundial y el primero en el hemisferio sur del continente americano. Tiene fronteras terrestres de 15,7 mil kilómetros con todos los países de América del Sur, con excepción de Chile y de Ecuador. Y cuenta con 7,3 mil de kilómetros de fronteras marítimas (Océano Atlántico).

Brasil está formado por la Unión de 26 Estados y 1 Distrito Federal, así como más de 5.500 Municipios. Los Estados y el Distrito Federal se denominan Unidades de la Federación (UF).

Los 26 estados y el Distrito Federal tienen la mayor jerarquía en la organización político-administrativa del país.

El Distrito Federal está ubicada la capital del país, Brasilia, donde se encuentran las sedes del gobierno federal y de sus poderes (Ejecutivo, Legislativo y Judicial).

En la capital de cada Estado reside la sede de su gobierno.

Por su parte, los municipios poseen la menor jerarquía en la organización político-administrativa. Ellos tienen un gobierno con sede en la Intendencia Municipal. También hay distritos, los cuales son unidades administrativas de los Municipios.

Brasil se divide en cinco macrorregiones territoriales que agrupan a Estados con trazos físicos, humanos, económicos y sociales comunes. Esas regiones son: Norte, Nordeste; Centro-Oeste; Sudeste; y Sur.<sup>112</sup>

<sup>111</sup>El sistema adoptado por Brasil prevé que las dos Cámaras se manifiesten para la elaboración de las normas jurídicas. O sea, si una materia se inicia en la Cámara de los Diputados, el Senado la revisará, y viceversa, con excepción de asuntos exclusivos de cada una de las Cámaras.

<sup>112</sup>De esas cinco regiones:

- La región Norte constituye cerca de 45 % del territorio brasileño, pero sólo tiene 7% de la población total del país. Está formada por los estados de Acre, Amapá, Amazonas, Pará, Rondônia, Roraima y Tocantins;
- En la región Nordeste, se ubican los estados de Maranhao, Piauí, Ceará, Río Grande do Norte, Paraíba, Pernambuco, Alagoas, Sergipe y Bahía, que ocupan 18% del área total del país;
- Goiás, Mato Grosso y Mato Grosso do Sul forman parte del Centro-Oeste, que ocupa 18% del territorio nacional. En ella se sitúa también la capital del país, Brasilia, en el Distrito Federal. En esta región vive cerca de 6% de la población brasileña;
- Formada por los Estados de Espírito Santo, Minas Gerais, Río de Janeiro y Sao Paulo, la región Sudeste ocupa cerca de 10% del territorio brasileño y alberga la mayor población del país, casi 65 millones de personas; y
- La región Sur es la menor de Brasil, con cerca de 7% del territorio brasileño. Incluye los estados de Paraná, Santa Catarina y Río Grande do Sul, donde viven 22 millones de brasileños.

Fuente: Ministerio de Relaciones Exteriores, e Instituto Brasileño de Geografía y Estadística (IBGE) del Brasil.

Esa división se mantiene desde 1970, cuando el espacio brasileño se modificó por última vez. Los límites de las regiones coinciden con las fronteras de los Estados que forman parte de ellas.

Brasil participa, con Argentina, Uruguay y Paraguay, en el MERCOSUR – Mercado Común del Sur.<sup>113</sup>

Finalmente, es de apuntar que en sus operaciones de comercio exterior (importaciones y exportaciones), Brasil mantiene relaciones comerciales con la Unión Europea, con los Estados Unidos de América, con la Asociación de Integración Latinoamericana, con el Japón y con países de la OPEC.

### 1.3 Población

La población actual de Brasil la estima el Instituto de Geografía y Estadística (IBGE) en más de 183.9 millones de habitantes, distribuida sobre el territorio nacional de forma bastante irregular. Algunas regiones presentan alta densidad demográfica –como el Suroeste, con 84,19 hab./Km<sup>2</sup>, mientras que otras son bastante despobladas –como la región Norte, que abarca, básicamente, la región de la selva amazónica, con poco más de 3 hab./Km<sup>2</sup>.<sup>114</sup>

La población brasileña es predominantemente urbana, con aproximadamente un 81% residiendo en las ciudades. Pero hay diferencias profundas entre las regiones, con el Sureste, presentando un porcentaje de un 91% de población urbana, mientras el Norte/Noreste presenta un porcentaje en torno del 69%.

La población económicamente activa (PEA) en Brasil está calculada en 97,5 millones de personas.<sup>115</sup>

Un dato que llama la atención es que el panorama de la economía brasileña está marcado por desequilibrios regionales y disparidades interregionales. Por ejemplo, en la región Norte, el PIB per cápita del estado de Amazonas es superior al doble del PIB per cápita de los demás estados; y en la Región Noreste, el PIB per cápita de los estados de Bahía y de Pernambuco es aproximadamente 2 veces mayor que el de Piauí.

---

<sup>113</sup> Creado por el Tratado de Asunción (del 26 de marzo de 1991), en vigor desde el 1 de enero de 1995, el MERCOSUR tiene como objetivo principal promover el progreso social y económico de los países miembros. El MERCOSUR es un bloque económico, caracterizado por el libre comercio entre sus participantes y por la utilización de una tarifa externa (extra bloque) común, representando, en la actual fase de implantación, una unión aduanera.

<sup>114</sup> Vid., el portal de Brasil en la siguiente dirección de Internet: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Principal/Espanhol/SistemaTributarioBR/RefbasicasEconBR.htm> (consultada en noviembre de 2010).

<sup>115</sup> El Producto Interno Bruto (PIB) brasileño llegó, en 2006, a un valor aproximado de R\$ 2.322,82 mil millones, equivalentes a aproximadamente US\$ 1.067,41 mil millones (en dólar promedio de aquel año).

Precisamente, una característica de la economía brasileña es la concentración de renta, con los 50% más pobres con una parcela de apenas un 12.3% de la renta nacional, mientras que los 20% más ricos detienen un 62.4% de la renta.

A lo anterior, es de resaltar que en el área rural se verifica también una gran concentración de propiedades de tierras, con más de un 35% de las propiedades perteneciendo a apenas un 1% de los propietarios rurales.<sup>116</sup>

## II. SISTEMA TRIBUTARIO BRASILEÑO

### II.1 Referencia histórica

En Brasil, las primeras reparticiones tributarias surgieron en 1534 con las llamadas Proveedurías de la Hacienda Real.

Con los años, la progresiva importancia de la economía brasileña requirió de una sucesión de reformas en la administración tributaria. Por ejemplo, en 1761, las proveedurías fueron sustituidas por Juntas de la Real Hacienda; en 1831, surgió el Tesoro Nacional con sus tesorerías (después Comisarías Fiscales) y, en 1934, representando un marco en la historia de la administración tributaria, fue creada la Dirección General de Hacienda Nacional, dividida en departamentos, con cuatro mil órganos subordinados.<sup>117</sup>

En 1968, la sucesión de las reformas estructurales, la modernización y la adaptación al rápido crecimiento económico brasileño, dieron lugar a que la Dirección General de Hacienda Nacional se transformara en Secretaría del Servicio de Impuestos Internos, órgano de la administración tributaria federal con representación única frente al contribuyente. Esto trajo la administración conjunta de los tributos internos y aduaneros.<sup>118</sup>

En 1988 -con las grandes reformas que tuvo Brasil, y que dieron origen a una nueva Constitución, que trajeron grandes cambios en el Sistema Tributario- se establecieron reglas generales para la elaboración del Presupuesto Federal. Entre esas reglas, sobresale la concerniente a la obligatoriedad de elaborar un De-

<sup>116</sup>Vid., el portal de Brasil en la siguiente dirección de Internet: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Principal/Espanhol/SistemaTributarioBR/RefbasicasEconBR.htm> (consultada en noviembre de 2010).

<sup>117</sup>Vid., Evolución de la Administración Tributaria, en la siguiente dirección: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Principal/Espanhol/EstudosTributariosNovo/EvolucaoTributaria/EvolucaoAdminTributaria.htm> (consultada en noviembre de 2010).

<sup>118</sup>Ibid.

mostrativo regionalizado, tramitado junto con el proyecto de ley presupuestaria, con la estimación del valor que deja de ser recaudado en razón de la concesión de beneficios (gastos) tributarios.<sup>119</sup>

En el año 2000, con la expedición de la Ley de Responsabilidad Fiscal -la cual es un código de conducta para administradores públicos de Brasil, que vale para los tres Poderes (Ejecutivo, Legislativo y Judicial), en las tres esferas de gobierno (federal, estadual y municipal)- se amplía la obligatoriedad de la cuantificación de los gastos tributarios, extendiéndose a Estados y Municipios.<sup>120</sup>

En 2007, se da la unificación de la Secretaría del Servicio de Impuestos Internos con la Secretaría del Sistema de Previsión Social, para reorganizar la administración tributaria federal.<sup>121</sup>

En la actualidad, la Secretaría de Ingresos Federales se encarga elaborar el Demostrativo de los Gastos Tributarios.

---

---

<sup>119</sup> Vid., CARVALHO, Raimundo Eloi de (Coordinador de Previsión y Análisis Secretaría de Ingresos Federales de Brasil), en su estudio: Instrumentos y técnicas para la medición y análisis del gasto tributario, presentado dentro del evento denominado: El papel de las administraciones tributarias en la crisis mundial, organizado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT, en la 44ª ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT-, en Montevideo, Uruguay, del 12 al 15 de abril de 2010, p. 3.

<sup>120</sup> Esa Ley hizo un cambio en la historia de la administración pública en Brasil. Por medio de ella, todos los gobernantes se someten a normas y límites para la administración de las finanzas, rindiendo cuentas a respecto de cuánto y cómo se utilizan los recursos de la sociedad.

<sup>121</sup> La línea del Tiempo del sistema tributario brasileño:

- En 1534: Creación de las Proveedurías de la Hacienda Real, primeras reparticiones tributarias en Brasil.
- En 1808: Creación del Consejo de Hacienda subordinado a la Institución Erário Régio.
- En 1824: Creación del Ministerio de Hacienda y del Tribunal del Tesoro Público.
- En 1832: Creación de las Mesas de Rentas.
- En 1850: Creación de la Directoría General de Rentas Públicas, órgano especializado en Administración Tributaria.
- En 1934: La Administración Tributaria pasa a ser ejercida por la Dirección General de Hacienda Nacional.
- En 1964: Creación del Servicio Federal de Procesamiento de Datos (SERPRO).
- En 1965: Creación de 10 Regiones Fiscales. Creación del CPF y del CGC.
- En 1968: Creación de la Secretaría del Servicio de Impuestos Internos (Decreto 63.659/68).
- En 1971: Transferencia de la sede de la Secretaría del Servicio de Impuestos Internos de Río de Janeiro para Brasilia, nueva capital del País.
- En 1979: Uso del símbolo León en la publicidad institucional del Impuesto de Renta.
- En 1991: Primera declaración de Impuesto de Renta Persona Física en medio magnético.
- En 1992: Creación de las 18 Comisarías de Juzgamiento, en la estructura de SRF.
- En 1993: Creación de los Centros de Atención al Contribuyente (CAC). Implantación del SISCOMEX Exportación.
- En 1996: Lanzamiento del portal del Servicio de Impuestos Internos en Internet.
- En 1997: Creación del SERVICIONET, servicio que valida y transmite, vía Internet, las declaraciones de tributos federales.
- En 2002: Lanzamiento del sitio "Leoncito" como parte del Programa Nacional de Educación Fiscal.
- En 2005: Creación del Centro de Atención Virtual en Internet (e CAC).
- En 2006: Emisión de la 1ª nota fiscal electrónica por medio del Sistema Público de Escrituración Digital (SPED).
- En 2007: Creación del Servicio de Impuestos Internos de Brasil (Ley 11.457/07).

Vid., Evolución de la Administración Tributaria, en la siguiente dirección de Internet: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Principal/Espanhol/EstudosTributariosNovo/EvolucaoTributaria/EvolucaoAdminTributaria.htm> (consultada en noviembre de 2010).

## II.2 Base constitucional

La Constitución Federal establece las principales directrices para la construcción del sistema tributario brasileño. Ello por que:

- Define la competencia de los entes políticos de la Federación (Unión, Estados, Distrito Federal y Municipios);
- Consagra los principios y normas generales del derecho tributario;
- Instituye limitaciones al poder de tributar; y
- Establece la repartición de competencias y el reparto de las recaudaciones tributarias.

Tal sistema tiene como característica la autonomía político-administrativa, de donde resulta una multiplicidad de órganos con funciones típicas de administración tributaria, actuando en las esferas federal, estatal y municipal.<sup>122</sup>

En ese panorama, la Constitución Federal de Brasil de 1988 establece que:

- Compete a la Unión, a los Estados y al Distrito Federal legislar concurrentemente sobre derecho tributario;<sup>123</sup>
- Corresponde a los Municipios establecer y recaudar los tributos de su competencia, así como aplicar sus ingresos, sin perjuicio de la obligatoriedad de rendir cuentas y publicar balances dentro de los plazos fijados en la ley;<sup>124</sup>
- La Unión no intervendrá en los Estados ni en el Distrito Federal excepto para reorganizar las finanzas de la unidad de la Federación que dejase de entregar a los Municipios los ingresos tributarios fijados en esta Constitución, dentro de los plazos establecidos en la ley;<sup>125</sup>

<sup>122</sup> La federación brasileña está constituida por 26 Estados (provincias) y más de 5,500 Municipios. Todos comparten responsabilidades con la Administración Central, aunque la Constitución Federal, especifique atribuciones propias de algunos entes. Con relación a los tributos, la Constitución define competencias de creación por las tres esferas de gobiernos y establece un sistema de transferencias de recaudación desde la Administración Central para los Estados y de éstos para los Municipios. Vid., GUIMARÃES NETO, Leonardo et al, Competición Tributaria en un país federal: El caso brasileño del IVA subnacional en el estado de Pernambuco, Artículo publicado en el número 2 (Sistema Federal) de Estudios Jurídicos y Políticos SCLC, Universidad Autónoma de Chiapas, México, 2005, p. 1.

<sup>123</sup> Vid., el artículo 24, fracción I, de la Constituição da República Federativa do Brasil.

Dicho numeral, en sus últimos cuatro párrafos marca que:

10. En el ámbito de la legislación concurrente, la competencia de la Unión se limitará a establecer normas generales.

20. La competencia de la Unión para legislar sobre normas generales no excluye la competencia suplementaria de los Estados.

30. No existiendo la ley federal sobre aspectos generales, los Estados ejercerán la competencia legislativa plena, para atender a sus peculiaridades.

40. La sobreveniencia de una ley federal sobre aspectos generales suspende la eficacia de la ley estatal, en la fuese contraria.

<sup>124</sup> Vid., el artículo 30, fracción III, de la Constituição da República Federativa do Brasil.

<sup>125</sup> Vid., el artículo 34, fracción V, inciso b), de la Constituição da República Federativa do Brasil.

- Para efectos administrativos, la Unión podrá articular su acción en un mismo complejo geoeconómico y social, tendiendo a su desarrollo y a la reducción de las desigualdades regionales. Los incentivos regionales comprenderán, además de otros, en la forma de la ley: las exenciones, reducciones o aplazamientos temporales de los tributos federales debidos por personas físicas o jurídicas;<sup>126</sup>
- Atañe al Congreso Nacional, con la sanción del Presidente de la República, disponer sobre las materias de competencia de la Unión, especialmente sobre: sistema tributario, recaudación y distribución de rentas;<sup>127</sup>
- Son de iniciativa privada del Presidente de la República las leyes que establezcan disposiciones sobre la materia tributaria y presupuestaria; y;<sup>128</sup>
- En la ejecución de la deuda activa de naturaleza tributaria, la representación de la Unión es competencia de la Procuraduría General de la Hacienda Nacional, observándose lo dispuesto en la ley.<sup>129</sup>

Dicha Constitución, en específico, destina el Título VI (integrado por los artículos 145 a 162) a la tributación y el presupuesto. Ello en dos Capítulos denominados, respectivamente: Capítulo I: Del Sistema Tributario Nacional, y Capítulo II: de las Finanzas Públicas. Ambos Capítulos subdivididos en secciones.

Entre otros temas, el Capítulo sobre el Sistema Tributario Nacional, marca la competencia de la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios para establecer los siguientes tributos: impuestos, tasas;<sup>130</sup> y contribuciones especiales<sup>131</sup>

Ese Capítulo también prevé que, siempre que fuese posible, los impuestos tendrán carácter personal y se exigirán de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, pudiendo la Administración tributaria, en especial para conferir efectividad a estos objetivos, identificar, respetando los derechos individuales y en los términos de la ley, el patrimonio, los rendimientos y las actividades económicas del contribuyente. Además, estatuye que las tasas no podrán tener como base imponible la propia de los impuestos.<sup>132</sup>

Ese Capítulo dispone que una ley complementaria pueda:<sup>133</sup>

---

---

<sup>126</sup>Vid., el artículo 43, parte 2ª, fracción III, de la Constituição da República Federativa do Brasil.

<sup>127</sup>Vid., el artículo 48, fracción I, de la Constituição da República Federativa do Brasil.

<sup>128</sup>Vid., el artículo 61, parte 10. fracción II, inciso b), de la Constituição da República Federativa do Brasil.

<sup>129</sup>Vid., el artículo 131, parte 30., de la Constituição da República Federativa do Brasil.

<sup>130</sup>Las tasas son consecuencias del ejercicio del poder de policía por la utilización efectiva o potencial de servicios públicos específicos y divisibles, prestados o puestos a disposición del contribuyente.

<sup>131</sup>Las contribuciones especiales son consecuencia de obras públicas.

<sup>132</sup>Vid., el artículo 145 de la Constituição da República Federativa do Brasil.

<sup>133</sup>Vid., el artículo 146 de la Constituição da República Federativa do Brasil.

- Normar los conflictos de competencia en materia tributaria entre la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios;
- Regular las limitaciones constitucionales al poder de tributar;
- Establecer normas generales en materia de legislación tributaria, especialmente sobre la definición de los tributos y de sus especies, así como, en relación a los impuestos relacionados en la Constitución, la de sus respectivos hechos imponibles, bases imponibles y contribuyentes; la obligación y liquidación, crédito, prescripción y caducidad tributarios; y el adecuado tratamiento tributario de la actuación cooperativa, realizada por las sociedades cooperativas.

