



Universidad Nacional de Lanús

Maestría en Derechos Humanos

Tesis: Gastos tributarios con enfoque de derechos en Argentina

Autora: Julieta Izcurdia

Dirección de tesis: Julieta Rossi y Martín Mangas

Fecha de presentación: 7 de marzo de 2025

Resumen

El sistema tributario cumple funciones similares al gasto público: puede promover industrias o sectores específicos de la economía y/o apoyar a sectores vulnerables mediante reducciones de impuestos u otros beneficios conocidos como gastos tributarios. Sin embargo, a diferencia de los gastos directos, los gastos tributarios suelen aprobarse en procesos opacos e implementarse con escasa rendición de cuentas. Es por eso que, en muchos casos, se ha observado que estos beneficios aumentan la desigualdad, favoreciendo desproporcionadamente a personas de altos ingresos y fomentando la evasión fiscal. En Argentina, la política fiscal ha estado marcada por contextos de emergencia, falta de participación y opacidad, con una fuerte influencia de intereses económicos concentrados. Esto ha resultado en un sistema impositivo ineficiente y predominantemente regresivo, con altos niveles de evasión y gastos tributarios inequitativos. A ello se agrega una aplicación sumamente restrictiva de la figura del secreto fiscal, que limita el acceso público a datos clave sobre la gestión de recursos públicos, como los beneficiarios de los gastos tributarios. Teniendo en cuenta esta situación, la tesis concluye con una propuesta de reforma a la Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario, que busca incorporar procedimientos claros para la aprobación, implementación, control y evaluación de los gastos tributarios en Argentina. Para desarrollar dicha propuesta, se describen gastos tributarios paradigmáticos por sus déficits en la aprobación e implementación, y se analizan reformas comparadas y recomendaciones y buenas prácticas de organizaciones e instituciones relevantes en la materia. Por último, se aplican a la política argentina de gastos tributarios los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, un documento de construcción regional que jerarquiza el marco de derechos humanos como paradigma para la formulación de las políticas fiscales. Las reformas propuestas buscan impulsar una mayor transparencia, equidad y rendición de cuentas en el sistema tributario.

The tax system fulfills functions similar to public spending: it can promote specific industries or sectors of the economy and/or support vulnerable groups through tax reductions or other benefits known as tax expenditures. However, unlike direct expenditures, tax expenditures are often approved through opaque processes and

implemented with limited accountability. As a result, these benefits frequently exacerbate inequality, disproportionately favoring high-income individuals and encouraging tax evasion. In Argentina, fiscal policy has been characterized by emergency contexts, lack of participation, and opacity, with significant influence from concentrated economic interests. This has led to an inefficient and predominantly regressive tax system, with high levels of evasion and inequitable tax expenditures. Additionally, the highly restrictive application of tax secrecy laws limits public access to crucial data on public resource management, such as the beneficiaries of tax expenditures. Given this situation, the thesis concludes with a proposal to reform Law No. 11,683 on Tax Procedure. The reform aims to incorporate clear procedures for the approval, implementation, monitoring, and evaluation of tax expenditures in Argentina. To develop this proposal, the thesis examines paradigmatic tax expenditures that highlight deficits in their approval and implementation, analyzes comparative reforms, and reviews recommendations and best practices from relevant organizations and institutions. Finally, the thesis applies the Human Rights Principles in Fiscal Policy—a regionally constructed document that prioritizes the human rights framework as a paradigm for fiscal policy formulation—to Argentina's tax expenditure policy. The proposed reforms seek to promote greater transparency, equity, and accountability within the tax system.

Palabras clave: justicia fiscal, impuestos, beneficios, derechos humanos

Keywords: tax justice, taxes, benefits, human rights

Índice

I. INTRODUCCIÓN	1
A. El tema de investigación	1
A.1. Aclaraciones metodológicas.....	9
A.2. Implicancia de la autora en el tema de investigación.....	10
B. La política fiscal y los derechos humanos	12
II. GASTOS TRIBUTARIOS: CONCEPTUALIZACIÓN Y REGULACIÓN	19
A. Definición y tipos de gastos tributarios.....	19
B. Déficits de transparencia y rendición de cuentas	25
C. Secreto fiscal como principal obstáculo para el acceso a información	30
D. Costos y beneficios de los gastos tributarios.....	34
III. GASTOS TRIBUTARIOS EN ARGENTINA: EVIDENCIA DE DÉFICITS INSTITUCIONALES Y FISCALES	40
A. Exención de ganancias a magistrados y funcionarios judiciales.....	42
B. Régimen de promoción de la actividad minera	45
C. Régimen diferencial para la economía del conocimiento.....	49
D. Promoción industrial en Tierra del Fuego.....	52
IV. GASTOS TRIBUTARIOS EN LATINOAMÉRICA.....	56
A. Tipos de mediciones	56
B. Buenas prácticas	65
B.1. Diseño.....	66
B.2. Institucionalidad	68
B.3. Control y evaluación.....	72
B.4. Cooperación.....	76
C. Reformas comparadas	77
C.1. Perú.....	78
C.2. México	79
C.3. Colombia	81
C.4. Brasil	83
V. PRINCIPIOS DE DERECHOS HUMANOS APLICABLES A LOS GASTOS TRIBUTARIOS	85
A. Transparencia y acceso a la información	88
B. Participación ciudadana.....	91
C. Igualdad y no discriminación	92
D. Máximo uso de los recursos disponibles.....	99
E. Progresividad y no regresividad	101
F. Otros principios relevantes	102

VI. ANÁLISIS DE LA POLÍTICA DE GASTOS TRIBUTARIOS ARGENTINA A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y DE DERECHOS HUMANOS	107
VII. PROPUESTA DE REFORMA NORMATIVA	111
A. Lineamientos que deben regir los gastos tributarios	112
B. Excepciones a la aplicación del secreto fiscal	116
VIII. REFLEXIONES FINALES.....	118
IX. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	125
X. ANEXO. ÍNDICE DE TABLAS Y GRÁFICOS.....	139

Siglas y abreviaturas

ACIJ: Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia

AFIP: Administración Federal de Ingresos Públicos

CEPAL: Comisión Económica para América Latina y el Caribe

CIAT: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

CIDH: Comisión Interamericana de Derechos Humanos

DESC: Derechos Económicos, Sociales y Culturales

IBP: International Budget Partnership

FMI: Fondo Monetario Internacional

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

ONU: Organización de las Naciones Unidas

PIB: Producto Interno Bruto

I. INTRODUCCIÓN

A. El tema de investigación

La política fiscal es la forma en la que los gobiernos recaudan y gastan el dinero público. Mediante esta herramienta, el Estado puede sostener la calidad y gratuidad de las escuelas y las universidades públicas, el sistema de justicia, las fuerzas de seguridad, las vacunas, el personal de salud y los hospitales públicos, el sistema previsional y de protección social. Por eso, la política fiscal es considerada la herramienta por excelencia para garantizar el acceso a los derechos humanos en condiciones de igualdad, reducir la pobreza y la indigencia, e impulsar un proyecto productivo inclusivo, sostenible y sustentable (CESR *et al.*, 2017).