Además, dicho Capítulo, establece:

- Pautas sobre la competencia tributaria de la Unión, de los Estados, el Distrito Federal y los Municipios;<sup>134</sup>
- Limitaciones del Poder de Tributar, tanto de la Unión, como de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios.<sup>135</sup>
- Prohibiciones a la Unión, como la de establecer tributos que no sean uniformes en todo el territorio nacional o que impliquen distinción o preferencia en relación a un Estado, a un Distrito Federal o a un Municipio, en detrimento de otro, admitiéndose la concesión de exenciones fiscales destinadas a promover un desarrollo socioeconómico equilibrado entre las diferentes regiones del país; y <sup>136</sup>
- Reglas acerca del reparto de los ingresos tributarios entre la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios.<sup>137</sup>

En cuanto al Capítulo sobre las Finanzas Públicas, es de mencionar que, en su Sección denominada De los Presupuestos, prevé qué leyes de iniciativa del Poder Ejecutivo establecerán:

- El plan plurianual;
- Las directrices presupuestarias; y
- La ley presupuestaria anual.<sup>138</sup>

<sup>134</sup> Vid., los artículos 147 a 156 de la Constituição da República Federativa do Brasil.

<sup>135</sup> Vid., los artículos 150 y 152 de la Constituição da República Federativa do Brasil.

<sup>136</sup> Vid., el artículo 151 de la Constituição da República Federativa do Brasil.

<sup>137</sup> Vid., los artículos 157 y 164 de la Constituição da República Federativa do Brasil.

<sup>138</sup> Vid., el artículo 165 de la Constituição da República Federativa do Brasil.

También dispone que:

- La ley que instituya el plan plurianual establecerá, de forma regionalizada, unas directrices, objetivos y metas de la administración pública federal para los gastos de capital, y otras para los corrientes y para los relativos a los programas de duración continuada;
- La Ley de directrices presupuestarias incluirá las metas y prioridades de la administración pública federal, incluyendo los gastos de capital para el ejercicio siguiente, orientará la elaboración de la ley presupuestaria anual, dispondrá sobre las modificaciones en la legislación tributaria y establecerá las políticas de actuación de las agencias financieras oficiales de fomento; y
- La ley presupuestaria anual comprenderá: el presupuesto fiscal referente a los poderes de la Unión, sus fondos, órganos y entidades de la administración directa e indirecta, incluidas las fundaciones instituidas y mantenidas por el Poder Público; el presupuesto de inversiones de las empresas en que la unión, directa o indirectamente, detente la mayoría del capital social con derecho a voto; y el presupuesto de la seguridad social, incluyendo todas las entidades y órganos a ella vinculados, de la administración directa o indirecta, así como los fondos y fundaciones instituidas y mantenidas por el Poder Público.

Ese Capítulo estatuye que el proyecto de ley presupuestaria irá acompañado de un informe regionalizado del efecto, sobre ingresos y gastos, de exenciones, amnistías, condonaciones, subsidios y beneficios de naturaleza financiera, tributaria y crediticia. A ese documento se le denomina Demostrativo de Gastos Tributarios.

Por lo demás, el citado Capítulo manda que los proyectos de ley relativos al plan plurianual, a las directrices presupuestarias, al presupuesto anual y a los créditos adicionales, sean discutidos por las dos Cámaras del Congreso Nacional.<sup>139</sup>

---

---

<sup>139</sup>En dicho Capítulo también se indica que corresponde a una Comisión Mixta permanente de Senadores y Diputados examinar y emitir opinión sobre:

- Los proyectos de plan plurianual, de directrices presupuestarias, y de presupuesto anual, así como sobre las cuentas presentadas anualmente por el Presidente de la República; y
- Los planes y programas nacionales, regionales y sectoriales y ejercer la participación y la fiscalización presupuestaria, sin perjuicio de la actuación de las demás comisiones del Congreso Nacional y de sus Cámaras.

Igualmente, se señala que:

- Las enmiendas se presentarán en la Comisión Mixta, que emitirá opinión sobre ellas, y serán discutidas, en la forma reglamentaria, por el pleno de las dos Cámaras del Congreso Nacional;
- Las enmiendas al proyecto de ley del presupuesto anual o a los proyectos que la modifiquen, solamente podrán ser aprobados en caso de que sean compatibles con el Plan Plurianual y con la Ley de Directrices Presupuestarias; e indiquen los recursos necesarios, admitiéndose sólo los provenientes de anulación de gastos, excluyéndose los que indican sobre: dotaciones para personal y sus cargos; servicios de

A lo anterior, es de resumir que el sistema constitucional brasileño, al tener como característica la autonomía político-administrativa, tiene variedad de órganos con funciones propias de administración tributaria, operando en las esferas federal, estatal y municipal.<sup>140</sup>

También es de aclarar que los alcances del presente estudio, en el campo de los gastos o beneficios fiscales, se limitan al ámbito federal tributario.

Finalmente, es de agregar que en Brasil, cada esfera de gobierno posee competencia tributaria propia.<sup>141</sup>

### III.3 Tipos de tributos y potestades tributarias

El sistema tributario es el instrumento principal con que cuenta el erario para obtener recursos para financiar el gasto público y así proveer a la sociedad de los bienes y servicios que valora y demanda.

Las contribuciones que se recaudan son utilizadas para sufragar el gasto público, lo cual generalmente se ve reflejado en el mantenimiento y provisión de obras públicas (por ejemplo, carreteras, puentes, infraestructura de comunicaciones y transportes, etc.) o en servicios públicos (por ejemplo, educación, seguridad pública, salud, etc.). Todo ello para satisfacer necesidades colectivas.<sup>142</sup>

deuda; transferencias tributarias constitucionales para Estados, Municipios y Distrito Federal; o estén relacionadas con correcciones de errores u omisiones, o con los dispositivos del texto del proyecto de ley; y

- Las enmiendas al proyecto de ley de directrices presupuestarias no podrán ser aprobadas cuando fueran incompatibles con el plan plurianual.

Además, instituye que:

- El Presidente de la República podrá remitir informe al Congreso Nacional para proponer la modificación en los proyectos de referencia, mientras no se iniciase la votación en la Comisión Mixta, de la parte cuya alteración se propone; y

- Los proyectos de ley del Plan Plurianual, de las Directrices Presupuestarias y del Presupuesto Anual, serán enviados por Presidente de la República al Congreso Nacional, en los Términos de la ley complementaria a que se refiere el artículo 165 Constitucional.

Vid., el artículo 166 de la Constituição da República Federativa do Brasil.

<sup>140</sup>La estructura fiscal caracterizada por una acentuada descentralización de poderes y de recursos tributarios, a favor de los gobiernos sub-nacionales (de los estados y de los municipios), así como de las unidades y regiones menos desarrolladas. La Federación, el Distrito Federal, Estados (26) y Municipios (más 5,500) cuentan con administraciones tributarias propias, en el ámbito de sus potestades. Vid., MORGADO, Gatsby y REYES, Indira, Sistema tributario de Brasil, p. 1. Consultable en la siguiente dirección: <http://www.monografias.com/trabajos12/stribras/stribras.shtml> (consultada en noviembre de 2010).

<sup>141</sup>La Constitución Federal determina algunas transferencias de ingresos tributarios, con vista a corregir desequilibrios regionales y propiciar una mejor distribución de los ingresos, de acuerdo con las distintas necesidades de Estados, Municipios y regiones del País. Las transferencias constitucionales son automáticas y tienen una naturaleza bastante descentralizadora, beneficiando sobre todo a los Municipios. Ídem., pp. 5 y 6.

<sup>142</sup>Para Gregorio Rodríguez Mejía, es de lógica elemental decir que el Estado no puede tener vida sin los elementos económicos que integran la hacienda pública; como igualmente es lógico decir que sin tales elementos el Estado desaparecería; luego, si existen los obligados para aportar tales elementos, es imperativo que lo hagan, como imperativo es que el cumplimiento de este deber se ajuste a la ley y en ningún caso se incurra en omisión. La economía del Estado depende de los ingresos que obtenga. Hablar de economía estatal equivale a hablar de las fuentes de operación del mismo. Vid., RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, Evasión fiscal. Consultable en la siguiente página de Internet: <http://www.buenastareas.com/ensayos/Evasion-Fiscal/36753.html> (consultada en noviembre de 2010).

El propósito primordial de un sistema tributario es recaudar los ingresos necesarios para financiar el gasto público. Cada persona debe aportar una proporción ya sea de su ingreso, de su consumo o de su riqueza, que será destinada a financiar los bienes públicos, el gasto social u otras actividades que tengan efectos económicos positivos para la sociedad.<sup>143</sup>

La estructura tributaria debe tener ciertas cualidades, tales como eficiencia, equidad y simplicidad. La eficiencia se vincula con el hecho de que los impuestos deben ser recaudados interfiriendo lo menos posible con las decisiones de las personas. La equidad se entiende en un doble sentido: horizontal y vertical. Los impuestos tienen que ser horizontalmente equitativos, deben afectar de igual manera a personas de igual capacidad contributiva, a su vez, deben ser verticalmente equitativos, en el sentido de que las personas de mayor capacidad contributiva tienen que pagar proporcionalmente más impuestos. Por último, la simplicidad disminuye otros costos asociados a los impuestos, como los relacionados con la administración y el cumplimiento, a la vez que reduce los espacios de evasión y elusión.<sup>144</sup>

En Brasil, las principales directrices tributarias las establece la Constitución Federal.

Dicho Código Supremo determina que la Unión (Nación), los Estados, el Distrito Federal y los Municipios podrán instituir tributos, constituyendo el poder de tributar una calidad inherente al Estado.

En ese tenor, la autonomía político administrativa concede a cada nivel de gobierno la posibilidad de instituir impuestos (en razón del poder de policía o por utilización de servicios públicos) y contribuciones de mejoría (resultado de obras públicas).<sup>145</sup>

Ahora bien, de acuerdo con la Constitución Federal brasileña, los impuestos de las competencias exclusivas de la Unión, Estados, Distrito Federal y Municipios, clasificados por su naturaleza, son los siguientes:<sup>146</sup>

---

---

<sup>143</sup> Vid., VILLELA, Luiz, LEMGRUBER, Andrea y JORRATT, Michael, Los presupuestos de gastos tributarios. Conceptos y desafíos de implementación, Banco Interamericano de Desarrollo, Sector de Capacidad Institucional y Finanzas, diciembre de 2009, p. 4.

<sup>144</sup> *Ibid.*

<sup>145</sup> Vid., el portal del Ministerio de Hacienda de Brasil en la siguiente dirección de Internet: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Principal/Espanhol/SistemaTributarioBR/TribProtestados.htm> (consultada en noviembre de 2010).

<sup>146</sup> *Ibid.*

IMPUESTOS	COMPETENCIA
IMPUESTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR. • Impuesto sobre Exportación – II • Impuesto sobre Exportación – I	Nación
IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO Y RENTA. • Impuesto sobre la Renta e Ingresos – IR • Impuesto territorial Rural – ITR	Nación
IMPUESTO SOBRE PROPIEDAD DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	Estados
IMPUESTO DE TRANSMISIÓN CAUSA MORTIS Y DONACIONES – ITCD	Estados
IMPUESTO PREDIAL Y TERRITORIO URBANO – IPTU	Municipios
IMPUESTO DE TRANSMISIÓN INTER-VIVOS-ITBI	Municipios
IMPUESTOS SOBRE LA PRODUCCIÓN Y CIRCULACIÓN. • Impuesto sobre productos Industrializados – IPI • Impuesto sobre Operaciones de Crédito, Cambio y Seguro – IOF	Nación
IMPUESTO SOBRE CIRCULACIÓN DE MERCADERÍAS Y SOBRE SERVICIOS DE TRANSPORTE INTERESTATAL E INTERMUNICIPAL Y DE COMUNICACIÓN – ICMS	Estados
IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DE CUALQUIER NATURALEZA – ISS	Municipios

El Distrito Federal acumula las competencias tributarias de los Estados y de los Municipios.

A lo anterior, es de agregar que de los impuestos listados en la Constitución Federal brasileña, se reserva a la Unión la competencia exclusiva para instituir contribuciones sociales. Pero los Estados, el Distrito federal y los Municipios pueden instituir contribución cobrada por sus servidores, para el costeo, para su beneficio, de sistemas de seguridad social y de asistencia social.<sup>147</sup>

<sup>147</sup> Entre las contribuciones sociales, destacan las siguientes:

- Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social – COFINS;
- Contribución para el programa de Integración Social y para el Programa de Formación del Patrimonio del Servidor Público – PIS/PASEP;
- Contribución Social sobre el Lucro Líquido de las Personas Jurídicas – CSLL;
- Contribución Provisoria sobre Movimientos Financieros – CPMF; y
- Contribución para el Seguro Social incidente sobre la Nómina de Pagos (empleado/empleador) y sobre el trabajo por cuenta propia.

Vid., el portal del Ministerio de Hacienda de Brasil en la siguiente dirección de Internet: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Principal/Espanhol/SistemaTributarioBR/TribProtestados.htm> (consultada en noviembre de 2010).

## II.4 Órgano de administración tributaria en el ámbito federal

La Secretaría de Ingresos Federales es el principal órgano de Administración Tributaria en el ámbito federal brasileño. Ella es la responsable de la administración de todos los tributos de competencia de la Unión y de varias contribuciones sociales.

Tal Secretaría, es un órgano subordinado al Ministerio de Hacienda que, además, auxilia al Poder Ejecutivo Federal en la formulación de la política tributaria, y trabaja para prevenir y combatir el fraude fiscal, el contrabando, la desviación, la piratería, el fraude comercial, el tráfico de drogas y de animales en extinción y demás ilícitos relacionados al comercio internacional.<sup>148</sup>

Entre las atribuciones de esa Secretaría, se encuentran las siguientes:<sup>149</sup>

- La administración de los tributos internos y del comercio exterior;
- La gestión y ejecución de las actividades de recaudación, cobranza administrativa, fiscalización, investigación fiscal y control de la recaudación administrativa;
- La gestión y ejecución de los servicios de administración, fiscalización y control aduanero;
- El combate al contrabando y a la evasión fiscal;
- La preparación y juicio, en primera instancia, de los procesos administrativos de determinación y exigencia de créditos tributarios de la Nación;
- La interpretación, aplicación y elaboración de propuestas para el perfeccionamiento de la legislación tributaria y aduanera federal;
- El apoyo a la formulación de la política tributaria y aduanera;
- El apoyo para la elaboración del presupuesto de ingresos y beneficios tributarios de la Nación;
- La interacción con el ciudadano por medio de los diversos canales de servicio, presencial o a distancia;

---

<sup>148</sup>Vid., el portal del Ministerio de Hacienda de Brasil en la siguiente dirección de Internet: <http://www.receita.fazenda.gov.br/principal/Espanhol/Estrutura/ConhecaOrganograma.htm> (consultada en noviembre de 2010).

<sup>149</sup>Ibid.

- La educación fiscal para el ejercicio de la ciudadanía;
- La formulación y gestión de la política de informaciones económico fiscales;
- El apoyo a la integración con órganos públicos y privados afines, mediante convenios para permuta de informaciones, métodos y técnicas de acción fiscal, y para la racionalización de actividades, incluso con delegación de competencia;
- La actuación en la cooperación internacional y en la negociación e implementación de acuerdos internacionales en materia tributaria y aduanera; y
- La administración de recursos materiales, financieros, humanos y tecnológicos.

Además, esa Secretaría:<sup>150</sup>

- Tiene como misión ejercer la administración tributaria y el control aduanero, con justicia fiscal y con respeto al ciudadano, en beneficio de la sociedad brasileña;
- Cuenta con la visión de futuro de ser una institución de excelencia en administración tributaria y aduanera, de referencia nacional e internacional; y
- Se basa en los siguientes valores que rigen el desarrollo de su actuación: respeto al ciudadano; integridad; lealtad con la institución; legalidad; y profesionalismo.

---

<sup>150</sup> Vid., el portal del Ministerio de Hacienda de Brasil en la siguiente dirección: <http://www.receita.fazenda.gov.br/principal/Espanhol/ObjetivoMissao/default.htm> (consultada en noviembre de 2010).

## II.5 Nivel de recaudación

Un estudio llevado a cabo por la Comisión Económica para América Latina (CEPAL), denominado: “La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir”, presentado durante el Trigésimo tercer periodo de sesiones de la CEPAL, en Brasilia, el 31 de mayo de 2010,<sup>151</sup> deja ver nítidamente el nivel de ingresos tributarios de Brasil, situándolo en primer lugar de entre treinta y cuatro países de América Latina y el Caribe, en porcentajes relacionados con el PIB, en los años 1990, 2000 y 2008.<sup>152</sup>

Eso se percibe, a detalle, en los cuadros VII.1 y VII.2 del referido estudio de la CEPAL, que a continuación se reproducen, y de donde se puede notar, por ejemplo, el caso de México que, junto con Haití y Guatemala, es de los países de más baja recaudación en la región:

---

---

<sup>151</sup> Vid., La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir. Estudio presentado durante el Trigésimo tercer periodo de sesiones de la CEPAL. Coordinado por Alicia Bárcena, Secretaria Ejecutiva de la CEPAL, con la colaboración de Antonio Prado, Secretario Ejecutivo Adjunto, y Martín Hopenhayn, Director de la División de Desarrollo Social, Brasilia, 31 de mayo de 2010, p. 248.

<sup>152</sup> Para la CEPAL, los sistemas fiscales de América Latina y el Caribe se caracterizan actualmente por tres aspectos:

- Baja presión tributaria;
- Tributación regresiva; y
- Orientación deficiente del gasto público.

La CEPAL considera que si bien se han registrado ciertos avances frente a esas limitaciones, aún persiste una estructura tributaria altamente concentrada en los impuestos al consumo, elevados niveles de evasión y elusión, una escasa recaudación de impuestos directos como los que recaen sobre la renta —sobre todo de aquellos que provienen de las personas físicas— en comparación con los países desarrollados y una relevancia poco significativa o nula de los gravámenes de tipo patrimonial.

La CEPAL opina que, lejos de funcionar como un mecanismo que favorece la distribución más equitativa del ingreso, los sistemas tributario y de gasto público de la región están presionando hacia una mayor desigualdad.

Ídem., pp. 250 y 251.

Cuadro VII.1  
 AMÉRICA LATINA: INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO CENTRAL,  
 INCLUIDAS LAS CONTRIBUCIONES AL SEGURO SOCIAL  
 (En porcentajes del producto interno bruto)  
 1990 2000 2008)

	1990	2000	2008
Argentina a	16,0	21,5	30,6
Bolivia (Estado Plurinacional de) a	9,3	17,9	21,7
Brasil a	26,4	30,4	35,5
Chile a	15,5	18,9	20,9
Colombia a b	9,5	14,9	18,4
Costa Rica a	16,9	18,9	23,1
Cuba	...	27,5	25,2
Ecuador	10,1	11,6	16,5
El Salvador	10,5	12,4	14,6
Guatemala	7,6	10,9	11,6
Haití	7,3	7,9	9,5
Honduras	12,9	14,3	15,9
México	11,4	11,0	9,4
Nicaragua	9,0	17,5	21,7
Panamá	14,7	16,0	16,5
Paraguay	9,9	12,0	13,7
Perú	11,7	14,1	17,4
República Dominicana	7,1	11,3	15,0

Uruguay	21,2	22,5	23,3
Venezuela (República Bolivariana de)	18,7	13,6	14,2
Promedio de América Latina (no incluye a Cuba)	12,9	15,7	18,4
Promedio de América Latina	12,9	16,3	18,7

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de cifras oficiales.

a Corresponde al gobierno general.

b La cifra de 2008 corresponde a 2007.

Cuadro VII.2  
 EL CARIBE: INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO CENTRAL, SIN INCLUIR  
 CONTRIBUCIONES AL SEGURO SOCIAL a  
 (En porcentajes del producto interno bruto)

	1990	2000	2008
Antigua y Barbuda	18,4	15,8	21,3
Bahamas b	15,7	15,5	15,5
Barbados b c	28,2	31,1	34,1
Belice b	...	23,9	21,2
Dominica b	22,9	24,9	28,9
Granada	22,3	22,7	23,7
Guyana	27,6	29,1	32,0
Jamaica	20,7	22,6	26,5
Saint Kitts y Nevis	19,9	21,2	27,0
San Vicente y las Granadinas	24,0	24,0	28,1

Santa Lucía	26,0	22,5	27,1
Suriname b	...	34,1	22,8
Trinidad y Tabago	22,4	25,3	33,8
Promedio del Caribe	22,6	24,0	26,3

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de cifras oficiales.

a Años fiscales. Las cifras no incluyen contribuciones a la seguridad social.

b Las cifras de 1990 en el caso de las Bahamas y Barbados corresponden a 1995, de Dominica a 1993 y de Trinidad y Tobago (sic) a 1999. Los valores de 2000 de Belice y Suriname corresponden a 2001.

c Sector público no financiero.

De las cifras publicadas por la CEPAL, es palpable el alto porcentaje de recaudación de Brasil.<sup>153</sup> Ello porque de un grupo de veinte países de América Latina y de catorce del Caribe, en el año de 2008, Brasil se situó en primer lugar de recaudación.<sup>154</sup>

Según datos de la CEPAL, sólo en Brasil, Argentina, Bolivia y Nicaragua existe una presión tributaria elevada en relación con el PIB per cápita, mientras que en Uruguay y Costa Rica la carga tributaria parece compatible con su grado de desarrollo. En los demás países de la región se registra una presión tributaria claramente inferior a la que deberían tener de acuerdo con sus niveles de desarrollo.<sup>155</sup>

<sup>153</sup>En opinión de la CEPAL, una forma de evaluar si el nivel de recaudación y la estructura tributaria son “ade cuados” es comparando la relación entre impuestos y PIB en un amplio número de países.

La situación de América Latina y el Caribe respecto de otras regiones del mundo es muy reveladora. En 2007, la carga tributaria de la OCDE representó casi dos veces la de América Latina como porcentaje del PIB.

Por otra parte, en diferentes estudios sobre la materia, se muestra que el nivel potencial de recaudación de los países de la región es considerablemente más alto que el efectivo. Vid., La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir, p. 248.

<sup>154</sup>En el documento: Panorama General del Gasto Público en América Latina y México, de Paunovic, Igor, presentado en la Conferencia que dictó en la Cámara de Diputados, el 14 de mayo de 2007, señaló que en 1990 Brasil recaudó un 20.7%; en 1995 un 20.5%; y en el año 2000, un 23.0. Ello en comparación con México que en 1990 Brasil recaudó un 12.6%; en 1995 un 11.3%; en el año 2000, un 12.1; y, en el 2005, un 11.0%. Vid., PAUNOVIC, Igor, Panorama General del Gasto Público en América Latina y México, Cámara de Diputados, México, 14 de mayo de 2007.

Por lo que hace al nivel de recaudación de México, es de mencionar que ya se observaba desde décadas anteriores. Por ejemplo, en el año de 1980, los ingresos tributarios (sin incluir en Impuesto Especial de Productos y Servicios, IEPE, de gasolinas) fueron del orden del 9.63% del PIB; en 1990, alcanzaron la cifra de 11,4%; después, en 1998, descendieron al 9.19%; luego, en el año 2000 fueron del 11,0%; y en 2008 se redujeron a un 9,4% del PIB. Vid., RUIZ, Tomás, “El sistema fiscal mexicano: avances y retos”. Propuestas para una reforma fiscal integral, Revista Mercado de Valores, Nacional Financiera, México, Distrito Federal, Año LIX, 7 de julio de 1999, p. 4.

Asimismo, en México, al segundo trimestre de 2009, los ingresos tributarios derivados del Impuesto sobre la Renta (incluyendo IETU e IDE a partir de 2008), del IVA y del IEPS representaron el 9.87% del PIB. Vid., Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión. Estudio realizado por el Centro de Economía Aplicada y Políticas Públicas del Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM), noviembre 24, 2009, pp. 7 a 12.

<sup>155</sup>Vid., La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir, Op. Cit., p. 248.

Evidentemente, el alto nivel de ingresos tributarios de Brasil ha sido progresivo desde hace varios años. Por lo tanto, no es raro que en 2008 ocupara el primer lugar en recaudación tributaria de América Latina y el Caribe, habiendo pasado del 26.4% del PIB en 1990, al 30.4 en el año 2000,<sup>156</sup> para elevarse al 35.5%, en el año 2008. Ello en comparación con el promedio de la región que fue de 18.4%.

Los datos de la CEPAL arrojaron que si bien la presión tributaria de América Latina aumentó de un promedio de 12.8 por ciento del PIB en 1990, a un 18.4 por ciento en 2008, continúa siendo muy baja y además, poco progresiva, habiendo países como Brasil que recaudó 35.5%, en 2008, en comparación, por ejemplo, con México que escasamente recaudó un 9.4%, en ese año.<sup>157</sup>

---

<sup>156</sup>Es de mencionar que en 1999 la Carga Tributaria Bruta en Brasil, considerando las tres esferas de gobierno –Unión, Estados y Municipios y la Seguridad Social, correspondió a 30.27% del PIB, representando una recaudación total de R\$ 305.731 billones (US\$ 168.545). De ese total, la Unión, los Estados y los Municipios contribuyeron con 70.4%, 25.6% y 4.0%, respectivamente.

En el año 2000, la Coordinadora de la Política Tributaria de la República Federal, Andrea Lemgruber, afirmó que los impuestos pagados en el año de 1999 por los brasileños fueron equivalentes al 34.36 por ciento del Producto Interior Bruto (PIB) y superiores en porcentaje a lo que se paga en México y Argentina, las otras dos grandes economías de la región. Agregó que la recaudación tributaria en Brasil en el 2001 fue de 406,870 millones de reales (unos 163,000 millones de dólares), lo que supuso un aumento del 5.88 por ciento en comparación con la del 2000. En el mismo período la economía brasileña apenas creció un 1.51 por ciento y la renta per cápita tuvo un leve aumento del 0.19 por ciento. Lemgruber atribuyó el crecimiento en la recaudación tributaria principalmente a modificaciones en la forma como se cobran los tributos de los sectores de combustibles, automotriz y sobre ganancias de capital, para combatir la evasión fiscal. Vid., MORGADO, Gatsby y REYES, Indira, Op. Cit., pp. 4 y 5.

<sup>157</sup>La CEPAL asevera que:

- En promedio, la presión tributaria de América Latina alcanza alrededor del 18% del PIB;
- Este nivel es muy bajo tanto en relación con el grado de desarrollo relativo de la región, sobre todo, con las necesidades de recursos implícitas en las demandas de políticas públicas que enfrentan los Estados latinoamericanos;
- Con todo, la evolución de la carga tributaria entre 1990 y 2008, incluida la seguridad social, muestra que la presión media de la región creció apreciablemente, del 12.9% en 1990 al 18.4% en 2008; y
- En los países del Caribe se observa un nivel medio de recaudación tributaria del 26.3% del PIB, que es significativamente más alto que el promedio de América Latina.

La CEPAL también expresa que América Latina y el Caribe no sólo recaudan poco, sino que además recaudan mal: menos de un tercio de la recaudación corresponde a impuestos directos, mientras que el grueso de la carga recae en impuestos al consumo y otros impuestos indirectos. Por eso, no es sorprendente que la distribución del ingreso después del pago de impuestos sea más inequitativa aun que la distribución primaria. De este modo, la diferencia en cuanto a los niveles de presión tributaria entre los países de la OCDE y los de América Latina puede explicarse principalmente por la baja carga tributaria sobre las rentas y el patrimonio en la región, ya que el nivel de impuestos al consumo es bastante similar. Si bien la recaudación del impuesto a las sociedades es parecida (algo más de tres puntos del PIB en la OCDE), hay disparidades significativas en materia de impuesto a la renta (0.9 puntos del PIB en América Latina en comparación con casi nueve puntos del PIB en la OCDE).

En opinión de la CEPAL, dado que el impuesto a la renta personal es el más progresivo de los impuestos, es posible inferir que la estructura tributaria de los países latinoamericanos es más regresiva que la correspondiente a las economías desarrolladas, lo que afecta negativamente la distribución del ingreso y constituye uno de los factores que hacen de América Latina y el Caribe una de las regiones más desiguales del planeta. Vid., La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir, Op. Cit., pp. 247 a 250.

### III. GASTOS TRIBUTARIOS EN BRASIL

#### III. 1 Régimen jurídico

En Brasil, el régimen jurídico de los beneficios o gastos fiscales se encuentra encabezado por la Constitución Federal de 1988, la cual en su Título VI, llamado: *De la Tributación y del Presupuesto*, en el Capítulo II, denominado: *De Las Finanzas Públicas*, en la Sección II: *De los Presupuestos*, en el artículo 165, numeral 6º, estatuye la obligación de rendir un informe regionalizado de los gastos tributarios, a saber:

*6o. El proyecto de ley presupuestaria irá acompañado de un informe regionalizado del efecto, sobre ingresos y gastos, de exenciones, amnistías, condonaciones, subsidios y beneficios de naturaleza financiera, tributaria y crediticia.*

Dicha disposición, ofrece a los parlamentarios brasileños, durante el análisis del Presupuesto, una visión más amplia del gasto gubernamental efectivo.<sup>158</sup>

Tal disposición, encuentra reglamentación en la Ley de Responsabilidad Fiscal (Ley Complementaria N° 101, del 4 de mayo de 2000<sup>159</sup>), la cual establece las normas complementarias para la rendición de cuentas de las finanzas públicas en la gestión fiscal, con base en el Capítulo II del Título VI de la Constitución;<sup>160</sup>

---

---

<sup>158</sup> Vid., CARVALHO, Raimundo Eloi de, Op. Cit., p. 4.

<sup>159</sup> En Brasil, la elaboración de la Ley de Responsabilidad Fiscal inició en 1998, dada la necesidad de equilibrio fiscal.

Para su creación se tomó en cuenta la experiencia internacional.

Los motivos que inspiraron a esa Ley fueron, esencialmente:

- El alto nivel de endeudamiento en todas las esferas del gobierno, con énfasis para las provincias y algunos municipios que mostraban insolvencia. Consecuencias de ello fueron: sucesivas renegociaciones y asunción de deudas de las provincias y municipios por el Gobierno Nacional;
- La falta de control del gasto público y sucesivos déficit anuales, causando un excesivo aumento de la deuda pública en los tres niveles de Gobierno;
- El descontrol de los gastos de personal en las provincias y municipios; recaudaciones altamente comprometidas causadas por falta de políticas en responsabilidad hacendaria; contrataciones debido a intereses y compromisos políticos; aumentos de salarios sin sustentabilidad financiera por diversos motivos (electorales, falta de planeamiento, etc.);
- La falta de mecanismos de control que derivaban en financiamientos de los déficit por instituciones financieras de las provincias y municipios, causando su quiebra;
- La desacreditación o el desprestigio del sector público;
- El aumento de los costos en la adquisición de bienes del sector, incluyendo los intereses, generando un círculo vicioso; y
- El desequilibrio en los regímenes de Previsión Social (jubilación y salud) del sector público, con crecientes déficit.

Vid., LAGE GONÇALVES, Laura Vanessa, *La Ley de Responsabilidad Fiscal en Brasil: antecedentes, estructura, objetivos, y resultados*, Ministerio de Planeación, Presupuesto y Gestión, Brasilia, mayo de 2005, p. 2.

<sup>160</sup> Vid., el artículo 1, parágrafos 1 y 2, de la Ley de Responsabilidad Fiscal (Ley Complementaria N° 101, del 4 de mayo de 2000).

extendiendo la obligación de estimar los gastos tributarios a Estados, Distrito Federal y Municipios.<sup>161</sup>

De dicha Ley:<sup>162</sup>

- Establece las normas complementarias para la rendición de cuentas de las finanzas públicas en la gestión fiscal, con el apoyo en el capítulo II del título VI de la Constitución;
- Indica que la responsabilidad de la gestión fiscal requiere de una acción concertada y transparente, que evite riesgos y corrija desviaciones que puedan afectar el equilibrio de las cuentas públicas; los objetivos de resultado de la reunión entre los ingresos y gastos, y el cumplimiento de los límites y condiciones en materia de exenciones de impuestos, generación de los gastos de personal, la seguridad social y el consolidado en títulos de deuda, así como las operaciones de crédito;
- Manda que sus disposiciones rijan al ámbito federal, estatal, del Distrito Federal y los Municipios; y
- Aplica al Poder Ejecutivo, al Poder Legislativo (quedando abarcados los Tribunales de Cuentas) y al Poder Judicial, en todos los niveles de gobierno (la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios), abarcando su administración directa, fondos, fundaciones y propiedad de las empresas estatales.<sup>163</sup>

---

<sup>161</sup> Ley de Responsabilidad Fiscal fue promulgada el 4 de mayo de 2000 por el Presidente Fernando Henrique Cardoso.

Ella entró en vigor el 5 de ese mismo mes y año; deroga a la ley complementaria 96 de 31 de mayo de 1999; es una ley complementaria del artículo 163 de la Constitución Federal; y establece las normas de guía de las finanzas públicas en Brasil. Su objetivo es mejorar la gestión fiscal de los recursos públicos, a través de acciones planificadas. También es tratar de evitar riesgos, permitiendo corregir las desviaciones y hacer transparente el saldo de las cuentas públicas. El punto de partida de la Ley de Responsabilidad Fiscal es la planificación.

A través de esa Ley, se establece la normativa de la gestión fiscal. igualmente, se crean nuevos roles para la Ley Presupuestaria Anual, la Ley de Directrices Presupuestarias, cuya discusión y preparación debe contar con la participación popular, incluyendo audiencias públicas, para garantizar una mayor transparencia de la administración gubernamental. La participación de la sociedad debe cubrir todas las entidades de la Federación, en todas las esferas de gobierno, y en todos los poderes del Estado. Las reglas del juego consisten en fijar metas, límites y condiciones para la gestión ingresos y gastos.

La Ley de Responsabilidad Fiscal, se basa en cuatro áreas: planificación, transparencia, control y rendición de cuentas.

Vid., KHAIR, Amir Anthony, Ley Responsabilidad Fiscal. Guía de orientación para los gobiernos municipales, Ministerio de Planificación, Presupuesto y de Gestión, Banco Nacional de Desarrollo Económico y Social, Folleto 08/10/2000, Brasilia, pp. 12 a 16.

<sup>162</sup> Vid., el artículo 1, párrafos 1, 2 y 3, de la Ley de Responsabilidad Fiscal (Ley Complementaria N° 01, del 4 de mayo de 2000).

<sup>163</sup> Vid., el artículo 1, párrafo 3, de la Ley de Responsabilidad Fiscal (Ley Complementaria N° 101, del 4 de mayo de 2000).

En su artículo 5, fracción II, esa Ley ordena que el proyecto de Ley Presupuestaria Anual debe ir acompañado del documento (informe) a que se refiere el §6° del artículo 165 de la Constitución:<sup>164</sup>

*Artículo 5°. El proyecto de ley presupuestaria anual, elaborada de forma compatible con el plan plurianual, con la ley de directrices presupuestarias y con las normas de esta Ley Complementaria:*

*II – Estará acompañado del documento a que se refiere el §6° del artículo 165 de la Constitución, así como de las medidas para compensar las renunciaciones de ingresos y al aumento de los gastos obligatorios de carácter continuo;*

Además, en su artículo 14 dispone:<sup>165</sup>

*Artículo 14. La concesión o prórroga de un incentivo o beneficio fiscal de la cual resulte la renuncia de ingresos debe estar acompañada de la estimación del impacto presupuestario financiero en el ejercicio fiscal en que deba iniciar su vigencia y en los próximos dos, para cumplir con lo dispuesto en la Ley de Directrices Presupuestarias y, a por lo menos, una de las siguientes condiciones:*

<sup>164</sup>Anthony Amir Khair explica que conforme al citado precepto, el Informe Anual anexo a la Ley Presupuestaria debe ser elaborado de forma coherente con el Plan Plurianual, con la Ley de Directrices Presupuestarias y con la Ley de Responsabilidad Fiscal, de la siguiente manera:

- Contener la declaración de la compatibilidad de la programación presupuestaria de acuerdo con los objetivos y metas contenidas en la Ley de Directrices Presupuestarias y en la Ley Presupuestaria Anual;
- Ir acompañada de la declaración del efecto sobre los ingresos y gastos, de la renuncia de los ingresos y el aumento del gasto de obligaciones de carácter continuado;
- Contener una reserva para imprevistos, que se define sobre la base neta de los ingresos corrientes neta, para el pago de los pasivos contingentes; y
- No entregar la asignación para la inversión, que dure más de un ejercicio presupuestario, sino se permite su inclusión en el Plan Plurianual o en una ley que autoriza su inclusión.