A través de la política fiscal, el Estado puede incentivar o desincentivar algunas actividades económicas y productivas y/o comportamientos que son necesarios para asegurar la garantía de derechos, como los impuestos a las bebidas azucaradas con relación al derecho a la salud, o los impuestos “verdes”¹ con relación al derecho al ambiente. También puede cumplir un papel clave en la redistribución de recursos y contribuir a cerrar las brechas de acceso a derechos entre personas y grupos, en línea con los principios de igualdad y no discriminación (Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia [ACIJ], 2018).

En Argentina la política fiscal se ha determinado históricamente en contextos de emergencia, debates poco participativos y un marco de opacidad y discrecionalidad en el que ha predominado la influencia de los intereses de sectores concentrados de la economía. Esta situación, en parte, explica la existencia de un sistema impositivo regresivo, con beneficios fiscales injustos y altos niveles de evasión. Así, la forma en que se recaudan los impuestos en nuestro país se caracteriza por ser ineficiente, insuficiente y desigual, lo que resulta en que, en lugar de proponerse un reparto justo de cargas y beneficios, refuerce las desigualdades estructurales en el acceso a derechos básicos, que impactan de forma diferencial sobre quienes menos tienen, mujeres y niñas/os. Es por eso que existe cierto consenso sobre que Argentina está

¹ La Comisión Europea, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) y la Agencia Europea de Medio Ambiente definen los impuestos ambientales o “verdes” como aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún bien material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico sobre el medioambiente (Vera, 2019).

desaprovechando el rol igualador que debe tener la política fiscal (Espacio de Trabajo Fiscal para la Equidad [ETFE], 2023).

Dentro del sistema impositivo existen tratamientos preferenciales o reducciones tributarias que benefician a empresas o personas, con el fin de promover la actividad económica, el desarrollo de ciertas regiones, o como medida de apoyo a sectores vulnerables, entre otros. En este sentido, el sistema tributario tiene funciones similares a las del gasto público, pero que se dan por medio de la renuncia del Estado a la recaudación que correspondería obtener sin esos tratamientos preferenciales. Por ello, uno de los términos empleados para referirse a esa estimación se conoce como renuncia recaudatoria, aunque también se emplea el término gasto tributario (Campos Vázquez, 2022), debido a que conceder beneficios tributarios puede ser económicamente equivalente a otorgar un apoyo por medio de una partida del gasto público directo.

Algunos autores distinguen a los beneficios tributarios de los incentivos tributarios, incluyendo dentro de los primeros a todos los gastos tributarios asociables con el gasto público social y definiendo a los segundos como aquellos gastos tributarios que se presentan con la finalidad de promover una actividad económica específica (Peláez Longinotti, 2017; 2023). Por su parte, la Oficina de Presupuesto del Congreso considera que lo que define al incentivo tributario es el objetivo para el cual es aplicado, conceptualizándolo como cualquier ventaja mensurable acordada hacia empresas específicas o categorías de empresas, para estimularlas a comportarse en una cierta manera; mientras que la noción de gastos tributarios se distingue por su cuantificación en términos de cesión o pérdida de recursos atribuible a disposiciones de las leyes que permiten un especial tratamiento (Oficina de Presupuesto del Congreso [OPC], 2021a).

En el caso de Argentina, el Decreto 1731/2004, que aprueba la reglamentación de la Ley N.º 25.917 que crea el Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal, define al gasto tributario como aquellos recursos que el fisco deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo específico que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria y que tiene como objetivo beneficiar a determinadas actividades, zonas, sujetos y consumos; tales como: exenciones, deducciones,

reducción de alícuotas impositivas, diferimientos y amortizaciones aceleradas (artículo 2 del Decreto 1731/2004).

Además de ser excepciones a la normativa tributaria aplicable a las y los contribuyentes², los gastos tributarios también son excepciones al principio general de igualdad que, de acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Nacional, debe regir en las cargas públicas. La introducción de estas excepciones altera el equilibrio preexistente en el sistema tributario, con múltiples consecuencias: a) erosionan las bases imponibles y reducen la capacidad recaudatoria; b) afectan la equidad y pueden generar tratos discriminatorios –al quedar algunos contribuyentes en una posición de privilegio frente a los demás–; c) incrementan la evasión y los abusos fiscales –en la medida en que complejizan el sistema reduciendo su transparencia–; d) generan ineficiencia económica –al introducir excepciones a la regulación y percepción general de los impuestos–; e) pueden alterar positiva o negativamente su incidencia redistributiva. A ello se suma que suelen ser aprobados mediante procesos de toma de decisiones cerrados y, si bien no suelen medirse sus impactos, en los pocos casos en que se midieron se evidenció que aumentan la desigualdad al brindar beneficios desproporcionados a contribuyentes de altos ingresos (Peláez Longinotti, 2017; De Renzio, 2019a).

Aunque muchos países presentan informes con un listado de sus gastos tributarios y estimaciones sobre sus costos económicos, es notoria la brecha entre el nivel de examen y transparencia de los gastos tributarios en comparación con los gastos directos. En el caso de Argentina se publica un informe³ y una planilla de Excel⁴ que incluyen una estimación trianual de la pérdida de recursos atribuible a cada gasto tributario, pero no se publican datos sobre las pérdidas efectivas de recursos que estos ocasionan, ni sobre quiénes son sus beneficiarios y con qué montos se benefician. A esto se suma que algunos beneficios figuran “sin dato”, lo que indica que existe una marcada carencia de la información necesaria para efectuar cálculos de aceptable nivel de confiabilidad.

² El término contribuyentes se refiere tanto a personas humanas como a personas jurídicas.