Vid., KHAIR, Amir Anthony, Op. Cit., p. 22.

<sup>165</sup>Al respecto, Anthony Amir Khair explica que los incentivos fiscales incluyen la amnistía, el perdón, la subvención, el crédito presunto, la concesión de exención, el cambio de la tasa o cambio en el cálculo básico de la participación. También señala que cualquier renuncia de los ingresos:

- Deben ir acompañados de una estimación del impacto presupuestario y financiero en el año en que comenzó a funcionar y los dos años siguientes, y
- Se deben ajustar a las disposiciones de la Ley de Directrices Presupuestarias y por lo menos una de las siguientes condiciones: a) demostración por los proponentes de que la renuncia fue considerada en la estimación de los ingresos de la Ley de Presupuesto Anual, y que no afectará las metas de los resultados fiscales previstos; y b) ir acompañadas de medidas compensatorias en el año que inicia su funcionamiento y los dos años siguientes.

Esta compensación se puede lograr aumentando las altas tasas de impuestos; la ampliación de la base para el cálculo; y el aumento o creación de impuestos o contribuciones. Si es necesario, la exención entrará en vigor cuando entren en práctica las medidas de compensación. Se pueden hacer recortes de impuestos para la cancelación de la deuda en un monto que sea menor que el monto de sus gastos de recaudación.

El citado autor expresa que la Ley de Responsabilidad Fiscal, al obstaculizar las exenciones fiscales, garantiza mayor nivel de ingresos, lo que elimina la presión de los contribuyentes para obtener beneficios fiscales, e impone restricciones a la guerra fiscal entre los municipios. Vid., KHAIR, Amir Anthony, Op. Cit., p. 27.

I- La demostración por el proponente de que la renuncia de ingresos fue considerada en la estimación de ingreso de la ley de presupuesto, de acuerdo con el artículo 12, y de que no afectará a las metas fiscales previstas en la misma Ley de Directrices Presupuestarias;

II – Debe estar acompañada de medidas de compensación, en el plazo mencionado, mediante el aumento de los ingresos, derivados del aumento de las tarifas, la ampliación de la base de cálculo, y el aumento o creación de impuesto o contribución.

1. La renuncia incluye la amnistía, el perdón, el subsidio, el crédito, una exención en general en la tasa de cambio o modificación del cálculo de base relacionados con la reducción de las contribuciones detalladas o impuestos, y otros beneficios que corresponden a un trato diferente;

2. Si el acto de concesión o prórroga del incentivo o beneficio de este artículo se derivan de la condición descrita en el punto II, el beneficio entrará en vigor cuando sean adoptadas las medidas mencionadas.

3. Las disposiciones del presente artículo no se aplicarán:

I – A cambios en los tipos impositivos establecidos en las fracciones I, II, IV y V del artículo 153 de la Constitución, de conformidad con su § 1; y II – A la cancelación de deuda por un valor inferior a sus costos.

Ahora bien, en relación con el documento que debe acompañar a la Ley Presupuestaria Anual,<sup>166</sup> es de mencionar que la información sobre la estimación de los gastos tributarios, referentes a un determinado año, es consolidada en el Demonstrativo dos Gastos Tributários.

---

<sup>166</sup>Es de mencionar que el presupuesto brasileño se crea a partir de tres leyes subordinadas entre sí, o sea, una respeta a la otra y viceversa. Las leyes son: el Plan Plurianual, la Ley de Directrices Presupuestarias; y la Ley Presupuestaria Anual:

- El Plan Plurianual establece metas y objetivos para cuatro años. El órgano responsable de dicho Plan es la Secretaría de Planificación e Inversión Estratégica, subordinada al Ministerio de Planificación;
- La Ley de Directrices Presupuestarias delimita las prioridades presupuestarias para el año siguiente; y
- La Ley Presupuestaria Anual crea un presupuesto con la recaudación, los gastos y las inversiones del año correspondiente.

El Presupuesto de la Unión también debe cumplir con la Ley de Responsabilidad Fiscal, la cual instituye nuevas responsabilidades de los alcaldes, gobernadores y también del Presidente, entre las cuales sobresalen las de: limitar el gasto en nóminas; prohibir la creación de un nuevo gasto continuo sin que exista una nueva fuente de ingresos; impedir el aumento de sueldo del personal 180 días antes de una nueva elección correspondiente; y prohibir la creación de gastos que no sigan el Presupuesto.

Es de señalar que cada vez que se somete a votación una ley presupuestaria, los diputados y senadores pueden incluir enmiendas en la ley. Tienen derecho a presentar 20 enmiendas individuales. La bancada de cada estado también puede sugerir alteraciones de acuerdo con la cantidad de diputados y las bancadas de las regiones pueden presentar dos enmiendas más cada una. Las comisiones permanentes del senado y de la cámara tienen derecho a presentar cinco enmiendas cada una. Estas modificaciones se hacen de forma que la ley se torne más útil para la sociedad civil.

Tal Demonstrativo es elaborado por el Ministerio de Hacienda con el fin de cumplir con:

- El parágrafo 6 del artículo 165 de la Constitución, que establece la obligación del Ejecutivo de presentar la declaración regionalizada del efecto sobre los ingresos y gastos, derivado de las exenciones, amnistías, remisiones, subsidios y beneficios fiscales en general; y

- La fracción II del artículo 5 de la Ley Complementaria N ° 101 del 4 de mayo de 2000, que establece que el proyecto de Ley presupuestaria Anual deberá ir acompañada del documento a que se refiere el § 6 del artículo 165 de la Constitución, así como medidas de compensación, renunciaciones de ingresos y aumento de los gastos obligatorios de carácter continuo.<sup>167</sup>

Dicho informe contiene, detalladamente y por tributo, todas las modalidades de beneficios fiscales que, conforme al concepto utilizado, generan gastos indirectos por medio del sistema tributario. Además, tiene una descripción sucinta sobre la legislación básica y el plazo de validez de cada modalidad de beneficio.<sup>168</sup>

En ese Informe, los resultados de las estimaciones de gastos tributarios se presentan totalizados y con la siguiente clasificación:

- Por tributo: según modalidad y región.
- Por función presupuestaria: según modalidad y región.

En específico, el Demonstrativo dos Gastos Tributários 2010 encierra las estimaciones de los gastos fiscales para ese año, se desglosan en veinticinco cuadros, que representan la consolidación de los valores de los gastos fiscales relativas a los impuestos federales, desglosados por los ingresos y el presupuesto de funcionamiento, comparándolos con las cifras del producto interno bruto –PIB– y los ingresos administrados por la Receita Federal do Brasil. Tiene también la consolidación del país por regiones geográficas, por función y desglose del presupuesto de gastos fiscales importantes.<sup>169</sup>

<sup>167</sup> Vid., Demonstrativo dos Gastos Tributários 2010, Ministério da Fazenda, Brasília, Brasil, Agosto de 2009, p. 5.

<sup>168</sup> El Demonstrativo dos Gastos Tributários, después que el Proyecto de Ley de Presupuesto Anual es presentado al Congreso, la Secretaría de Ingresos Federales lo muestra en su página de Internet. Vid., CARVALHO, Raimundo Elói de, Op. Cit., p. 10.

<sup>169</sup> El Demonstrativo dos Gastos Tributários 2010 tiene un breve análisis de los valores de las estimaciones de gastos tributarios; la relación de gastos incluidos, eliminados o modificados en relación al 2009; y el objetivo de análisis de los valores estimados, así como la fuente de la información utilizada en el cálculo de impuestos. Vid., el Demonstrativo dos Gastos Tributários 2010, Ministério da Fazenda, Brasília, Brasil, agosto de 2009, pp. 13 a 15.

De los veinticinco Cuadros del Demonstrativo dos Gastos Tributários 2010, los que van del I a IX aluden a los valores consolidados de los gastos tributarios, de la siguiente manera:

- Cuadro I: Gastos tributarios por función presupuestal, calculando los valores nominales por región geográfica;
- Cuadro II: Gastos tributarios por función presupuestal, calculando los valores nominales, por región geográfica, en porcentajes;
- Cuadro III - Gastos tributarios por función presupuestaria y por modalidad de gasto;
- Cuadro IV: Principales gastos de impuestos por función presupuestal;
- Cuadro V: Gastos tributarios por tipo de ingreso;
- Cuadro VI: Gastos tributarios por tipo de ingreso y modalidad de gasto;
- Cuadro VII: Desglose de los gastos fiscales por tipo de ingreso, calculando los valores nominales por región geográfica;
- Cuadro VIII: Desglose de los gastos fiscales por tipo de ingreso, regionalizado en porcentaje; y
- Cuadro IX: Desglose de los más importantes gastos fiscales 2010.

Asimismo, los cuadros que van del X a XXI, se refieren a los valores por tributo y por modalidad de gasto, de la siguiente manera:

- Cuadro X: Impuesto sobre Importación;
- Cuadro XI: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, regionalizados, en porcentajes;
- Cuadro XII: Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas;
- Cuadro XIII: Impuesto sobre la Renta en Fondos de Retiro;
- Cuadro XIV: Impuesto sobre Productos Industrializados- Operaciones Internas;
- Cuadro XV: Impuesto sobre Productos Industrializados- Vinculados a la Importación;

- Cuadro XVI: Impuesto sobre Operaciones Financieras;
- Cuadro XVII: Impuesto sobre la Propiedad Territorial Rural;
- Cuadro XVIII: Contribución Social para el PIS-PASEP;
- Cuadro XIX: Contribución Social sobre la renta neta;
- Cuadro XX: Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social; y
- Cuadro XXI: Contribución sobre Actividades Económicas;

Los cuadros que van del XXII al XXV tratan de las exenciones de impuestos en materia del Régimen General de Previsión Social, del siguiente modo:

- Cuadro XXII: Exenciones de Seguridad Social;
- Cuadro XXIII: Exenciones de Seguridad Social, calculando los valores nominales por región geográfica;
- Cuadro XXIV: Exenciones de Seguridad Social, calculando los valores nominales por región geográfica, en porcentajes; y
- Cuadro XXV: Exenciones de Seguridad Social, descripción legal.

A lo anterior, es de añadir que el *Demonstrativo dos Gastos Tributários 2010*, además de lo concerniente a los referidos cuadros, alude al marco legal y al concepto de gastos fiscales; cuenta con un breve análisis de valores estimados; tiene un apartado acerca de inclusiones, exclusiones y cambios en los gastos tributarios, y otro donde hace una aclaración adicional para, finalmente, indicar la fuente de información utilizada en el cálculo de los gastos fiscales.<sup>170</sup>

Por último, es de apuntar que también forman parte del régimen jurídico de los gastos fiscales todas las leyes que se mencionan en el *Demonstrativo dos Gastos Tributários*, así como los siguientes ordenamientos:

---



---

<sup>170</sup>Vid., el *Demonstrativo dos Gastos Tributários 2010*, Ministério da Fazenda, Brasília, Brasil, agosto de 2009.

- La Ley de Directrices Presupuestarias de la Unión para 2010 (Ley N° 12.017, del 12 de agosto de 2009) la cual establece directrices para el desarrollo y la aplicación de la Ley Presupuestaria de 2010 y otras disposiciones;<sup>171</sup> y
- La Ley Presupuestaria para 2010 (Ley N° 12.214, de 26 de enero de 2010), la cual contiene la estimación de ingresos y los gastos conjuntos de la Unión para el año fiscal 2010.<sup>172</sup>

### III. 2 Antecedentes

El Sistema Tributario Brasileño siempre ha procurado exoneraciones tributarias con el objetivo de atender propósitos como incentivar el desarrollo de sectores de la economía y la promoción de la ecuilibración de las rentas entre las regiones geográficas del Brasil, con la finalidad de disminuir la desigualdad existente entre ellas. Sin embargo, hasta la década de los 70s y mediados de los 80 no había manifestación oficial en el sentido de sistematizar el catálogo de los beneficios tributarios ni de cuantificar sus costos. Fue en la década de los 80 cuando se dieron los primeros pasos para identificar y cuantificar los costos derivados de la concesión de incentivos tributarios, aunque ceñidos, básicamente, a las actividades académicas, y centrados en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas y jurídicas.<sup>173</sup>

En 1988, ocurrieron trascendentales reformas que le dieron una nueva Constitución a Brasil, la cual introdujo cambios al sistema tributario, estableciéndola obligatoriedad de elaborar un Demostrativo regionalizado, que sería tramitado junto con el proyecto de Ley Presupuestaria Anual, con la estimación del valor que dejaría de ser recaudado en razón de la concesión de beneficios tributarios.<sup>174</sup> Ello quedó consignado en el artículo 165, parágrafo 6, al siguiente tenor:

---

<sup>171</sup>Vid., la Ley de Directrices Presupuestarias de la Unión para 2010 (Ley N° 12.017, del 12 de agosto de 2009).

En especial, se sugiere consultar el Anexo IV.5: Responsabilidad de Ingresos, en la PREVISIÓN DE GASTOS FISCALES -PRESUPUESTO POR FUNCIÓN- regionalizado (a precios corrientes).

Se sugiere consultar el Anexo II, sobre todo el inciso f) que refiere:

f) Los subsidios financieros y créditos concedidos por la Unión, listados por tipo de prestación, especificando para cada uno de sus otras leyes, la que se autoriza y el área cubierta, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 165, § 6 de la Constitución, teniendo en cuenta:

1. Desglose de las subvenciones presupuestarias y no presupuestarias, financieras y primarias;
2. Valores que tuvieron en 2007 y 2008;
3. Estimaciones para 2009 y 2010, acompañadas por sus memorias de cálculo, y
4. Efecto sobre las estimaciones de cada cambio de punto porcentual en el costo de oportunidad de Hacienda, en su caso.

<sup>172</sup>La Ley Presupuestaria Anual estableció las estimaciones de Ingresos de la Unión para el ejercicio 2010 en un monto de R \$ 1,860,428,516,577.00 (un billón ochocientos sesenta mil millones, cuatrocientos veintiocho millones, quinientos dieciséis mil quinientos setenta y siete dólares).

<sup>173</sup>Vid., CARVALHO, Raimundo Eloi de, Op. Cit., p. 2.

<sup>174</sup>Ídem., p. 3.

6o. El proyecto de ley presupuestaria irá acompañado de un informe regionalizado del efecto, sobre ingresos y gastos, de exenciones, amnistías, condonaciones, subsidios y beneficios de naturaleza financiera, tributaria y crediticia.

En 1988, también se creó una comisión en el Ministerio de Hacienda-integrada por funcionarios de la Secretaría de Asuntos Económicos y de la Secretaría de Ingresos Federales- con el objetivo de cumplir el mandato del artículo 165, párrafo 6 constitucional.

Esa Comisión, se encargó de elaborar el primer Demostrativo de Beneficios Tributarios que se incorporó al Presupuesto General de la Unión de 1989. La atribución legal para la elaboración de los siguientes demostrativos anuales quedó a cargo de la Secretaría de Ingresos Federales.<sup>175</sup>

En la elaboración del primer Demostrativo, se dieron dificultades inherentes al inicio de cualquier proceso, como la falta de claridad en cuanto al concepto del gasto tributario; a la variedad de incentivos; y la precariedad de las fuentes de información y de estadísticas adecuadas. Empero, el hecho de lograr tener la lista de todos los beneficios distribuidos por tipo de tributo y una cuantificación (no obstante precaria) fue una ganancia.<sup>176</sup>

Con el tiempo, se perfeccionaron las fuentes básicas de información, especialmente las Declaraciones de Informaciones Tributarias, de las personas físicas y jurídicas, con alteración o creación de campos para la captura de datos de interés directamente para la aplicación de la metodología de cálculo.<sup>177</sup>

En 2003, un estudio desarrollado con miras a la revisión y al perfeccionamiento del concepto del gasto tributario, en el sentido de promover una mayor uniformidad con relación al entendimiento adoptado a nivel mundial, permitió la reasignación de incentivos (inclusión y exclusión), el alineamiento directo con las funciones presupuestarias (Asistencia Social, Salud, Educación etc.). Asimismo, generó el cambio del término “beneficio tributario” a “gasto tributario”, haciendo que el informe anual se llamara. Demostrativo dos Gastos Tributários (Demostrativo de los Gastos Tributarios).<sup>178</sup>

Hoy en Brasil se elabora, por la Secretaría de Ingresos Federales, el Demostrativo dos Gastos Tributários, documento que se integra al conjunto de información referente al Presupuesto Federal que el Poder Ejecutivo Central envía al Poder Legislativo, a más tardar el último día hábil del mes de agosto del año anterior al de referencia del Presupuesto.

<sup>175</sup>Ibíd.

<sup>176</sup>Ibíd.

<sup>177</sup>Idem., p. 4.

<sup>178</sup>Idem., p. 4.

Al Poder Legislativo compete la tarea de analizar y transformar en Ley el proyecto presupuestario. Pero los datos sobre gastos tributarios tienen carácter meramente informativo y, por lo tanto, no están sujetos al mismo tratamiento dado en el Presupuesto Federal para los gastos directos.<sup>179</sup>

La Periodicidad de ese Demostrativo es anual, abarcando los gastos fiscales en el Gobierno Central. Los impuestos incluidos son: impuesto sobre importaciones, sobre la renta (personas físicas, jurídicas y retenciones en la fuente), impuesto sobre productos industrializados (IPI), impuesto sobre las operaciones financieras (IOF), impuesto a la propiedad territorial rural, contribución social para PIS-PASEP, contribución social sobre el lucro líquido, contribución para financiamiento de la Seguridad Social (COFINS). No se incluye el impuesto sobre la circulación de mercaderías y servicios (ICMS) de carácter estadual.<sup>180</sup>

### III.3 Definición

Los gobiernos utilizan los sistemas tributarios no sólo como un instrumento de recaudación, sino para promover ciertos objetivos de política económica, como incentivar el ahorro, proteger a la industria nacional, el mejoramiento del nivel de ingresos de los individuos, el fomento de la inversión y la generación de empleos, entre otros.

De ese modo, a través de la reducción de la carga impositiva, el gobierno pretende atender objetivos extrafiscales.

En tales circunstancias, el sistema tributario cumple un papel similar al del gasto público, pero por la vía de la renuncia del Estado a toda la recaudación, o parte de ella, que correspondería obtener de determinados contribuyentes o actividades. Esta renuncia de ingresos fiscales es lo que se conoce como gasto tributario.<sup>181</sup>

Empero, un gasto tributario, en la medida en que favorezca a un grupo específico de contribuyentes o actividades se traducirá, necesariamente, en una pérdida de equidad horizontal. Desde este punto de vista, se puede decir que los presupuestos de gastos tributarios constituyen informes que muestran el grado de inequidad horizontal de los impuestos.<sup>182</sup>

---

---

<sup>181</sup>Idem., p. 10.

<sup>180</sup>Id., JIMÉNEZ, Juan Pablo y PODESTÁ, Andrea, Op. Cit., p. 38.

<sup>181</sup>Ibid.

<sup>182</sup>Según el reporte sobre gastos tributarios de la OCDE de 1996, la identificación de esos gastos constituye un ejercicio de clasificación, que consiste en dividir las disposiciones tributarias entre aquellas que forman parte de un impuesto de referencia o norma, y otras que son desviaciones respecto de esa norma. Cuando una disposición tributaria se desvía de la referencia o norma, se dice que existe un gasto tributario. Idem., pp. 5 y 6.

Los gastos tributarios son aquellos que el gobierno realiza por medio de la legislación tributaria, para reducir o postergar el impuesto para una parte de los contribuyentes. Los gastos tributarios son la recaudación que el fisco deja de percibir en virtud de la aplicación de concesiones o regímenes impositivos especiales. Los gastos tributarios constituyen una de las varias herramientas de que disponen los gobiernos para ejecutar sus políticas públicas.<sup>183</sup> Son tratamientos preferenciales de carácter impositivo que se traducen en una disminución en la recaudación tributaria, y dan lugar a la aplicación de regímenes de excepción. En general, son exenciones fiscales creadas por las leyes fiscales.

Por lo demás, los gastos tributarios son una transferencia de recursos públicos llevada a cabo mediante la reducción de las obligaciones tributarias con respecto a un impuesto de referencia. Son una “renuncia tributaria”, por el hecho de que por esta vía el fisco desiste parcial o totalmente de aplicar el régimen impositivo general, atendiendo a un objetivo superior de política económica o social.<sup>184</sup>

En sentido amplio, los gastos tributarios son apoyos indirectos autoaplicativos del Gobierno hacia diversos sectores de la economía o de contribuyentes, otorgados a través del marco tributario. Ellos no implican una erogación de recursos o ingresos previamente obtenidos, sino que permiten a sus beneficiarios disminuir, evitar o diferir el pago de impuestos.

A lo anterior, es de señalar que el concepto de “gasto tributario” surgió a comienzos de los años 60, en Alemania y Estados Unidos, países que fueron los primeros en elaborar presupuestos de gastos tributarios, como una forma de dar transparencia a la acción pública ejecutada por esta vía, tal como normalmente se hace con el gasto directo.

A principios de la década de 1970 que Alemania y los Estados Unidos registraron los gastos fiscales en cuentas especiales e informaron de ello al parlamento; en 1983, Australia, Austria, Canadá, Francia y España también periódicamente procedieron a identificar los gastos fiscales y rendir informes de ello.<sup>185</sup> En 1996, casi todos los países miembros de la OCDE informaban de los gastos al Poder Legislativo.<sup>186</sup>

El término “gasto tributario” es atribuido a Stanley Surrey, quien como Secretario Asistente para Política Fiscal del Departamento del Tesoro de Estados Unidos en 1967, compiló una lista de preferencias y concesiones en el impuesto

<sup>183</sup> Ídem, pp. 1 y 2.

<sup>184</sup> Íbid.

<sup>185</sup> Durante los años ochenta, la práctica de elaborar presupuestos de gastos fiscales se hizo extensiva a casi todos los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y a unos pocos países en desarrollo.

<sup>186</sup> Vid., KRAAN, Dirk-Jan, Off-budget and Tax Expenditures, OECD Journal On Budgeting 122, Volume 4, No. 1, 2004, p. 17.

a la renta dándole la forma de un programa de gasto. La idea que está detrás de esta formulación, es que lo que se deja de recaudar por exención, podría ser recaudado y gastado en esa u otra opción. Entonces, para poder evaluar el costo de oportunidad de esa exención, debe calcularse lo que se deja de recaudar. Debe compararse el costo de esta renuncia en términos de su impacto con el efecto de medidas alternativas.<sup>187</sup>

En 1985 Surrey y McDaniel explicaron que el concepto de gastos fiscales plantea que un impuesto sobre la renta se compone de dos elementos distintos. El primer elemento consiste en las disposiciones de carácter necesario para implementar un impuesto sobre la renta normal, tales como la definición de los ingresos netos; la especificación de las normas contables; la determinación de las entidades sujetas al impuesto; la determinación del calendario y la exención de los niveles de tipos; y la aplicación del impuesto a las transacciones internacionales. El segundo elemento, consiste en las preferencias especiales que se encuentran en todos los impuestos sobre la renta. Estas disposiciones, a menudo llamadas incentivos fiscales o subsidios fiscales, son desviaciones de la estructura tributaria normal y están diseñadas para favorecer a una industria o actividad en particular, o un tipo o de las personas, etc. Cualquiera que sea su forma, estas desviaciones de la estructura tributaria normativa representan el gasto público para las actividades a favor o en grupo, realizadas a través del sistema fiscal en lugar de a través de subvenciones directas, préstamos u otras formas de ayuda del gobierno. Bajo este enfoque, los gastos fiscales se definen como las desviaciones de una estructura normal del impuesto.<sup>188</sup>

En 1996 un informe de la OCDE mencionó requisitos exigidos por algunos países para considerar que existe un gasto tributario. Esos requisitos consisten en lo siguiente:<sup>189</sup>

- Las concesiones tributarias deben beneficiar a una industria, actividad o clase de contribuyentes en particular;
- Deben servir a un propósito particular (diferente de la operación eficiente del sistema), que sea fácilmente identificable con un objetivo que puede ser llevado a cabo en forma alternativa con otros instrumentos;

---

<sup>187</sup> Vid., JIMÉNEZ, Juan Pablo y PODESTÁ, Andrea, *Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina*, Publicado en el número 77, *Macroeconomía del desarrollo*, SE, Santiago de Chile, marzo de 2009, p. 23.

<sup>188</sup> Vid., RIIS, Michael Jacobsen, et al, *Tax Expenditures in the Nordic Countries*, a report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo, June 2009, January 2010, pp. 6 y 7.

<sup>189</sup> Vid., VILLELA, Luiz, LEMGRUBER, Andrea y JORRATT, Michael, *Op. Cit.*, pp. 5 y 6.

- El impuesto en cuestión tiene que ser lo bastante amplio como para que haya un impuesto de referencia adecuado contra el cual medir el valor de la concesión;
- Tiene que ser administrativamente factible cambiar el sistema tributario para eliminar el gasto tributario; y
- En el sistema tributario no debe haber otras disposiciones que compensen con holgura los beneficios del gasto tributario.

En 2004, la OCDE consideró que un gasto tributario podía definirse como una transferencia de recursos públicos que es realizada mediante reducciones de obligaciones fiscales en relación con un impuesto, en vez de ser efectuadas a través de un subsidio directo. Pero a menudo se ha observado que esta definición no ha llevado a la comparabilidad internacional de los gastos fiscales, debido a diferencias de opinión sobre el impuesto de referencia.<sup>190</sup>

En 2008, la OCDE consideró que las disposiciones de la legislación fiscal, regulación o práctica que reduce o aplaza los ingresos para una población relativamente estrecha de contribuyentes en relación con un impuesto de referencia, es lo que se conoce como gastos fiscales.<sup>191</sup>

En los últimos años, se ha usado el término gasto tributario como sinónimo de incentivo por el lado de las exenciones impositivas y se ha ampliado su utilización a un mayor número de impuestos.

Así, los gastos tributarios pueden adoptar diversas modalidades como exclusiones, exenciones, deducciones, tasas preferenciales, créditos fiscales o postergación de las obligaciones tributarias.<sup>192</sup>

Juan Pablo Jiménez y Andrea Podestá, en un sentido amplio, dicen que el gasto tributario puede entenderse como aquella recaudación que el fisco deja de percibir producto de la aplicación de franquicias o regímenes impositivos especiales y cuya finalidad es favorecer o estimular a determinados sectores, actividades, regiones o agentes de la economía. De esta manera, existe gasto tributario cuando hay desvío de la norma tributaria, pérdida de recaudación y ganancia para ciertos contribuyentes.<sup>193</sup>

<sup>190</sup> Vid., KRAAN, Dirk-Jan, Op. Cit., p. 18.

<sup>191</sup> Vid., ANDERSON, Barry, Tax expenditures in OECD countries, 5th Annual Meeting of OECD-Asia SBO, Bangkok, January 10-11, 2008, p. 1.

<sup>192</sup> En términos generales, los incentivos tributarios constituyen instrumentos por medio de los cuales se busca afectar el comportamiento de los actores económicos a un costo fiscal limitado. Ídem., p. 16.

<sup>193</sup> Ídem., p. 27.

La definición podría incorporar medidas como son la aplicación de tasas diferenciales, el otorgamiento de créditos fiscales y de deducciones más favorables, así como esquemas que permiten el diferimiento del pago de los impuestos o que otorgan alguna facilidad administrativa, entre otros.

Sin duda, una de las principales dificultades para definir e identificar los gastos tributarios dentro de una legislación particular radica en convenir una norma o impuesto de referencia contra el cual se puedan contrastar las disposiciones de la legislación tributaria.<sup>194</sup>

De ahí que, a nivel mundial, existan coincidencias y diferencias sobre el concepto del gasto tributario, resultando que no haya un concepto único que pueda ser universalmente aceptado y adoptado por todos los países.

Algunos consideran que para determinar los conceptos que generan gastos fiscales, es necesario definir el ingreso gravable y la tasa que forman parte de la estructura normal del impuesto. Una vez que éstas se precisan, los gastos fiscales se identifican como aquellos elementos que afectan la base gravable o el impuesto determinado y que se alejan de su estructura normal.

La base gravable de los impuestos directos o al ingreso, se conforma por todos aquellos ingresos que se considere deben ser sujetos del impuesto en cuestión, siendo necesaria la aplicación de un criterio para definir qué se debe considerar como parte de ésta o no.

En cuanto a la estructura normal del impuesto, deben precisarse los conceptos que formen parte de ésta o bien cuáles pudieran ser considerados como tratamientos diferenciados o de excepción, y que por lo tanto representan un gasto fiscal.

La estructura normal de un impuesto se compone de aquellas medidas que están contenidas en la legislación fiscal y forman parte fundamental de su naturaleza.

La estructura normal de un impuesto está constituida por los tratamientos generales en materia de objeto, sujeto, base, tasa o tarifa, así como por el régimen aplicable a los residentes en el extranjero, entre otros. La estructura normal de un impuesto varía entre países.

---

<sup>194</sup>Las cuantificaciones de los gastos tributarios pueden ser radicalmente distintas según la definición adoptada, lo cual trae aparejada, entre otras cosas, la imposibilidad de realizar comparaciones confiables de las magnitudes de los gastos tributarios entre distintos países. Vid., VILLELA, Luiz, LEMGRUBER, Andrea y JORRATT, Michael, Op. Cit., p. 5.

De acuerdo con el documento “Tax Expenditures in OECD Countries”, publicado por la OCDE en 1996, en general la estructura normal de un impuesto incluye la tasa o tarifa; las normas contables; las deducciones; las facilidades administrativas; así como las disposiciones relacionadas con obligaciones fiscales internacionales, entre otras.

A lo anterior, es de mencionar que en Brasil, el concepto utilizado de 1988 a 2003 era “beneficio tributario” como sinónimo de “gasto tributario”. Con ese léxico, la Secretaría de Ingresos Federales elaboraba el Demostrativo de los Beneficios Tributarios, referente a los tributos federales.<sup>195</sup>

Para mejorar la noción empleada y para promover una mayor uniformidad con la terminología adoptada en otros países, a partir del 2004 se sustituyó la expresión “beneficio tributario” por “gasto tributario”. Para ello, se consideraron los siguientes criterios:<sup>196</sup>

- Son gastos indirectos del gobierno realizados por intermedio del sistema tributario procurando atender objetivos económicos y sociales;
- Esos gastos son explicitados en la norma que hace referencia al tributo, constituyéndose en una excepción al sistema tributario de la referencia, reduciendo la recaudación potencial y, consecuentemente, aumentando la disponibilidad económica del contribuyente; y
- El gasto tributario tiene carácter compensatorio, cuando el gobierno no satisface adecuadamente los servicios públicos de su responsabilidad; o tienen el carácter de incentivos, cuando el gobierno tiene la intención de desarrollar un determinado sector económico o región.<sup>197</sup>

En complemento de los criterios enumerados, se comenzaron a utilizar los siguientes pasos para identificar al gasto fiscal en el conjunto de desgravaciones fiscales en el sistema tributario:<sup>198</sup>

- Determinar todos los recortes de impuestos, tomando como base el sistema tributario de referencia; y

<sup>195</sup> Como ejemplo, se cita la deducción de la base del cálculo del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas relativa a los dependientes, especialmente los hijos. Durante algunos años esa exoneración fue clasificada como un Gasto Tributario. Sin embargo, después de la revisión conceptual, dejó de figurar en esa clasificación debido al hecho de que se encuadraba más como elemento de promoción de la equidad tributaria y la progresividad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En Brasil, tampoco existe un programa gubernamental asociado, como, por ejemplo, el estímulo a la natalidad. *Ibid.*

<sup>196</sup> *Ídem.*, p. 6.

<sup>197</sup> Los gastos tributarios constituyen una excepción al sistema fiscal, lo que reduce el potencial de ingresos y, en consecuencia, aumenta la disponibilidad económica del contribuyente.

<sup>198</sup> *Vid.*, CARVALHO, Raimundo Eloi de, *Op. Cit.*, p. 6.

- Evaluar, utilizando los criterios definidos en el concepto anterior, cuáles son las exoneraciones que pueden ser reemplazadas por los gastos directos, vinculados a los programas de gobierno. La identificación de las exoneraciones que constituyen gastos tributarios tiene por base la misma legislación tributaria. De esta forma, las exoneraciones que resultan de reglas tributarias generales aplicadas a los contribuyentes, sin distinción, y de reglas que aproximan el Sistema Tributario a los principios constitucionales de tributación, son consideradas integrantes del mismo y, por lo tanto, **no constituyen gastos tributarios**.

Así, en Brasil, a partir del 2004, cuando se sustituyó el término “beneficio tributario” por “gasto tributario”, se estimaron gastos tributarios los factibles de ser sustituidos por gastos directos vinculados a programas del gobierno.

En ese contexto, desde el informe de 2004, los gastos tributarios son gastos indirectos del gobierno realizados por intermedio del sistema tributario buscando atender objetivos económicos y sociales.<sup>199</sup>

Así en el Demostrativo de los Gastos Tributarios 2010:

- Se alude a las características que deben considerarse como una parte integral de la norma tributaria, a saber: equidad, proporcionalidad y neutralidad;
- Se señala que el cambio que promueve una aproximación de las normas fiscales con esas características, se debe considerar como parte de su estructura tributaria propia; y
- Se indica que toda medida que promueva desviaciones de esas características se consideraría como un gasto fiscal. Y se agrega que para simplificar el procedimiento de determinar qué son gastos tributarios, los países tratan de definir de alguna manera lo que viene a ser una estructura tributaria de referencia, porque a partir de este marco de referencia es que las desviaciones fiscales se identifican.

Por lo demás, ese Demostrativo de los Gastos Tributarios 2010 especifica que los dos pasos para la identificación de los gastos fiscales se pueden resumir de la siguiente manera:

---

---

<sup>199</sup> Los gastos tributarios son explicitados en la norma fiscal, constituyendo una excepción al sistema tributario de referencia, reduciendo la recaudación potencial y, consecuentemente, aumentando la disponibilidad económica del contribuyente. Con la adopción del concepto de gastos tributarios en Brasil, a partir del 2004, se excluyen, por ejemplo: zonas francas, material promocional, y enajenación de bienes de pequeño valor. Los conceptos que comenzaron a incluirse fueron, por ejemplo: entidades sin fines de lucro, gastos operacionales del IRPJ (como FAPI, PAIT, asistencia médica y odontológica e investigación científica) y automóviles para personas discapacitadas. Vid., JIMÉNEZ, Juan Pablo y PODESTÁ, Andrea, Op. Cit., p. 38.

1. Determinar todos los recortes de impuestos, tomando como referencia base del sistema fiscal de referencia; y

2. Evaluar, mediante un conjunto de criterios, cuáles son los gastos indirectos que es probable que sean sustituidos por los gastos directos vinculados a programas de gobierno.<sup>200</sup>

Finalmente, es de añadir que no se estima el gasto tributario en Brasil al impuesto sobre la circulación de mercaderías y servicios (ICMS), por ser un impuesto recaudado por los Estados, a diferencia de los demás países donde se incluye el IVA en todas las estimaciones.<sup>201</sup>

### III.4 Formas

Los gastos fiscales pueden presentar diversas formas, por ejemplo: exenciones, deducciones, tasas reducidas, diferimientos, créditos fiscales o tratamientos diferenciales.<sup>202</sup>

Según la OCDE, en estudios de 2004 y de 2008, los gastos fiscales pueden tomar una serie de formas diferentes:<sup>203</sup>

- Exenciones (exemptions): importes excluidos de las bases imponibles;
- Deducciones (allowances): cantidades que se permite deducir de la base imponible;
- Créditos (credits): cantidades que se permite rebajar de los impuestos;
- Tasa reducidas (rate relief): un tipo reducido del impuesto aplicado a una clase de contribuyente o sujeto pasivo u operaciones; y
- Aplazamiento de impuestos (tax deferral): un beneficio que toma la forma de un retraso en el pago de impuestos.