³ Ver, https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/informe_sobre_gastos_tributarios_anos_2021-2023.pdf por ejemplo,

⁴ <https://www.argentina.gob.ar/economia/ingresospublicos/gastotributarios>

Las estimaciones que se hacen en Argentina se elaboran en base a “una medición aproximada del gasto equivalente vinculado a los tratamientos impositivos preferenciales vigentes”, pero no incluyen las deducciones más importantes del impuesto a las ganancias⁵ ni tienen en cuenta los diferimientos y la amortización acelerada en el impuesto a las ganancias ni la devolución anticipada de créditos fiscales (ACIJ, 2018). Su exclusión de la medición, junto con la metodología de “medición aproximada” hace que se subestime –y por lo tanto no sea posible conocer– el valor total de los gastos tributarios vigentes.

A la vez, como consecuencia del marco de opacidad en el que se aprueban e implementan, los gastos tributarios generan un sistema proclive a la evasión y tienen un impacto negativo en la igualdad al beneficiar mayoritariamente a sectores con altas rentas y forzar la compensación de los gastos tributarios con impuestos regresivos (Martín, 2009; Comisión Económica para América Latina y el Caribe [CEPAL], 2019).

A lo anterior se suma la aplicación extensiva que hace la agencia de recaudación nacional sobre el instituto del secreto fiscal, la cual limita gravemente el acceso a información básica sobre este tipo de beneficios. A pesar de que existen órdenes judiciales y resoluciones de la autoridad de aplicación de la ley nacional de acceso a la información pública⁶ que intiman a la agencia de recaudación nacional a entregar información sobre beneficiarios de gastos tributarios, este organismo deniega el acceso a los datos, generando que esa información siga siendo secreta para la

⁵ Como las deducciones generales y personales entre las que se encuentran cuotas médico-asistenciales; gasto educativo privado; primas de seguro para el caso de muerte; donaciones; gastos de sepelio; intereses y actualizaciones; intereses por préstamos hipotecarios destinados a casa habitación, 40% de alquiler para vivienda; remuneración y contribución patronal abonadas al personal de casas particulares; primas que cubran el riesgo de muerte y primas de ahorro; aportes a planes de retiro privados; gastos de movilidad, viáticos, indumentaria y equipamiento relacionados con el trabajo en relación de dependencia; honorarios abonados por servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica; deducciones ingresadas por el empleador (como jubilación y obra social); desgravaciones.

⁶ RESOL-2019-6-APN-AAIP y RESOL-2019-72-APN-AAIP de la Agencia Nacional de Acceso a la Información Pública, y causas del fuero Contencioso Administrativo Federal N.º 40994/2019 “ACIJ c/ EN-AFIP s/ amparo ley 16.986”, 46352/2019 “ACIJ c/ EN-AFIP s/ amparo ley 16.986” y 30.623/2010, “FIA (EXPTE 23330/1581 y otros) y otro c/ EN-Mº Economía-AFIP resol IG 08/06 y otras s/proceso de conocimiento”. Estas resoluciones indican que: a) el secreto fiscal cede cuando se trata de información de interés público, por eso debe darse prioridad a la publicación de información relativa a la gestión de los recursos estatales por sobre los intereses privados de los beneficiarios de gastos tributarios; b) los gastos tributarios son transferencias de recursos estatales contempladas entre las obligaciones de transparencia activa de la Ley de Acceso a la Información Pública Nacional; c) es aplicable la jurisprudencia de la CSJN para un caso en que consideró que los datos personales de beneficiarios de subsidios o gastos directos son de interés público.

ciudadanía. Dichas resoluciones se basan en jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia de acceso a la información pública⁷.

Cabe aclarar que al momento de escritura de esta tesis y de análisis de las fuentes aquí citadas la agencia de recaudación nacional era la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante AFIP). Sin embargo, en octubre de 2024 el Poder Ejecutivo nacional, mediante el decreto N.º 953/2024, disolvió la AFIP y creó la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA) con funciones similares al organismo disuelto.

Los argumentos principales en los que se ha basado la AFIP para denegar información básica sobre gastos tributarios –como los montos y los nombres de personas y empresas beneficiarias– consisten en: a) la tranquilidad y la privacidad del contribuyente, y b) la supuesta función del secreto fiscal para incentivar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Investigaciones académicas y resoluciones administrativas y judiciales, basadas en el paradigma de los derechos humanos, evidencian que el secreto fiscal fue regulado sin considerar adecuadamente el alcance y las implicancias del derecho humano de acceso a la información pública. Para remediar esta situación, proponen una aplicación más democrática del secreto fiscal, que contemple la intimidad de las personas, pero que a la vez permita al resto de la ciudadanía tener acceso a la información necesaria para controlar la gestión de los recursos públicos (Santos Flores, 2020; O'Donnell, 2022; Marano, 2023).

La magnitud de estas renunciadas recaudatorias en América Latina y el Caribe es considerable. En promedio, los ingresos no percibidos para 2020 en la región equivalieron a 3,8% del PIB, mientras que en términos de la recaudación tributaria representa un promedio de 20,6% (Campos Vázquez, 2022). En Argentina, si bien no se sabe efectivamente la pérdida de recursos que causan, están estimadas en un 2,5% del PIB de 2023 y equivalen al 16% de la capacidad de recaudación impositiva y al

⁷ En el caso “CIPPEC c/ EN - M. de Desarrollo Social Dto. 1172/03 s/ amparo ley 16.986”, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ordenó hacer públicos los datos personales de quienes reciben transferencias o beneficios de protección social, considerando que en la ponderación de los derechos que se encontraban en discusión debía prevalecer el principio de máxima divulgación de la información pública, porque perseguía un interés público de particular trascendencia: obtener la información necesaria para poder controlar el manejo de los fondos públicos.

13% del gasto nacional (ACIJ, 2023b). Por el total de gastos tributarios, para 2023 se proyectó dejar de recaudar un monto equivalente al presupuesto de cuatro ministerios (de Salud, de Desarrollo Social, de Educación y del Interior) y los poderes Legislativo y Judicial juntos, o al quíntuple de la inversión en la Asignación Universal por Hijo/a y por Embarazo (AUH y AUE), la principal política pública destinada a reducir la pobreza y la indigencia infantil (ACIJ, 2023b).

En términos de transparencia y rendición de cuentas, las políticas de gastos tributarios presentan diferencias muy notables con los gastos directos. Para estos últimos existen metas físicas e indicadores de resultados sobre los que se rinde cuentas trimestralmente, su ejecución puede ser monitoreada diariamente a través del sitio Presupuesto Abierto del Ministerio de Economía⁸, y son revisados cada año en el Congreso de la Nación al discutir diferentes documentos presupuestarios, tales como las leyes anuales de presupuesto (elaboradas por la Oficina Nacional de Presupuesto en cabeza del Ministerio de Economía), como las cuentas de inversión (elaboradas por la Contaduría General de la Nación). A la vez, los gastos directos suelen ser auditados por organismos de control como la Sindicatura General de la Nación o las Unidades de Auditoría al interior de los Ministerios (internos) y la Auditoría General de la Nación (externo). Nada de esto sucede con los gastos tributarios.