Para Luiz, Villela, Andrea Lemgruber y Michael Jorratt, desde el punto de vista de la técnica tributaria, los gastos tributarios toman formas como las siguientes:<sup>204</sup>

<sup>200</sup>Vid., el Demonstrativo dos Gastos Tributários 2010, Ministério da Fazenda, Brasília, Brasil, agosto de 2009, pp. 6 a 13.

<sup>201</sup>Vid., JIMÉNEZ, Juan Pablo y PODESTÁ, Andrea, Op. Cit., p. 27.

<sup>202</sup>En algunos casos, los gastos fiscales suelen tomar la forma de facilidades administrativas o incluso de impuestos negativos.

<sup>203</sup>Vid., KRAAN, Dirk-Jan, Op. Cit., p. 11. Asimismo, Vid., ANDERSON, Barry, Op. Cit., p. 4.

<sup>204</sup>Vid., VILLELA, Luiz, LEMGRUBER, Andrea y JORRATT, Michael, Op. Cit., p. 6.

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

Juan Pablo Jiménez y Andrea Podestá piensan que los gastos tributarios pueden tomar las formas de:<sup>205</sup>

- Exoneraciones temporales de impuestos (tax holidays) y reducción de tasas;
- Incentivos a la inversión (depreciación acelerada, deducción parcial, créditos fiscales, diferimiento impositivo);
- Zonas especiales con tratamiento tributario privilegiado (derechos de importación, impuesto a la renta, impuesto al valor agregado); e
- Incentivos al empleo (rebajas en impuestos por la contratación de mano de obra).

---

---

<sup>205</sup> Juan Pablo Jiménez y Andrea Podestá consideran que:

- Si bien los tres primeros tipos de incentivos tributarios buscan generar un impacto positivo sobre la inversión, pueden afectar el logro de los otros objetivos;
- Las exoneraciones temporales de impuestos constituyen una de las formas más comunes de incentivos fiscales a la inversión, donde se exime a las firmas nuevas del pago del impuesto a la renta durante un período determinado. Sin embargo, dado que generalmente las empresas nuevas no producen utilidades en los primeros años, si no se permite arrastrar las pérdidas incurridas durante el período de la exoneración hacia ejercicios futuros, este incentivo puede ser de escasa utilidad;
- Otra modalidad muy usada por los países como incentivo para las inversiones, son las tasas reducidas del impuesto sobre la renta de las empresas; y
- La mayor parte de los beneficios que otorgan los países en desarrollo se refieren a exenciones de impuestos, de derechos de importación, permisos para invertir utilidades y alícuotas diferenciadas de impuestos.

Dichos autores explican que Keen y Simone (2004) analizan el avance de los distintos tipos de incentivos tributarios en una muestra de cuarenta países en desarrollo, donde comparan las normas vigentes a comienzos de la década de los noventa respecto de los incentivos existentes en los años 2000-2001. De ese análisis surge que tanto las exenciones y tasas diferenciadas del impuesto a la renta como los beneficios a exportadores y la implementación de zonas francas han crecido considerablemente en el período de diez años. Estas últimas experimentaron el incremento más dinámico, dado que a comienzos de los noventa sólo el 18% de los países en desarrollo de la muestra contaban con este tipo de estímulo, mientras que a comienzos de la década posterior esta participación sube al 45%. Vid., JIMÉNEZ, Juan Pablo y PODESTÁ, Andrea, Op. Cit., pp. 17 y 18.

Juan Pablo Jiménez y Andrea Podestá dicen que los países latinoamericanos han utilizado preferentemente exenciones tributarias, a diferencia de los países desarrollados que han recurrido, principalmente, a subsidios o a préstamos subsidiados. También opinan que si bien en su origen, esos incentivos tenían como objeto fomentar la inversión, y la inversión extranjera directa en particular, e incluían fundamentalmente el impuesto a la renta sobre las sociedades, con el transcurrir del tiempo los objetivos se fueron diversificando, ampliándose las exenciones hacia nuevos gravámenes.<sup>206</sup>

Es de considerar que los gastos fiscales incluyen, en principio, todas aquellas exenciones, reducciones y desgravaciones, que se desvían de la “estructura normal” de cualquier gravamen, constituyendo un régimen impositivo favorable para cierto tipo de ingresos o sectores de actividad y que tienen objetivos extrafiscales o de política económica.

En sentido amplio, los gastos fiscales pueden tomar la forma de la aplicación de tasas diferenciales, el otorgamiento de créditos fiscales y de deducciones más favorables, así como esquemas que permiten el diferimiento del pago de los impuestos o que otorgan alguna facilidad administrativa.

Por lo demás, considerando que los gastos fiscales derivan de la aplicación de tratamientos que se desvían de la estructura normal de cada uno de los impuestos, su determinación implica identificar dichos tratamientos.

Por lo que hace a Brasil, destacan algunas modalidades de beneficios cuya información consta en campos específicos de la declaración de las empresas en general, a saber:<sup>207</sup>

- Exenciones y reducciones del debido impuesto sobre la renta, de las empresas que se instalen en las regiones norte y nordeste del país con proyectos enmarcados en sectores de la economía que son prioritarios para el desarrollo de esas regiones;
- Deducciones de la base de cálculo del impuesto sobre la renta, de los gastos de subvención, realizados por las empresas, en los Programas de Alimentación del Trabajador, previamente aprobados por el Ministerio de Trabajo;
- Deducciones del debido impuesto sobre la renta, de partes de las donaciones y patrocinios a favor de programas de apoyo a las actividades culturales y audiovisuales;

---

<sup>206</sup> Los países en desarrollo, a diferencia de los de la OCDE, han utilizado preferentemente exenciones tributarias y tasas diferenciadas de impuestos como política de promoción de inversiones. Ídem., p. 23.

<sup>207</sup> Vid., CARVALHO, Raimundo Eloi de, Op. Cit., pp. 7 y 8.

- Deducción del debido impuesto sobre la renta, de donaciones efectuadas al Fondo de Amparo al Niño y al Adolescente;
- Deducciones de la base de cálculo del impuesto sobre la renta de gastos efectuados en actividades de investigación y desarrollo tecnológico industrial o agropecuario;
- Deducciones de la base de cálculo del impuesto sobre la renta de donaciones efectuadas a las instituciones de enseñanza e investigación;
- Deducción de la base de cálculo del impuesto sobre la renta, de gastos realizados por las empresas, tales como servicios de asistencia médica, odontológica, farmacéutica y social, destinados a empleados y directivos;
- Ventas tributadas con alícuota cero por el PIS y por la COFINS, como por ejemplo, la venta de libros, papel, insumos agropecuarios, etc.

En Brasil los diferimientos en el pago de impuestos no se incluyen como gastos tributarios, porque se considera que no constituyen una pérdida definitiva de recaudación; sólo existe una postergación en el pago del tributo por lo que no se cumple con la condición de reducción de la recaudación potencial y aumento de la disponibilidad económica del contribuyente explicitada en la definición de gasto tributario.<sup>208</sup>

La alícuotas diferenciales en los tributos selectivos (como el impuesto sobre productos industrializados) o regulatorios (impuesto sobre importaciones) tampoco se consideran, dado que forman parte de la norma tributaria; es decir, no constituyen una excepción al sistema tributario de referencia.<sup>209</sup>

De la misma forma, la exención del impuesto sobre importaciones y del impuesto sobre productos industrializados para bienes de informática adquiridos por el Tribunal Superior Electoral y destinados a la recolección electrónica de votos, no se consideran gastos tributarios porque el gobierno es el propio beneficiario.<sup>210</sup>

A lo anterior, es de añadir que en Brasil existen beneficios tributarios para los siguientes segmentos: industria, comercio mayorista y servicio de producción cultural. Los incentivos a la industria objetivan la generación del empleo y renta en el Estado, a partir de la operación del emprendimiento, fundamentada en inversiones realizadas por el emprendedor beneficiario del incentivo. Al comercio

---

---

<sup>208</sup>Vid., JIMÉNEZ, Juan Pablo y PODESTÁ, Andrea, Op. Cit., p. 38.

<sup>209</sup>Ibid.

<sup>210</sup>Ibid.

mayorista son concedidos dos tipos de incentivos: en la importación de mercancías del exterior, aplazamiento del pago del ICMS para la salida subsiguiente de la mercancía y “crédito presunto” de hasta un 35% del valor del impuesto incidente.<sup>211</sup>

Finalmente, es de señalar que Brasil, por ejemplo, ha adoptado un régimen tributario especial para la adquisición de máquinas y equipos utilizados en obras de infraestructura.

### III.5 Objetivos (finalidades o propósitos)

Distintas razones pueden explicar por qué los países han utilizado gastos tributarios.

Para Luiz Villela, Andrea Lemgruber y Michael Jorratt, el propósito de los gastos tributarios es favorecer o estimular a determinados sectores, actividades, regiones o agentes de la economía.

Tales autores juzgan que, idealmente, los gastos fiscales deberían perseguir en esencia cuatro objetivos:<sup>212</sup>

- Mejorar la progresividad del sistema tributario;
- Otorgar mayor eficiencia a la estructura tributaria;
- Estimular el consumo de bienes estimados “meritorios”; e
- Incentivar la inversión en ciertos sectores o regiones.

Asimismo, los citados autores reflexionan que es preciso hacer hincapié en que esos cuatro objetivos responden a ideales o, dicho de otro modo, son las finalidades que se deberían perseguir para que tenga sentido, al menos, evaluar la conveniencia de implementar un gasto tributario. Sin embargo, no se debe perder de vista que muchas veces los gastos tributarios se instauran en atención a propósitos bastante menos meritorios que los anteriores. Por ejemplo, con frecuencia son creados para responder a las presiones ejercidas por ciertos grupos corporativos, para proteger a industrias nacionales no competitivas o para dar señales a determinados grupos de interés.<sup>213</sup>

<sup>211</sup>Derivado de la expansión del comercio mayorista, se busca el aumento de la recaudación. Vid., GUILMARÃES NETO, Leonardo, et al, Op. Cit., pp. 10 y 11.

<sup>212</sup>Algunos tratamientos especiales se basan en la complejidad que a veces presenta la aplicación de la normativa general, o en la obligatoriedad que se impone a los contribuyentes de realizar determinados actos o consumos, aunque es menor el consenso acerca de si ese tipo de desvío de la norma debe ser considerado gasto tributario. Vid., VILLELLA, Luiz, LEMGRUBER, Andrea y JORRATT, Michael, Op. Cit., p. 2.

<sup>213</sup>Idem., p. 9.

Al respecto, enseñan que:<sup>214</sup>

• En lo que se refiere a mejorar la progresividad del sistema tributario, en ocasiones los gastos tributarios persiguen reducir la tributación de los sectores de menores ingresos. En general, este tipo de tratamientos especiales se aplica en tributos como el IVA, a través de exenciones en aquellos bienes cuyo consumo representa una fracción mayor de la capacidad contributiva de las personas de bajos ingresos que de las personas de ingresos elevados. Tal es el caso de los alimentos de la canasta básica de consumo o del transporte colectivo de pasajeros;

• En lo tocante a otorgar mayor eficiencia a la estructura tributaria, en esta categoría están encuadrados aquellos gastos tributarios del impuesto sobre la renta que buscan reducir las distorsiones propias de éste, relacionadas principalmente con los desincentivos que provoca sobre la inversión y el ahorro. En relación con el impuesto a las empresas, los gastos tributarios de eficiencia persiguen reducir la tasa marginal efectiva de tributación, para estimular una mayor inversión en sectores específicos o bien en general. En este ámbito se hallan, entre otros, las moratorias fiscales (tax holidays), que eximen a ciertas empresas del pago del impuesto, generalmente por un período determinado; los esquemas de depreciación acelerada, que permiten trasladar las inversiones a gastos en un período inferior a la vida económica útil de los activos; la reducción de las tasas impositivas sobre las utilidades devengadas o, en algunos casos, sobre las utilidades reinvertidas, y los créditos tributarios a la inversión. En el caso de los impuestos sobre las rentas personales, estos incentivos frecuentemente apuntan a estimular el ahorro, a través de mecanismos tales como la deducción de la base imponible de los montos ahorrados en determinados instrumentos financieros; la exención de los intereses financieros y otras rentas de capitales mobiliarios; la aplicación de tasas reducidas sobre algunas rentas financieras, o la aplicación de créditos proporcionales al ahorro neto efectuado en el período tributario;

• En lo concerniente a estimular el consumo de bienes “meritorios”. En algunas ocasiones, los gastos tributarios procuran incentivar el consumo de determinados bienes o servicios. Tal es el caso de los gastos tributarios que benefician a la educación, la salud, la vivienda, las actividades deportivas, la industria editorial o las actividades culturales. Generalmente, estas exenciones o tasas reducidas aumentan la regresividad del IVA, por cuanto se trata de bienes y servicios que son consumidos preferentemente por los hogares de mayores ingresos. Estos tratamientos preferenciales también se aplican en el impuesto sobre la renta; y

---

---

<sup>214</sup>Idem., pp. 7 a 9.

• En lo que respecta a promover el desarrollo regional o sectorial, en países en desarrollo, se lleva a cabo el otorgamiento de incentivos para atraer inversión extranjera directa o promover inversiones en ciertos sectores o regiones. Asimismo, en algunos países se otorgan incentivos fiscales a la inversión en determinados sectores, considerados estratégicos para el desarrollo. Estos incentivos son un instrumento de política industrial; es decir, procuran el desarrollo de determinadas actividades. Este es el clásico argumento para la protección de las industrias nacientes (*infant industry*).

Otros expertos son Juan Pablo Jiménez y Andrea Podestá, quienes explican que entre las finalidades habituales que suelen perseguirse con los gastos fiscales se encuentran:

- El aumento de la inversión;
- El desarrollo de regiones atrasadas;
- La promoción de exportaciones;
- La industrialización;
- La generación de empleo;
- El cuidado del medio ambiente;
- La transferencia de tecnología;
- La diversificación de la estructura económica; y
- La formación de capital humano.

Dicen que es importante que tales objetivos sean explícitos de manera tal que se pueda medir su efectividad en términos de costos para el resto de la sociedad.<sup>215</sup>

Por su parte, Juan Carlos Gómez Sabaini señala que los beneficios fiscales fueron parte central de la estrategia de desarrollo de muchos países en la década del '50 y comienzos de los '60,<sup>216</sup> y resulta difícil desvincular la importancia que han tenido en los cambios ocurridos en el grado de apertura comercial de los países, ya que en muchos de ellos, o bien formaron parte del andamiaje cuyo objetivo era estimular la entrada de inversión extranjera directa (fortalecer el proceso de sustitución de importaciones), o estuvieron destinados a construir una salida exportadora a través de las zonas francas.<sup>217</sup>

<sup>215</sup> Vid., JIMÉNEZ, Juan Pablo y PODESTÁ, Andrea, Op. Cit., p. 16.

<sup>216</sup> Mientras que la mayor parte de los beneficios que otorgan los países en desarrollo se refieren a exenciones tributarias, los países de la OCDE utilizan principalmente préstamos subsidiados. Vid., GÓMEZ SABAINI, Juan Carlos, Evolución y situación tributaria actual en América Latina: una serie de temas para la discusión, Informe elaborado a solicitud de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) en septiembre 2005, publicado en Cetrángolo y Gómez Sabaini, "Tributación en América Latina. En busca de una nueva agenda de reformas", CEPAL, Santiago de Chile, 2006, p. 50.

<sup>217</sup> Para Sabaini, lo que no resulta tan claro son los resultados logrados con los gastos fiscales, ya sea por la ausencia de análisis específicos, o por las dificultades de información, y posiblemente la falta de interés en conocer los actores de esos procesos. Íbid.

En sentido semejante, Juan Pablo Jiménez y Andrea Podestá expresan que los beneficios tributarios, en su origen, tenían como objetivo fomentar la inversión y se relacionaron con el proceso de sustitución de importaciones. Con el transcurrir del tiempo, fueron diversificando sus objetivos en la medida que ampliaron las exenciones sobre otros gravámenes. En las últimas décadas, han cobrado especial auge aquellas exenciones impositivas delimitadas en zonas con tratamiento tributario privilegiado llamadas comúnmente “zonas francas”.<sup>218</sup>

Juan Pablo Jiménez y Andrea Podestá también señalan que los gastos tributarios han sido utilizados preferentemente como política de promoción de inversiones en Brasil y en otros países latinoamericanos y del Caribe. Eso porque los gastos tributarios tienden a reducir el costo del capital y buscan aumentar la inversión privada, aliviando las restricciones de liquidez que enfrentan las empresas, incrementando sus flujos de caja.<sup>219</sup> Igualmente, indican que los instrumentos fiscales utilizados en Brasil han incluido principalmente exoneraciones en el pago del impuesto sobre la renta y en la importación libre de gravámenes.<sup>220</sup>

A lo anterior, es de añadir que en Brasil, el *Demonstrativo dos Gastos Tributários 2010* señala que los gastos tributarios, en el sentido más amplio, puede servir para varias propósitos. Por ejemplo:

- Simplificar y / o reducir los costes de administración;
- Promover la equidad;
- Corregir las desviaciones;
- Compensar los gastos efectuados por los contribuyentes con los servicios no cubiertos por el gobierno;
- Acciones adicionales para compensar las funciones típicas de las agencias estatales civiles;
- Promover la igualdad de ingresos entre las regiones; y
- Alentar a cierto sector de la economía.<sup>221</sup>

---

<sup>218</sup>Entre los objetivos que suelen perseguir los gobiernos a través del establecimiento de zonas francas se encuentran la promoción y diversificación de las exportaciones; la adquisición de divisas; la atracción de inversión extranjera; la generación de empleo; y el desarrollo económico de regiones apartadas o de menor desarrollo relativo. Vid., PABLO JIMÉNEZ, Juan y PODESTÁ, Andrea, Op. Cit. p. 19.

<sup>219</sup>Ídem., pp. 12 y 13.

<sup>220</sup>Juan Pablo Jiménez y Andrea Podestá indican que como consecuencia de la crisis económica global desencadenada a mediados del 2008, como fomento a la inversión, se encuentran medidas, tanto por el lado del gasto público –como la implementación de programas de inversión en infraestructura– como por el lado del sistema tributario–, como la rebaja de la tasa nominal del impuesto sobre la renta, la exoneración o disminución de impuestos para nuevas inversiones, la reducción de impuestos a la banca privada y estímulos fiscales para la colocación de créditos productivos. Dichos autores hacen ver que debe tenerse en cuenta que la exención del impuesto sobre la renta se ha vuelto inviable de acuerdo a las nuevas reglas de la Organización Mundial de Comercio (OMC) que prohíbe expresamente estas exoneraciones a partir del 2010. Ídem., p. 20.

<sup>221</sup>En el caso de los incisos d, e, f, "g", el alivio tributario será una alternativa a las acciones de las políticas gubernamentales, acciones con objetivos de promoción del desarrollo económico y social, no en el presupuesto, sino a través del sistema fiscal. Vid., el *Demonstrativo dos Gastos Tributários 2010*, Ministério da Fazenda, Brasília, Brasil, agosto de 2009, pp. 6 a 13.

Finalmente, es de apuntar que dicho Demonstrativo dos Gastos Tributários 2010, deja ver que en el análisis de los informes realizados por los países miembros de la OCDE, se observan algunas similitudes en la identificación de los gastos fiscales:

- Los recortes fiscales en cuestión deben tener objetivos similares a los del gasto público; y
- Esas reducciones arancelarias se presentan como una desviación de "los patrones normales de los impuestos".

### III. 6 Medición

La medición de los gastos fiscales contribuye a la evaluación del sistema tributario, así como a reconocer las áreas que pudieran dar origen a la evasión y elusión fiscales. Asimismo, permite conocer las características de cada uno de los impuestos y los espacios en los que se puede recuperar el potencial recaudatorio y la eficiencia de los distintos gravámenes.

Al respecto, los métodos más utilizados para la estimación de los gastos fiscales, en opinión de Alejandro Castillo Morales, son los siguientes:<sup>222</sup>

- El método de pérdida de ingresos, el cual estima el ingreso que se deja de percibir debido a un beneficio fiscal preferencial;<sup>223</sup>
- El método de gasto equivalente, que calcula cuál sería el gasto equivalente de intercambiar el tratamiento fiscal preferencial por un programa de gasto directo; es decir, el gasto necesario para que un programa de apoyos directos produjera el mismo resultado que el tratamiento fiscal preferencial, independientemente del costo recaudatorio "real" del tratamiento preferencial; y
- El método de ganancia de ingresos, el cual estima el incremento en ingresos que se podría esperar si un gasto fiscal fuera eliminado.<sup>224</sup>

<sup>222</sup> Vid., CASTILLO MORALES, Alejandro, El Presupuesto de Gastos Fiscales y los regímenes de excepción. Obra monográfica que puede ser consultada en la siguiente página de Internet [http://www.diputados-prd.mx/debate\\_parlamentario/articulos/LXI\\_2010\\_01\\_6.pdf](http://www.diputados-prd.mx/debate_parlamentario/articulos/LXI_2010_01_6.pdf).

<sup>223</sup> En opinión de los citados autores, aun cuando con este método sólo se obtienen aproximaciones, debido a que no consideran las variaciones en la conducta de los contribuyentes por la eliminación de los tratos diferenciales, es el método más sencillo y por lo tanto el más utilizado.

<sup>224</sup> Los citados autores muestran que una de las características importantes de este método es que considera los posibles cambios en la conducta de los contribuyentes, así como los efectos secundarios ocasionados por la medida. Dado que estos cambios son difíciles de estimar, la utilidad práctica de este método es limitada.

Por su parte, Juan Pablo Jiménez y Andrea Podestá consideran que:<sup>225</sup>

• Es difícil cuantificar el costo de los gastos fiscales, ya que uno de los principales problemas para esa medición deriva de establecer qué es lo que forma parte de la estructura del tributo (“marco de referencia”, benchmark). Ello porque lo más habitual es tomar como punto de referencia la estructura establecida por la propia ley del impuesto, considerando como gastos tributarios a aquellos que se apartan de lo establecido con carácter general en la legislación tributaria.<sup>226</sup>

• En países latinoamericanos, una diferencia importante de metodologías utilizadas para medir los gastos fiscales se refiere a la determinación del marco de referencia de cada tributo. Si bien la mayoría de esos países se basa en la legislación tributaria para la determinación del marco de referencia, se encuentran diferentes criterios en cuanto a la consideración de algunos beneficios tributarios. Así, por ejemplo, hay países que consideran ciertas deducciones del impuesto a la renta dentro de la norma básica dado su carácter general mientras que otros las definen como beneficios destinados a ciertos grupos particulares por lo que forman parte de los gastos tributarios. Otra diferencia que se puede mencionar es la inclusión de los diferimientos impositivos y de la amortización acelerada como gasto tributario en algunos de los casos analizados. La consideración o no de estos conceptos tiene relación con el enfoque de corto o largo plazo adoptado por el país en la medición de los gastos tributarios. En un enfoque de largo plazo, estos conceptos no se incluyen como gastos tributarios dado que sólo se consideran aquellos casos que implican una pérdida definitiva de recaudación. En general, Brasil sigue un enfoque de largo plazo en sus estimaciones, a diferencia de México cuyo enfoque es de corto plazo.

• Un aspecto a considerar, en la metodología para estimar los gastos tributarios, es distinguir los siguientes enfoques: ex post, ex ante y gasto equivalente. El primero, estima la recaudación que el fisco deja de percibir suponiendo que los contribuyentes no cambiarán su comportamiento con la derogación del beneficio tributario. El segundo, estima la ganancia de recaudación que implicaría para el fisco la eliminación del tratamiento preferencial, por lo que considera algún supuesto acerca del cambio de comportamiento de los beneficiarios. La tercera visión, mide el costo de proveer el mismo beneficio monetario que otorga el gasto tributario a través de un gasto directo. Los países latinoamericanos tienden a utilizar el método ex-post de renuncia fiscal con algunas adaptaciones. Brasil y México aplican el método ex-post. Pero México, a diferencia de Brasil no sigue un enfoque de largo plazo, por lo que las estimaciones incluyen los diferimientos de las obligaciones fiscales.

---

<sup>225</sup>Vid., PABLO JIMÉNEZ, Juan y PODESTÁ, Andrea, Op. Cit. pp. 23 a 32.

<sup>226</sup>Otra posibilidad, es tomar como “marco de referencia” una base bien amplia del impuesto, por lo que cualquier exclusión de esa base daría lugar a un gasto tributario. *Ibid.*

• Las diferencias en el cálculo de los gastos fiscales son menores en cuanto a la periodicidad de los informes y la cobertura que emplean los países latinoamericanos, ya que la mayoría son de carácter anual y cubren el ámbito del gobierno central. No obstante, la cobertura de gobierno central representa una importante limitación en países federales como Brasil, dado que se dejan fuera los gastos tributarios originados en impuestos provinciales, estatales o municipales;

• Habitualmente, las estimaciones de los gastos tributarios son incluidas en el mensaje anual que acompaña al presupuesto o son anexadas al mismo, aunque tienen un carácter meramente informativo;

• Además de ofrecer información acerca del tipo de tributo afectado, la mayoría de los países latinoamericanos suelen especificar la modalidad de renuncia fiscal (exenciones, deducciones, tasas diferenciadas, etc.), así como el sector que se beneficia y/o el objetivo que se persigue. En el caso de Brasil se detallan las regiones beneficiadas por este tipo de incentivos;

• En Brasil, no obstante que la Ley de Responsabilidad Fiscal extiende la obligación de estimación de gastos tributarios a Estados y Municipios, aún no se cuenta con esta información;

• Entre los impuestos incluidos en la estimación de gastos tributarios de Brasil se encuentran la contribución para el financiamiento de la Seguridad Social (COFINS) y la contribución social sobre el lucro líquido que se destinan al financiamiento de la seguridad social. Sin embargo, dado que la primera grava los ingresos brutos de personas jurídicas y la segunda grava el lucro de personas jurídicas en base a las mismas disposiciones del impuesto de renta, no pueden considerarse como contribuciones sociales;

• La OCDE (2004) expone ciertas recomendaciones para la cuantificación de los gastos tributarios en relación a la determinación del marco de referencia del tributo y al método de estimación. Además postula que todos los gastos tributarios deben ser considerados y recomienda hacerlo estimando la recaudación perdida;

• La magnitud de los gastos tributarios presentados por los países, que más allá de las diferencias metodológicas en su cálculo, resultan significativos, lleva a preguntarse respecto a los efectos producidos por estos regímenes de incentivos;

• Las diversas metodologías aplicadas en cada caso -tributos incluidos, cobertura, tipos de gastos tributarios, enfoques de estimación- hacen que la comparación entre países no resulte apropiada o carezca de sentido. Para que esta comparación sea posible, resulta necesario avanzar en definiciones y metodologías homogéneas;

- Es importante que aquellos países con estructuras más descentralizadas o con un régimen federal de gobierno, como Brasil y México, realicen un esfuerzo por ampliar la cobertura de las estimaciones de gastos tributarios hacia niveles subnacionales de gobierno. Esto es de particular importancia en el caso de Brasil, donde la recaudación del impuesto de circulación de mercaderías y servicios es de carácter estadual;

- Los países han avanzado con dificultades en las cuantificaciones fiscales de los incentivos impositivos a través de los gastos tributarios;

- Dotar de mayor transparencia a la política fiscal y en la medida que se cuente con una mayor desagregación de la información de gastos tributarios, ya sea por tributo, sector de actividad, regiones de destino y deciles de ingresos, será posible identificar los beneficiarios de estas políticas y sus posibles efectos económicos, regionales y distributivos. Ello permitirá evaluar si los fiscales son más o menos efectivos para la consecución de los objetivos de política que el uso de otros instrumentos como son los subsidios y los gastos directos; y

- Resulta importante que los informes de gastos tributarios integren la documentación del presupuesto que cada año se envía al Congreso, que puedan ser comparados con los gastos directos y sometidos al mismo proceso de evaluación, revisión y control.

En particular, por lo que hace a Brasil, Raimundo Eloi de Carvalho, destaca que el cálculo del gasto tributario se hace por tributo, y separadamente para cada ítem de beneficio. Por esa razón, no existe una metodología única que pueda ser aplicada, teniendo en cuenta que las diversas modalidades de beneficios tienen sus propias características. Por consiguiente, como regla general, la preparación para la aplicación del método obedece a la siguiente guía:<sup>227</sup>

- Se elabora una lista, por tributo, con cada modalidad de beneficio, que de acuerdo con el concepto que se emplee, generará un gasto tributario;
- Se elige la fuente de información más adecuada para ese determinado ítem;
- Se extrae la información necesaria para el caso específico; y
- Se efectúa el cálculo.

Dicho autor señala que, en síntesis, se adoptan las siguientes premisas en la elaboración del cálculo para la estimación del gasto tributario:

- No se consideran los efectos del cambio en el comportamiento de los contribuyentes en razón de la concesión del beneficio, presumiéndose que las

---

---

<sup>227</sup>Vid., CARVALHO, Raimundo Eloi de, Op. Cit., p. 7.

actividades serían desarrolladas, en el mismo nivel, si fuesen sometidas a la tributación normal; y

- No son computados los posibles efectos indirectos, causados por la concesión del beneficio, en la recaudación de otros tributos. Así, en razón de esas premisas, siendo suprimidos los beneficios tributarios, el aumento de la recaudación no ocurriría al mismo nivel de los valores calculados para el gasto tributario. Para eso, serían necesarios ajustes incorporando efectos de suposiciones acerca del cambio de comportamiento de los contribuyentes ante la nueva situación sin beneficio.<sup>228</sup>

A la par, resalta el hecho de que las fuentes de información con datos efectivos, que sirven de base para la elaboración de las proyecciones, tienen un desfase de cerca de dos años. Por consiguiente, las proyecciones para el 2010 fueron elaboradas con base en los datos efectivos del 2008.

Además, juzga que:<sup>229</sup>

- En Brasil, al contrario de la significativa evolución en la cuantificación del valor referente al gasto Tributario, el análisis de sus efectos en los sectores económicos o regiones geográficas donde fue introducido, aún es incipiente;

- Existen iniciativas aisladas, por parte del área académica y de algunos órganos, pero no existe una ejecución sistemática de investigaciones y evaluaciones capaces de confirmar la eficacia del beneficio fiscal en cuanto al logro de sus objetivos, especialmente en lo referente al aumento en el nivel de empleo y renta y de inducción a la inversión; y

- Hay iniciativas en curso en el sentido de integrar los gastos directos (Presupuesto Federal) e indirectos (Gastos Tributarios), como forma de dar mayor transparencia a la gestión presupuestaria.

A lo anterior, es de añadir que los gastos fiscales en Brasil constituyeron en 2007 (según cifras dadas en 2009) el 2.29 del PIB. Pero ese cálculo corresponde al Gobierno Federal, no abarca a los Estados, al Distrito Federal, ni a los Municipios.

Ello no obstante que la Ley de Responsabilidad Fiscal (Ley Complementaria N° 101, del 4 de mayo de 2000) extendió la obligación de estimar los gastos tributarios a Estados, Distrito Federal y Municipios.

<sup>228</sup>Idem., p. 9.

<sup>229</sup>Raimundo Eloi de Carvalho muestra que en Brasil, el Ministerio de Hacienda ha promovido seminarios con la participación de representantes de todos los órganos que intervienen en el proceso de medición, gestión y control de los gastos tributarios. Tales encuentros tienen por objetivo integrar los diversos actores involucrados en el proceso, discutir la metodología de cálculo y, al mismo tiempo, avanzar en el proceso de análisis. Idem., p. 14.

Así, no se estima el gasto tributario del impuesto sobre la circulación de mercaderías y servicios (ICMS), por ser un impuesto recaudado por los estados, a diferencia de países donde se incluye el IVA en las estimaciones de los gastos tributarios.<sup>230</sup>

Finalmente, es de apuntar que la comunidad internacional demanda una mayor transparencia en materia de política fiscal, particularmente en lo que hace a gastos fiscales. Así, desde 1998 el Fondo Monetario Internacional expidió su Código de Buenas Prácticas en Transparencia Fiscal, el cual ha contribuido a divulgar la problemática y llamar la atención sobre la importancia de la estimación de los gastos fiscales en varios países.<sup>231</sup>

### III.7. Ventajas y desventajas

Una discusión acerca de los gastos tributarios es la efectividad o no del uso de los mismos.

Ello considerando que reducen la carga tributaria de los sectores beneficiarios; generan menor recaudación; vuelven más complejos a los sistemas tributarios; incrementan los costos de cumplimiento y la evasión y elusión fiscal; afectan principios como la equidad fiscal; restan transparencia a la política fiscal; y distorsionan la asignación de recursos.<sup>232</sup>

De los gastos tributarios, también se debate el hecho de que los beneficiarios de los mismos sean las grandes empresas industriales.

Además, se cuestiona si tienen efectos negativos en las políticas tributaria y presupuestaria, con respecto a la transparencia de los sistemas fiscales, ya que no todos los países hacen estimativas de sus gastos tributarios, y muchos países que sí hacen esa estimativa (de Latinoamérica y el Caribe) no adoptan una metodología que permita evaluar su efectividad.<sup>233</sup>

---

<sup>230</sup>Vid., JIMÉNEZ, Juan Pablo y PODESTÁ, Andrea, Op. Cit., p. 27.

<sup>231</sup>Sin embargo, especialmente en los países en desarrollo, no se cuenta con metodologías analíticas sistemáticas que permitan evaluar la dimensión de los gastos tributarios y hacer comparaciones y análisis entre países. Especialmente en América Latina —región que ha utilizado los gastos tributarios como herramienta de atracción de inversiones—, ese es un tema fundamental para conocer la práctica del otorgamiento de beneficios fiscales y sus efectos. Vid., VILLELA, Luiz, LEMGRUBER, Andrea y JORRATT, Michael, Op. Cit., p. 2.

<sup>232</sup>Varios autores han señalado que las políticas de gastos tributarios han sido efectivas únicamente cuando se han establecido en países con cierta estabilidad política y económica, con seguridad jurídica, que cuentan con mano de obra calificada, con un buen nivel de infraestructura y con cierta apertura comercial. La evidencia disponible para los países en desarrollo muestra que esos incentivos han tenido una influencia limitada en las decisiones de inversión de las empresas, siendo solamente más relevantes en aquellos casos en que las empresas beneficiadas se encuentren en el margen. Por otra parte, estudios realizados para los Estados Unidos de América encuentran que los impuestos tienen generalmente un pequeño efecto sobre las decisiones de inversión y contratación de mano de obra por parte de las empresas. Vid., PABLO JIMÉNEZ, Juan y PODESTÁ, Andrea, Op. Cit. p. 21.

<sup>233</sup>Vid., VILLELA, Luiz, LEMGRUBER, Andrea y JORRATT, Michael, Op. Cit., p. 1.

Igualmente, se dice que en muchos casos no queda claro quién se beneficia con los gastos tributarios.

Todo eso lleva al análisis de las ventajas y desventajas de los gastos fiscales, sobre todo en relación con los gastos directos.

Al respecto, Stanley S. Surrey enumera cinco desventajas de los gastos tributarios respecto de los subsidios directos cuando se trata de implementar una política pública:<sup>234</sup>

- Son regresivos por naturaleza, porque benefician a quienes pagan impuestos. Los más pobres no están incluidos y, por ende, no se benefician de los gastos tributarios. No obstante, si se tiene en cuenta que en el IVA y otros impuestos sobre el consumo la aplicación de franquicias puede contribuir a mejorar la progresividad del sistema tributario, tal afirmación adquiere un matiz distinto;

- Generan ganancias inesperadas, porque, en muchos casos, los gastos tributarios crean estímulos para que las personas hagan aquello que de todas formas habrían hecho, por lo cual el estímulo se transforma finalmente en una concesión innecesaria para el beneficiario. Es decir, para incentivar a uno se asume el costo de varios;

- Son más difíciles de administrar y controlar, porque las administraciones tributarias no tienen suficiente experiencia en administrar y controlar programas de gasto público. Sin embargo, cuando se implementa un gasto tributario se ven obligadas a cumplir esta función y, dado que es más difícil controlar un sistema con muchas excepciones, ello puede dar lugar al fraude o incluso a mayores errores involuntarios;

- Distorsionan las decisiones de los mercados, en la medida en que un gasto tributario favorece a un sector específico de la economía y produce un desvío de recursos no deseado hacia el sector favorecido. Sin embargo, tal situación no constituye necesariamente una desventaja en aquellos casos en que el gasto tributario busca corregir una distorsión causada previamente por el impuesto, como ocurre con los estímulos a la inversión y el ahorro;

- Obligan a mantener elevadas las tasas, porque para recaudar una cantidad determinada se requerirán tasas más altas si una parte de la recaudación potencial se pierde por la aplicación de gastos tributarios.