La información sobre los beneficiarios de uno y otro tipo de gastos también recibe un trato diferente. Así, los datos personales de quienes reciben transferencias directas o beneficios de protección social fueron considerados de interés público por la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁹. Por el contrario, y a pesar de su elevado costo, los gastos tributarios tienen un tratamiento más opaco. No existe el mismo estándar para acceder a información sobre sus beneficiarios, se encuentran regulados en normas que no estipulan plazos de caducidad transcurridos los cuales deban revisarse o, si lo hacen, se trata de plazos extensos que no permiten un debate oportuno y adecuado acerca de su conveniencia e impacto. También se caracterizan por la falta de previsión de objetivos claros y de transparencia en su implementación, así como por la falta de mecanismos de evaluación adecuados sobre sus ventajas y desventajas.

⁸ <https://www.presupuestoabierto.gob.ar/sici/datos-abiertos>

⁹ “CIPPEC c/ EN - M. de Desarrollo Social Dto. 1172/03 s/ amparo ley 16.986”.

En el año 2022, junto con la presentación del proyecto de presupuesto para el año 2023, el Ministerio de Economía de la Nación envió al Congreso una separata¹⁰ en la que propuso la revisión de algunos gastos tributarios con el objetivo de robustecer los recursos del sector público y contar con mayor financiamiento para el desarrollo de las políticas públicas prioritarias. Allí se indica que, usualmente, quienes reciben estos incentivos promocionales son grupos empresarios y grandes firmas y que el peso relativo de estos beneficios es un hecho que ha llamado la atención de las autoridades del Fondo Monetario Internacional. En este contexto, un grupo de organizaciones¹¹ solicitaron al Congreso que discuta y apruebe una regulación más transparente y equitativa de los gastos tributarios y elimine aquellos que no tengan justificación o sean inequitativos. Sin embargo, ninguno de los beneficios fue revisado.

En 2023 el Ministerio de Economía volvió a sugerir al Congreso que revise beneficios impositivos con “impacto negativo significativo en la sostenibilidad de las cuentas públicas”¹². De revisarse como sugería el Ejecutivo, el presupuesto de 2024 podría haber tenido un superávit del 1% del PIB (Ministerio de Economía de la Nación, 2023a). Autoridades de la Secretaría de Hacienda¹³ destacaron las asimetrías de los gastos tributarios con las partidas presupuestarias. Resaltaron que –al contrario de lo que sucede con los gastos directos, que “son revisados línea por línea todos los años”– los beneficios impositivos siguen incólumes hace muchos años sin revisiones sobre la vigencia de las razones que los motivaron y sin evaluaciones sobre su efectividad. También enfatizaron en la necesidad de que todos los gastos tributarios tengan fundamento en una política pública sujeta a revisiones periódicas, con plazos de duración preestablecidos y pautas claras para evaluarlos.

Dado que los gastos tributarios se utilizan en lugar del gasto directo para implementar políticas públicas, resulta crucial evaluar su eficacia y equidad para tomar

¹⁰ Ver página 169 del Mensaje de remisión del Proyecto de Ley de Presupuesto General de la Administración Ejercicio 2023:

<https://www.economia.gob.ar/onp/documentos/presutexto/proy2023/mensaje/mensaje2023.pdf>

¹¹ Ver: <https://www.lanacion.com.ar/economia/beneficios-y-exenciones-fuerte-advertencia-a-la-argentina-de-17-organizaciones-internacionales-nid26102022/>

¹² Ver página 168 del Mensaje de remisión del Proyecto de Ley de Presupuesto General de la Administración Ejercicio 2024: <https://www.economia.gob.ar/onp/documentos/presutexto/proy2024/mensaje/mensaje2024.pdf>

¹³ La presentación de las autoridades de Hacienda en la sesión informativa de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados puede verse en: <https://www.youtube.com/watch?v=wa8MnREv3cs>

decisiones informadas (CEPAL, 2023). En este sentido, el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de las Naciones Unidas recomendó a la Argentina fortalecer la capacidad redistributiva del sistema fiscal revisando la reducción de cargas impositivas a sectores de altos ingresos y realizando evaluaciones de los gastos tributarios, para determinar aquellos que deberían ser eliminados (Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales [CDESC], 2018).

En mayo de 2021 un grupo de especialistas y organizaciones de América Latina y el Caribe (ACIJ *et al.*, 2021) aprobó los Principios de Derechos Humanos aplicables a la Política Fiscal (en adelante, los Principios), un documento que sintetiza estándares, obligaciones y principios clave para las políticas tributarias y presupuestarias, y los traduce en directrices concretas para el diseño, implementación y evaluación de las políticas fiscales. El documento es producto de un esfuerzo colectivo que llevó 5 años de análisis y articulaciones llevadas adelante por un grupo de organizaciones de la sociedad civil que trabajan en América Latina y El Caribe¹⁴ y un comité de especialistas en distintas disciplinas¹⁵. En su elaboración, los Principios se nutrieron de las contribuciones recibidas a lo largo de una serie de diálogos y consultas con diferentes grupos y movimientos sociales en los países de la región, incluyendo grupos indígenas y afrodescendientes, feministas y sindicatos.

Los Principios son el resultado de una investigación exhaustiva de fuentes normativas¹⁶ como tratados internacionales y sus interpretaciones autorizadas, constituciones de los países de la región, informes de organismos internacionales de promoción y protección de derechos humanos, y de otras fuentes complementarias como investigaciones de instituciones internacionales. En particular sobre el tema que se aborda en esta tesis, los Principios disponen que la política de gastos tributarios, como toda actividad gubernamental, debe estar guiada por el cumplimiento de los compromisos de derechos humanos. Así, los gastos tributarios deben implementarse con respaldo en una evaluación técnica significativa sobre su potencial efectividad y ser acompañados por mecanismos que garanticen su transparencia y una adecuada

¹⁴ Ver: <https://derechosypoliticafiscal.org/es/el-proyecto#comite-impulsor>

¹⁵ Ver: <https://derechosypoliticafiscal.org/es/el-proyecto#comite-expert>

¹⁶ El detalle de las fuentes puede consultarse en: https://derechosypoliticafiscal.org/images/Cat%C3%A1logo_de_fuentes_-_versi%C3%B3n_final.pdf

rendición de cuentas. Sin embargo, como se verá en el desarrollo del presente trabajo, Argentina está lejos de cumplir con estos Principios.

En el marco descripto, el problema de investigación de esta tesis radica en analizar y precisar las insuficiencias de la regulación normativa sobre gastos tributarios, así como sus impactos. Como consecuencia de este examen, el objetivo es desarrollar una propuesta de reforma normativa tendiente a regular procedimientos claros y rigurosos para la aprobación, implementación, control y evaluación de los gastos tributarios en Argentina.

Saldar las falencias en el tratamiento y la implementación de los gastos tributarios es fundamental para cumplir con los compromisos de derechos humanos asumidos por la Argentina. Para ello se requieren reformas sustanciales. De lo contrario, nuestro país seguirá desaprovechando el potencial igualador que podría ofrecer una política fiscal más eficaz, eficiente, justa y equitativa.

En las secciones que siguen se conceptualiza y analiza el vínculo entre la política fiscal y los derechos humanos (capítulo I.B), se describe la política de gastos tributarios argentina y su regulación normativa (capítulos II.A a II.D); así como algunos gastos tributarios que ejemplifican los déficits que estos presentan en materia de transparencia, equidad y rendición de cuentas (capítulo II.E). A continuación, se hace un relevamiento de los tipos de mediciones, buenas prácticas y reformas vigentes en otros países de la región (capítulo III) que servirán de base para el acápite final de esta tesis. Luego se identifican los Principios de derechos humanos aplicables en la materia (capítulo IV) y se analiza la política de gastos tributarios de Argentina a la luz de estos Principios (capítulo V). Para finalizar, se presenta una propuesta de reforma al cuerpo normativo nacional (capítulo VI).

A.1. Aclaraciones metodológicas

En el campo de las ciencias sociales y jurídicas, especialmente en el análisis de las políticas públicas y fiscales desde un enfoque de derechos humanos, por tratarse de un tipo de investigación social, son frecuentes las investigaciones mixtas y multimétodo. La naturaleza compleja de la gran mayoría de los fenómenos o

problemas de investigación abordados desde las ciencias sociales y jurídicas exige un enfoque metodológico mixto como el aplicado para esta tesis.

Los métodos mixtos permiten desarrollar un conjunto de procesos sistemáticos, empíricos y críticos de investigación e implican la recolección y el análisis de datos cuantitativos y cualitativos, así como su integración y discusión conjunta, para realizar inferencias producto de toda la información recabada y lograr un mayor entendimiento del fenómeno bajo estudio (Hernández Sampieri *et al*, 2004).

En la investigación se utilizaron fuentes primarias y secundarias que incluyeron el análisis de legislación nacional y comparada, de tratados internacionales y regionales de derechos humanos, de interpretaciones autorizadas de los órganos de tratados y de doctrina. También se han realizado consultas a referentes de organizaciones regionales y a especialistas en el tema de estudio.

A.2. Implicancia de la autora en el tema de investigación

Mi interés en el tema de investigación surgió a raíz del trabajo que desarrollé en ACIJ desde 2017 hasta 2023, primero como integrante del área de Derechos Económicos, Sociales y Culturales y luego como coordinadora del área de Justicia Fiscal. Entendiendo que la política fiscal es trascendental para financiar políticas públicas que permitan garantizar derechos, la organización utiliza la herramienta de análisis presupuestario con el objetivo de comprender y visibilizar las prioridades estatales, contrastar distribuciones injustas con base en evidencias y promover asignaciones adecuadas para garantizar los derechos de las personas y grupos en especial situación de vulnerabilidad.

Desde 2017 ACIJ forma parte del proyecto de Investigación, Promoción y Aprendizaje del Gasto Tributario en América Latina (LATERAL por sus siglas en inglés: Latin America Tax Expenditure Research, Advocacy, and Learning), liderado por el International Budget Partnership e integrado por nueve organizaciones de la región¹⁷. En ese marco es que colaboré en la realización de diversos estudios

¹⁷ ACIJ de Argentina, Instituto de Estudos Socioeconômicos de Brasil, Dejusticia de Colombia, Grupo Faro de Ecuador, Iniciativa Social para la Democracia de El Salvador, Instituto Centroamericano de

comparados de los gastos tributarios en diferentes países de Latinoamérica y el Caribe¹⁸ y trabajé en la elaboración de los dos informes que publicó ACIJ sobre el tema.

ACIJ también integra el comité impulsor de la Iniciativa por los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, fundamentales para esta tesis. Este espacio ha sido clave para la generación de intercambios y aprendizajes que me llevaron a interesarme por el tema de investigación. En ACIJ también he trabajado en casos judiciales por acceso a información pública sobre montos y beneficiarios de gastos tributarios, en el marco de los cuales he podido profundizar en el análisis y la aplicación del instituto del secreto fiscal a estas políticas.

En 2022, por iniciativa del área bajo mi coordinación en ACIJ y la Friedrich Ebert Stiftung - FES Argentina se conformó el Espacio de Trabajo Fiscal para la Equidad (ETFE), una red de especialistas, investigadores/as y organizaciones civiles que busca aportar análisis técnicos y políticos para dar un debate público profundo, informado y participativo sobre el rol que tiene la política fiscal en la reducción de la desigualdad y la garantía de los derechos. Entre los temas que el espacio se propone abordar se encuentra la política de gastos tributarios.

Si bien hay un amplio desarrollo sobre la regulación de los gastos tributarios en la región y en Argentina, muchas de las investigaciones realizan recomendaciones para mejorar la eficiencia, la transparencia y la rendición de cuentas de los gastos tributarios, e incluso para fortalecer el papel de las renuncias recaudatorias en el financiamiento para el desarrollo sostenible, pero en la mayoría está ausente la perspectiva de derechos humanos. Además, no existe en Argentina una normativa que incorpore buenas prácticas para la regulación. Tampoco existen proyectos de ley que se propongan este objetivo.

Es por estas razones que me propuse trabajar en esta tesis, aspirando a producir conocimiento relevante para profesionales de la economía, la abogacía y las ciencias políticas, así como para activistas, decisores públicos y organizaciones de derechos humanos que trabajan en la investigación y la incidencia sobre políticas fiscales. La

Estudios Fiscales de Guatemala, Fundación Solidaridad de República Dominicana, Fundar de México, Foro Social de la Deuda Externa y Desarrollo de Honduras y Ciudadanos al Día de Perú.

¹⁸ Disponibles en: <https://internationalbudget.org/latin-america-tax-expenditures-project/>

tesis también pretende ser un aporte para sectores de la academia dedicados al estudio, investigación y enseñanza de las políticas fiscales desde un enfoque de derechos humanos, y para discutir y revisar los criterios con que se aprueban los gastos tributarios en Argentina.