---

<sup>234</sup> Citado por VILLELA, Luiz, LEMGRUBER, Andrea y JORRATT, Michael, Op. Cit., p. 11.

Por contrapartida, Swift menciona las siguientes ventajas de los gastos tributarios:<sup>235</sup>

- Incentivan la participación del sector privado en programas económicos y sociales en que el gobierno juega un rol principal;
- Promueven la toma de decisiones del sector privado, y no tanto la del gobierno; y
- Reducen la necesidad de supervisión estatal de los gastos directos equivalentes. En particular, respecto de este último punto, hay que precisar que si bien la aplicación de un gasto tributario elimina la necesidad de la supervisión estatal que requiere todo gasto directo, al mismo tiempo, crea la necesidad de supervisar y controlar el correcto uso del beneficio tributario, así como los eventuales espacios para fraudes tributarios a que se pueda dar lugar. Así, se debería evaluar mejor la efectiva ventaja mencionada, ya que puede ocurrir que en muchos casos los costos de supervisión de los beneficios sean mayores que los gastos directos, especialmente si se contabilizan los abusos y fraudes asociados.

Por su parte, Tokman sugiere ocho dimensiones para contrastar el desempeño de un gasto tributario frente a un subsidio directo (como herramienta de política pública), y presenta una tabla de ventajas y desventajas:<sup>236</sup>

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

<sup>235</sup> Citado por VILLELA, Luiz, LEMGRUBER, Andrea y JORRATT, Michael, Op. Cit., p. 11.

<sup>236</sup> Citado por VILLELA, Luiz, LEMGRUBER, Andrea y JORRATT, Michael, Op. Cit., p. 12.

Por otra parte, Luiz Villela, Andrea Lemgruber y Michael Jorratt, señalan las características que, de los gastos fiscales, deben ser tomadas en cuenta en el momento de contrastarlos con otras herramientas de política pública (ventajas y desventajas):<sup>237</sup>

- **Focalización:** Desde el punto de vista de los beneficiarios, los gastos tributarios tienen un acceso más simple que el subsidio directo, pues operan de manera relativamente automática; mientras que un programa de subsidios requiere un sistema de postulación y selección de beneficiarios. Por el contrario, desde el punto de vista del Estado, al ser automáticos, los gastos tributarios son menos focalizados, pues benefician tanto al grupo objetivo como a cualquier otro que cumpla o simule cumplir la normativa legal;

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

- **Estímulos a la evasión y la elusión:** La aplicación de gastos tributarios hace más compleja la estructura tributaria, lo cual incrementa la evasión y la elusión fiscal;<sup>238</sup> y

- **Aumento de los costos del cumplimiento tributario:** En general, cuanto mayor es el número de beneficios tributarios, mayores son los costos en tiempo y dinero que los contribuyentes deben afrontar para cumplir con sus obligaciones impositivas.<sup>239</sup>

A su vez, Luiz Villela, Andrea Lemgruber y Michael Jorratt juzgan que los gastos tributarios constituyen un instrumento adicional entre las distintas he-

<sup>237</sup>Idem., p. 12.

<sup>238</sup>Slemrod resume las razones de ello en las cuatro siguientes: primero, la incertidumbre que producen dichos gastos en cuanto a la correcta interpretación de las normas legales; segundo, la merma en la capacidad de fiscalización de la administración tributaria, pues la auditoría demanda más tiempo cuanto más compleja es la normativa; tercero, la mayor dificultad que imponen a los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones tributarias, lo cual los lleva a incumplir parte de ellas, ya sea por desconocimiento o para compensar los costos que el sistema les impone; y por último, las mayores oportunidades para manipular el sistema tributario, en vista de los mayores espacios de evasión y elusión que se abren a medida que aumenta la complejidad de la normativa tributaria. *Ibid.*

<sup>239</sup>Esos costos no siempre recaen en los beneficiarios del incentivo. Por ejemplo, las exenciones respecto del IVA benefician a los consumidores finales, pero los mayores costos de cumplimiento derivados de los registros especiales necesarios para la contabilización de ventas exentas y créditos del IVA recaen sobre los vendedores. En cuanto al impuesto a la renta, el control de las franquicias requiere, en muchos casos, contar con información que debe ser provista por terceras personas. *Ibid.*

ramientas de política pública de que disponen los gobiernos, tales como la acción presupuestaria directa o la acción reguladora sobre determinadas actividades. En este sentido, consideran que deberían ser sometidos permanentemente a evaluación, tanto en lo que respecta a la justificación de una intervención estatal determinada como a su eficiencia relativa (ventajas y desventajas) en comparación con los otros instrumentos disponibles.<sup>240</sup>

En cuanto a Brasil, sólo es de mencionar que no se ha llevado a cabo un análisis general para determinar las ventajas y desventajas de los gastos fiscales. Pero sí se han efectuado estudios acerca de la concesión de determinados beneficios fiscales, cual es el caso del Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y la Prestación de Servicios de Transporte Interestatal y de Comunicaciones ICMS, respecto del cual se hicieron los siguientes planteamientos, en cuanto a sus ventajas y desventajas:<sup>241</sup>

- De justificación, alegándose inexistencia de políticas de desarrollo regional por parte del Gobierno Federal;

- De justificación, bajo el argumento de que, al concederse incentivos, es aumentada la capacidad productiva de la economía, lo que, posteriormente, compensaría los ingresos perdidos con los incentivos concedidos;

- De justificación, alegándose que el Estado que no lo conceda se queda en desventaja ante los que lo hagan;

- De cuestionamiento, arguyéndose que los beneficios se generalizaron, inclusive en las regiones más industrializadas, perdiendo carácter de factor de atracción de inversiones para las regiones menos desarrolladas; y

- De cuestionamiento, pues la renuncia fiscal genera una diferencia entre el crecimiento de la demanda de recursos y el aumento de los ingresos a largo plazo.

## CONCLUSIONES

1. Brasil es una República Federativa Presidencialista, formada por la Unión, 26 Estados, 1 Distrito Federal y más 5,500 Municipios, dividida en cinco macrorregiones territoriales: Norte, Nordeste; Centro-Oeste; Sudeste; y Sur.

---

<sup>240</sup> Ídem., p. 10.

<sup>241</sup> Vid., GUIMARÃES NETO, Leonardo et al, Competición Tributaria en un país federal: El caso brasileño del IVA subnacional en el estado de Pernambuco, Artículo publicado en el número 2 (Sistema Federal) de Estudios Jurídicos y Políticos SCLC, Universidad Autónoma de Chiapas, México, 2005, p. 9.

2. En Brasil, la Constitución Federal establece las principales directrices del sistema tributario.

3. El sistema tributario brasileño tiene como característica la autonomía político-administrativa. De ahí resulta una multiplicidad de órganos con funciones típicas de administración tributaria, actuando en las esferas federal, estatal y municipal.

4. En Brasil, se encuentra elevado a rango constitucional la obligatoriedad de elaborar un Demostrativo de Gastos Fiscales, que contiene la estimación del valor de lo que se deja de recaudar en razón de la concesión de incentivos tributarios.

5. En Brasil, la obligatoriedad de la cuantificación de los gastos tributarios fue extendida a Estados, Distrito Federal y Municipios, por disposición de la Ley de Responsabilidad Fiscal. Pero, en la actualidad, sólo se rinde el Demostrativo de Gastos Tributarios que es federal.

6. La Secretaría de Ingresos Federales brasileña es la encargada de elaborar, anualmente, el Demostrativo de los Gastos Tributarios, que se anexa al proyecto de Ley Presupuestaria que el Poder Ejecutivo Federal envía al Poder Legislativo, a más tardar el último día hábil del mes de agosto del año anterior al de referencia del Presupuesto.

7. Al Poder Legislativo compete la tarea de analizar y transformar en Ley el proyecto de Ley Presupuestaria, pero no modifica los datos del Demostrativo de los Gastos Tributarios, cuya función es meramente informativa.

8. El Demostrativo de los Gastos Tributarios contiene, detalladamente y por tributo, todas las modalidades de beneficios fiscales que, conforme al concepto utilizado, generan gastos indirectos por medio del sistema tributario. Además, tiene una descripción sucinta sobre la legislación básica y el plazo de validez de cada modalidad de beneficio. En ese Demostrativo, se detallan las regiones beneficiadas por este tipo de incentivos.

9. Los resultados de las estimaciones de gastos tributarios se presentan totalizados y con la siguiente clasificación: por tributo, según modalidad y región; y por función presupuestaria, según modalidad y región.

10. La periodicidad del Demostrativo de los Gastos Tributarios es anual, abarcando los gastos fiscales en el Gobierno Central.

11. Los impuestos incluidos en ese Demostrativo son: impuesto sobre importaciones, sobre la renta (personas físicas, jurídicas y retenciones en la fuente), impuesto sobre productos industrializados (IPI), impuesto sobre las operaciones financieras (IOF), impuesto a la propiedad territorial rural, contribución social

para PIS-PASEP, contribución social sobre el lucro líquido, contribución para financiamiento de la Seguridad Social (COFINS).

12.El Demostrativo de los Gastos Tributarios 2010 de Brasil especifica los dos pasos para la identificación de los gastos fiscales: a) Determinar todos los recortes de impuestos, tomando como referencia base del sistema fiscal de referencia; y b) Evaluar, mediante un conjunto de criterios, cuáles son los gastos indirectos que es probable que sean sustituidos por los gastos directos vinculados a programas de gobierno.

13.En el Demostrativo de los Gastos Tributarios no se estima el gasto tributario del impuesto sobre la circulación de mercaderías y servicios (ICMS), por ser un impuesto recaudado por los Estados.

14.El Sistema Tributario Brasileño procura exoneraciones tributarias con el objetivo de atender propósitos como incentivar el desarrollo de sectores de la economía y la promoción de la ecuilibración de las rentas entre las regiones geográficas del Brasil, con la finalidad de disminuir la desigualdad existente entre ellas.

15.A partir del 2004, en Brasil, se sustituyó el término “beneficio tributario” por “gasto tributario”, y se estimaron gastos tributarios los factibles de ser sustituidos por gastos directos vinculados a programas del gobierno.

16.Los gastos tributarios pueden adoptar diversas modalidades como por ejemplo: exclusiones, exenciones, deducciones, tasas preferenciales, créditos fiscales y postergación de las obligaciones tributarias.

17.En Brasil los diferimientos en el pago de impuestos no se incluyen como gastos tributarios, porque se considera que no constituyen una pérdida definitiva de recaudación. La alícuotas diferenciales en los tributos selectivos (como el impuesto sobre productos industrializados) o regulatorios (impuesto sobre importaciones) tampoco se consideran gastos tributarios, dado que forman parte de la norma tributaria; es decir, no constituyen una excepción al sistema tributario de referencia. La exención del impuesto sobre importaciones y del impuesto sobre productos industrializados para bienes de informática adquiridos por el Tribunal Superior Electoral y destinados a la recolección electrónica de votos, no se consideran gastos tributarios porque el gobierno es el propio beneficiario.

18.Distintas razones pueden explicar por qué los países han utilizado gastos tributarios, pero en Brasil los gastos tributarios han sido utilizados preferentemente como política de promoción de inversiones.

19.Los gastos fiscales utilizados en Brasil han incluido principalmente exoneraciones en el pago del impuesto sobre la renta y en la importación libre de gravámenes.

20. En Brasil, para medición de los gastos fiscales, se aplica el método ex-post, con un enfoque de largo plazo.

21. En Brasil, al contrario de la significativa evolución en la cuantificación del valor referente al gasto tributario, el análisis de sus efectos en los sectores económicos o regiones geográficas donde fue introducido, aún es incipiente.

22. En Brasil no existe una ejecución sistemática de investigaciones y evaluaciones capaces de confirmar la eficacia del beneficio fiscal en cuanto al logro de sus objetivos.

23. En Brasil no se ha llevado a cabo un análisis general para determinar las ventajas y desventajas de los gastos fiscales. Pero sí se han efectuado estudios acerca de la concesión de determinados beneficios fiscales.

## BIBLIOGRAFÍA

- ANDERSON, Barry, Tax expenditures in OECD countries, 5th Annual Meeting of OECD-Asia SBO, Bangkok, January 10-11, 2008.
- CARVALHO, Raimundo Eloi de, Instrumentos y técnicas para la medición y análisis del gasto tributario. Estudio presentado dentro del evento denominado: El papel de las administraciones tributarias en la crisis mundial, organizado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias –CIAT, en la 44ª. ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT-, Montevideo, Uruguay, 12 a 15 de abril de 2010.
- CASTILLO MORALES, Alejandro, El Presupuesto de Gastos Fiscales y los regímenes de excepción. Disponible en la siguiente página de Internet [http://www.diputados-prd.mx/debate\\_parlamentario/articulos/LXI\\_2010\\_01\\_6.pdf](http://www.diputados-prd.mx/debate_parlamentario/articulos/LXI_2010_01_6.pdf) (consultada en noviembre de 2010).
- GÓMEZ SABAINI, Juan Carlos, Evolución y situación tributaria actual en América Latina: una serie de temas para la discusión, Informe elaborado a solicitud de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) en septiembre 2005, publicado en Cetrángolo y Gómez Sabaini, “Tributación en América Latina. En busca de una nueva agenda de reformas”, CEPAL, Santiago de Chile, 2006.
- GUIMARÃES NETO, Leonardo et al, Competición Tributaria en un país federal: El caso brasileño del IVA subnacional en el estado de Pernambuco, Artículo publicado en el número 2 (Sistema Federal) de Estudios Jurídicos y Políticos SCLC, Universidad Autónoma de Chiapas, México, 2005.
- JIMÉNEZ, Juan Pablo y PODESTÁ, Andrea, Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina, Publicado en el número 77, Macroeconomía del desarrollo, SE, Santiago de Chile, marzo de 2009.
- KHAIR, Amir Anthony, Ley Responsabilidad Fiscal. Guía de orientación para los gobiernos municipales, Ministerio de Planificación, Presupuesto y de Gestión, Banco Nacional de Desarrollo Económico y Social, Folleto Brasilia, 8 de agosto del 2000.
- KRAAN, Dirk-Jan, Off-budget and Tax Expenditures, OECD Journal On Budgeting 122, Volume 4, No. 1, 2004.
- LAGE GONÇALVES, Laura Vanessa, La Ley de Responsabilidad Fiscal en Brasil: antecedentes, estructura, objetivos, y resultados, Ministerio de Planeación, Presupuesto y Gestión, Brasilia, mayo de 2005.
- MORGADO, Gatsby y REYES, Indira, Sistema tributario de Brasil. Consultable en la siguiente dirección de Internet: <http://www.monografias.com/trabajos12/stribras/stribras.shtml> (consultada en noviembre de 2010).
- PAUNOVIC, Igor, Panorama General del Gasto Público en América Latina y México, Cámara de Diputados, México, 14 de mayo de 2007.
- RIIS, Michael Jacobsen, et al, Tax Expenditures in the Nordic Countries, a report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo, June 2009, January 2010.
- RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, Evasión fiscal. Consultable en la siguiente página de Internet: <http://www.buenastareas.com/ensayos/Evasion-Fiscal/36753.html> (consultada en noviembre de 2010).

- RUIZ, Tomás, El sistema fiscal mexicano: avances y retos. Propuestas para una reforma fiscal integral, Revista Mercado de Valores, Nacional Financiera, México, Distrito Federal, Año LIX, 7 de julio de 1999.
- VILLELA, Luiz, LEMGRUBER, Andrea y JORRATT, Michael, Los presupuestos de gastos tributarios. Conceptos y desafíos de implementación, Banco Interamericano de Desarrollo, Sector de Capacidad Institucional y Finanzas, diciembre de 2009.

## LEGISLACIÓN

- Constituição da República Federativa do Brasil.
- Ley de Responsabilidad Fiscal (Ley Complementaria 101, del 4 de mayo de 2000).
- Lei Nº. 12.017, de 12 de agosto de 2009 (Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2010 e dá outras providências).
- Lei Nº 12.214, de 26 de Janeiro de 2010 (Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2010).
- Demonstrativo dos Gastos Tributários 2010.

## OTRAS FUENTES

- Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia en la evasión. Estudio realizado por el Centro de Economía Aplicada y Políticas Públicas del Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM), noviembre 24, 2009.
- Evolución de la Administración Tributaria. Disponible en: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Principal/Espanhol/EstudosTributariosNovo/EvolucaoTributaria/EvolucaoAdminTributaria.htm> (consultada en noviembre de 2010).
- La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir. Estudio presentado durante el Trigésimo tercer periodo de sesiones de la CEPAL. Coordinado por Alicia Bárcena, Secretaria Ejecutiva de la CEPAL, con la colaboración de Antonio Prado, Secretario Ejecutivo Adjunto, y Martín Hopenhayn, Director de la División de Desarrollo Social, Brasilia, 31 de mayo de 2010.
- Senado Federal brasileño. Disponible en la siguiente dirección de Internet: <http://www2.camara.gov.br/espanol/the-federal-senate> (consultada en noviembre de 2010).
- Portal de Brasil, en la siguiente dirección de Internet: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Principal/Espanhol/SistemaTributarioBR/RefbasicasEconBR.htm> (consultado en noviembre de 2010).
- Ministerio de Hacienda de Brasil, en la siguiente dirección de Internet: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Principal/Espanhol/SistemaTributarioBR/TribProtestados.htm> (consultado en noviembre de 2010).
- Ministerio de Hacienda de Brasil, en la siguiente dirección de Internet: <http://www.receita.fazenda.gov.br/principal/Espanhol/Estrutura/ConhecaOrganograma.htm> (consultado en noviembre de 2010).