B. La política fiscal y los derechos humanos

Existe una variedad de estándares normativos de derechos humanos directamente relacionados con la política fiscal que se han desarrollado a partir de disposiciones como el artículo 26 de la Convención Americana sobre los Derechos Humanos, los artículos 1 y 3 del Protocolo adicional a dicha Convención en materia de derechos económicos, sociales y culturales (“Protocolo de San Salvador”) y, especialmente, del artículo 2.1 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Sobre esta base, numerosos mecanismos de derechos humanos han detallado cómo ciertas obligaciones se aplican a lo largo de todo el ciclo de la política fiscal, dando pautas que limitan la discrecionalidad estatal en la materia. Este ejercicio normativo y conceptual demuestra que la política fiscal está inseparablemente conectada con los derechos humanos.

La síntesis de los esfuerzos por mostrar cómo los derechos humanos impactan en la política fiscal, y viceversa, puede verse reflejada en los Principios de Derechos Humanos aplicables a la Política Fiscal –antes reseñados–, en tanto sistematizan los estándares provenientes tanto del sistema universal como del regional de protección y promoción de los derechos humanos, y de muchas constituciones de América Latina y el Caribe. En el centro de los Principios se encuentra el deber de los Estados de movilizar recursos, priorizar el gasto social de manera progresiva y utilizar la política fiscal para avanzar en la redistribución de la riqueza y para financiar la transición energética hacia economías verdes y sostenibles. Han sido los órganos de tratados (particularmente el Comité de Derechos Humanos, el Comité para la Eliminación de la Discriminación contra la Mujer, el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales y el Comité de los Derechos del Niño), relatores/as y expertos/as independientes de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) quienes lideraron los desarrollos interpretativos que se condensan en los Principios, y continuaron en esa

senda la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), siendo la Relatoría de DESCA la pionera en el sistema interamericano.

Un momento clave del trabajo regional, previo a los Principios, ha sido la reunión de estrategia internacional llevada a cabo en Lima en 2015, que derivó en la Declaración de Lima sobre Justicia Fiscal y Derechos Humanos¹⁹, que condensa los entendimientos básicos sobre cómo el discurso de derechos puede contribuir a construir una fiscalidad justa. Esta Declaración surgió de una reunión internacional denominada “Avanzando la Justicia Fiscal a través de los Derechos Humanos”, convocada por el Center for Economic and Social Rights (CESR), Tax Justice Network, la Alianza Global para la Justicia Fiscal, Oxfam, la Red de Justicia Fiscal de América Latina y el Caribe y la Red Latinoamericana sobre Deuda, Desarrollo y Derechos (Latindadd).

Para el desarrollo de este capítulo, además de los Principios, es de suma relevancia un trabajo elaborado por Corti en el año 2019, titulado “La política fiscal en el derecho internacional de los derechos humanos: presupuestos públicos, tributos y los máximos recursos disponibles”. Señala el autor que casi desde los primeros documentos que han conformado el derecho internacional de los derechos humanos ha habido referencias a los aspectos financieros de las políticas estatales (Corti, 2019). Historizando ese desarrollo, el autor indica que los primeros pronunciamientos se enfocaron en la relación entre el gasto público, la ley de presupuesto y los derechos humanos, pero con el tiempo se extendieron de forma profunda hacia toda la política fiscal, incluyendo los sistemas impositivos y la deuda pública.

Desde hace algunos años, distintos órganos de tratados de las Naciones Unidas recomiendan a los Estados, entre otras cuestiones, evaluar los impactos desproporcionadamente negativos que las medidas de austeridad pueden tener sobre ciertos grupos de personas, como las mujeres, así como también requieren a los Estados fortalecer la planificación y la ejecución presupuestaria para evitar la subutilización de los recursos en inversión social (CDESC, 2018; Corti, 2019). En el sistema universal se destaca particularmente el trabajo de la Relatoría sobre Extrema Pobreza y Derechos Humanos y la Relatoría de Deuda Externa y Derechos Humanos

19

https://www.cesr.org/sites/default/files/ES_Lima_Declaration_on_Tax_Justice_and_Human_Rights-Final-signup.pdf

de la ONU, las que han profundizado sobre la relación entre la fiscalidad y los derechos humanos.

La ex Relatora especial sobre extrema pobreza y derechos humanos, Magdalena Sepúlveda, elaboró en 2014 un informe en el que describe a la política fiscal y a las políticas tributarias como herramientas fundamentales para el disfrute de los derechos humanos. El informe detalla las obligaciones que deberían orientar y servir de base para las prácticas recaudatorias estatales, incluido el deber de utilizar el máximo de los recursos disponibles para hacer efectivos los derechos; y analiza cómo los principios de igualdad y no discriminación, así como el deber de cooperación y asistencia internacionales deberían orientar las políticas tributarias en los planos nacional e internacional. La ex Relatora señaló que los ingresos y los gastos son los dos principales instrumentos de la política fiscal y que, tanto en la política como en la práctica, son complementarios y están interconectados. Enfatizó en que ambas funciones son fundamentales para hacer realidad los derechos humanos, y que las normas en materia de derechos humanos son aplicables a todos los aspectos de la política fiscal. Al mismo tiempo, indicó que la tributación es la principal fuente de generación de recursos públicos, la fuente más sostenible y previsible de financiación para la provisión de bienes y servicios públicos (Sepúlveda Carmona, 2014).

En un sentido similar, en su Informe sobre Pobreza y Derechos Humanos en las Américas, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos advirtió que la pobreza y la pobreza extrema no podrán ser enfrentadas sin un marco amplio de políticas de carácter redistributivo, que reduzcan los niveles extremos de desigualdad socioeconómica que caracterizan a la región, y que los principios de derechos humanos constituyen un marco que apuntala las funciones claves de la política fiscal y la tributación (Comisión Interamericana de Derechos Humanos [CIDH], 2017).

En los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, los estándares antes reseñados se traducen en directrices concretas que pretenden guiar la conducta de los gobiernos y también facilitar la tarea de monitoreo, evaluación y rendición de cuentas que hacen diferentes actores. Estos Principios han sido ampliamente referenciados y reconocidos por órganos del Sistema Interamericano de Derechos Humanos (SIDH) y acompañados en diversas formas por la Comisión Interamericana

de Derechos Humanos²⁰, como así también por su REDESCA (García Muñoz, 2022) y el Grupo de Trabajo del Protocolo de San Salvador²¹. Los Principios no sólo fueron referenciados y reconocidos en el SIDH. La Comisionada de derechos humanos del Consejo de Europa también se refirió a ellos en su declaración sobre la erradicación de la pobreza con políticas fiscales basadas en derechos (Comisionado para los Derechos Humanos del Consejo de Europa, 2022).

Durante la pandemia por COVID 19 la relevancia de la política fiscal se hizo ostensible, tanto como herramienta para asegurar la protección de los sectores más afectados, como para reactivar las economías nacionales ante la caída del sector privado. Como consecuencia de ello, organismos internacionales y regionales, como la Secretaría General de la Organización de las Naciones Unidas, la Organización Internacional del Trabajo (OIT) y UNICEF llamaron a los Estados a realizar esfuerzos para garantizar los derechos de todas las personas (OIT, 2021; ONU, 2020). La CEPAL también ha advertido sobre la importancia de los derechos humanos como marco analítico para evaluar las políticas fiscales (Villagómez, 2014), en particular para avanzar hacia la igualdad de género (CEPAL, 2021) y hacia una recuperación sostenible de la postpandemia (Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, 2022).

En la pandemia, distintos órganos de derechos humanos llamaron la atención sobre el deber normativo de los Estados de adoptar medidas fiscales para movilizar recursos, no sólo con el fin de atender las necesidades de la población en la crisis sanitaria, sino también con el objetivo de redistribuir la riqueza y avanzar hacia una

²⁰ Mediante la participación en el evento virtual en el marco del 179 Periodo Ordinario de Sesiones donde se presentó a la Comisión la propuesta inicial de Principios. Puede consultarse la página 11 del documento disponible en <https://www.oas.org/es/cidh/docs/anual/2021/capitulos/redesca-es.PDF>; también mediante la mención de la entonces presidenta de la CIDH, María Antonia Urrejola, en el lanzamiento de los Principios: <https://derechosypoliticafiscal.org/es/recursos/material-audiovisual/87-principios-de-derechos-humanos-en-la-politica-fiscal>; y en la celebración de la aprobación de los Principios y su respaldo explícito en el informe anual de 2021 de la CIDH: “la CIDH y la REDESCA celebran la adopción y publicación de los Principios y Directrices sobre los Derechos Humanos en la política Fiscal en 2021, iniciativa liderada por un conjunto de destacadas organizaciones y personas expertas de la sociedad civil regional, expresando su respaldo en cuanto constituyen una herramienta que coadyuva a la aplicación los estándares interamericanos en la materia y resulta de utilidad tanto para los órganos del sistema interamericano, como los Estados miembros de la OEA y otros actores relevantes”. Ver: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/noticias/126-la-cidh-celebro-el-potencial-de-nuestros-principios-en-su-informe-anual>

²¹ Puede verse la carta de apoyo en: <https://derechosypoliticafiscal.org/es/noticias/41-el-grupo-de-trabajo-del-protocolo-de-san-salvador-de-la-organizacion-de-los-estados-americanos-apoya-la-iniciativa-2>

recuperación justa. Así, el Comité de derechos económicos, sociales y culturales de las Naciones Unidas emitió una Declaración en la que destacó la obligación de destinar el máximo de los recursos disponibles para la realización plena de los DESC, de manera equitativa y evitando agravar las cargas que deben soportar los grupos vulnerables, quienes sufren los efectos negativos de la pandemia de forma desproporcionada (CDESC, 2020).

En la misma línea, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos recomendó a los países de la región adoptar medidas para disponer y movilizar el máximo de los recursos disponibles para hacer efectivo el derecho a la salud y otros derechos económicos, sociales, culturales y ambientales (DESCA) con el objetivo de prevenir y mitigar los efectos de la pandemia, incluso tomando medidas fiscales que permitan una redistribución equitativa, incluyendo el diseño de planes y compromisos concretos para aumentar sustantivamente el presupuesto público para garantizar el derecho a la salud (CIDH, 2020).

El Relator sobre deuda externa y derechos humanos de las Naciones Unidas instó a los Estados a aumentar las transferencias a las personas para mantener un nivel de vida adecuado, limitar la consolidación de las desigualdades y así impedir que más personas caigan en la pobreza (Bohoslavsky, 2020). Por su parte, el Comité CEDAW indicó que los planes en materia de reactivación económica, diversificación y expansión de los mercados deben dirigirse a las mujeres y ofrecer paquetes de medidas de estímulo económico, créditos a bajo interés y/o programas de garantías crediticias a las empresas pertenecientes a mujeres (Comité CEDAW, 2020).

Incluso los organismos multilaterales de crédito dejaron a un lado las tradicionales exigencias de medidas de “austeridad” que históricamente recomendaban frente a crisis económicas²² y apoyaron las medidas de estímulo fiscal, aunque desde un enfoque basado en una idea de solidaridad ante la catástrofe y no en clave de derechos (Saiz, 2020). Así, la directora del FMI emitió un comunicado en el cual sostuvo que el organismo respaldó las medidas fiscales extraordinarias que tomaron muchos países para dar apoyo a los sistemas sanitarios y a los trabajadores y empresas afectados, y valoró positivamente la decisión de los principales bancos centrales de flexibilizar la política monetaria (FMI, 2020). Por su parte, el Banco Mundial aumentó

²² Ver ACNUDH, 2013 y ACNUDH, 2019.

los préstamos a los gobiernos con el objetivo de reforzar los sistemas nacionales de salud pública y así prevenir, detectar y atacar la propagación del COVID-19, mientras que con créditos al sector privado busca mitigar el impacto financiero y económico de la crisis sanitaria (Banco Mundial, 2020).

La movilización de nuevos recursos tributarios no es novedad en los foros internacionales. De hecho, ha sido permanentemente citada en dichos espacios como uno de los requisitos para que los países en desarrollo alcancen un crecimiento resistente, sostenido e incluyente. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el Fondo Monetario Internacional (FMI), el Banco Mundial (BM), el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), el African Tax Administration Forum (ATAF), entre otros, han reconocido en múltiples oportunidades la importancia de que las Administraciones Tributarias desarrollen capacidades conducentes a movilizar nuevos recursos tributarios, para lo cual consideran imprescindible fortalecer los sistemas tributarios y mejorar la transparencia fiscal (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias [CIAT], 2011).

Adicionalmente cabe mencionar que los gastos tributarios también tienen especial relevancia en el contexto de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, en tanto su objetivo 17.1 plantea la necesidad de fortalecer la movilización de recursos internos y mejorar la capacidad nacional para recaudar ingresos fiscales, mientras que el objetivo 17.5 insta a aplicar sistemas de promoción de las inversiones en favor de los países menos adelantados. A la vez, entre los compromisos asumidos por los gobiernos en la Agenda de Acción de Addis Abeba, se incluye el de mejorar la administración y política tributaria a través de sistemas tributarios modernos y progresivos, una recaudación de impuestos más eficiente y equitativa, como así también una mayor transparencia y eficacia de los sistemas impositivos que incluya la ampliación de las bases imponibles (Cepal-Oxfam, 2019).

En el caso de Argentina y, en particular sobre el tema de esta tesis, ya en el año 2018 el Comité de DESC –en sus Observaciones finales sobre el cuarto informe periódico– le recomendó al Estado que tome las medidas necesarias para preservar y fortalecer la capacidad redistributiva del sistema fiscal, incluyendo la posibilidad de revisar la reducción de cargas impositivas a sectores de alto ingreso. Para ello, recomendó realizar una evaluación transparente de las distintas exenciones tributarias,

que permita conocer sus beneficiarios y sus impactos, y posibilite un escrutinio público para determinar cuáles no son justificadas y deberían ser eliminadas (CDESC, 2018). En similar sentido, en su última visita a la Argentina, la Experta Independiente en deuda y derechos humanos de las Naciones Unidas planteó preocupación por las exenciones fiscales injustificadas y poco transparentes²³. Incluso el FMI ha recomendado la evaluación de su efectividad²⁴.

Se puede decir, entonces, que existe cierto consenso sobre el rol que debe cumplir la política fiscal, en general, y el sistema tributario, en particular, en tanto se trata de los principales instrumentos que tiene el Estado para obtener recursos que le permitan financiar políticas públicas adecuadas. En definitiva, son herramientas esenciales para proveer a la población de bienes y servicios públicos suficientes, accesibles y de calidad, que le permitan acceder a sus derechos en condiciones de igualdad. También hay consenso sobre el rol redistributivo que deben cumplir los impuestos, ya que, si se diseñan con ese fin, pueden permitir a los Estados disminuir la desigualdad en la distribución del ingreso y de la riqueza.

De hecho, los Principios y las interpretaciones autorizadas de los tratados han avanzado en delinear cómo deben ser los sistemas tributarios desde un enfoque de derechos. Aquí se vuelve fundamental el citado trabajo de Corti, quien –interpretando diversas recomendaciones del Comité DESC en informes finales emitidos a los Estados– indica que para cumplir con los compromisos de derechos humanos, los sistemas impositivos deben ser socialmente justos, lo cual implica que no deben tener privilegios y deben ser equitativos, progresivos y redistributivos, al mismo tiempo que deben permitir la generación de recursos suficientes para sostener bienes y servicios públicos de calidad (Corti, 2019).

Habiendo descrito el tema de investigación y el marco dentro del cual se desarrollará este trabajo, en el siguiente apartado se profundizan conceptos básicos para comprender y abordar la política de gastos tributarios argentina. Luego, se

²³ Ver https://www.cels.org.ar/web/wp-content/uploads/2022/10/EOM_Statement_IE_Debt_Argentina_S-1.pdf

²⁴ Ver <https://www.imf.org/en/News/Articles/2022/09/12/pr22302-argentina-statement-by-imf-md-kristalina-georgieva-on-argentina>

describen algunos ejemplos de gastos tributarios que evidencian con claridad los déficits institucionales y fiscales que persisten en nuestro país.

II. GASTOS TRIBUTARIOS: CONCEPTUALIZACIÓN Y REGULACIÓN

A. Definición y tipos de gastos tributarios

Como se anticipó, en esta sección se conceptualizan los gastos tributarios y se describen sus regulaciones, se enuncian y explican los tipos de gastos tributarios existentes y se profundiza en los principales déficits que estos presentan en términos de transparencia y rendición de cuentas.

En Argentina, el Decreto N.º 1.731/2004, reglamentario de la Ley N.º 25.917 que crea el Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal, define a los gastos tributarios como recursos que el Estado deja de percibir al otorgar un tratamiento fiscal específico y diferenciado, apartándose del establecido con carácter general en la legislación tributaria, y reduciendo la carga impositiva de algunos contribuyentes, con el objetivo de beneficiar a determinadas actividades, zonas, personas, empresas y consumos. En el *Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios: Una experiencia Iberoamericana*, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias los define de forma similar: “son los recursos dejados de percibir por el Estado por la existencia de beneficios e incentivos que reducen la carga tributaria de ciertos contribuyentes” (CIAT, 2011).

Se los denomina gastos tributarios o indirectos porque son económicamente equivalentes a dar apoyos por medio de una partida del gasto público directo. Es decir que implican una transferencia de recursos públicos implementada a través de una reducción de las obligaciones tributarias en lugar de un gasto directo y, aunque no se reflejan explícitamente como gastos en el presupuesto, en la práctica equivalen a una forma no convencional de financiar políticas públicas. Así lo reconoce la propia Administración al definirlos como “una transferencia de recursos públicos implementada a través de una reducción de las obligaciones tributarias en relación a un impuesto de referencia, en lugar de un gasto directo” (Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, 2019: 1).

Si analizamos la definición de los gastos tributarios en los diferentes países de la región, vemos que la mayoría los consideran ingresos no percibidos o no recaudados. Uruguay lo hace en términos de pérdida de ingresos, Brasil los denomina gastos indirectos del gobierno y Nicaragua transferencias del Estado²⁵. Cinco países, entre los que se encuentra Argentina, hacen mención explícita de la persecución de objetivos²⁶, siete²⁷ los definen como un tipo de beneficio o incentivo a los contribuyentes, cinco²⁸ mencionan el tipo de renunciaciones aplicables y siete, entre los que también se encuentra Argentina²⁹, mencionan la desviación con respecto a una estructura normal o de referencia (Campos Vázquez, 2022).

Se trata de un concepto que surgió hace aproximadamente 56 años, en la década de los sesenta, en Estados Unidos y Alemania³⁰. Fueron dos organizaciones internacionales las que contribuyeron a expandir el concepto en el mundo (International Fiscal Association e International Institute of Public Finance), a través de sus reuniones anuales de 1976 y 1977 (CIAT, 2011). Luego se sumaron países como Austria (1978), Canadá y Reino Unido (ambos en 1979), España y Francia (1980). Al final de los años ochenta, la medición de los gastos tributarios era una práctica generalizada en los países de la OCDE (CIAT, 2011). En América Latina uno de los primeros países en publicar sus reportes de gastos tributarios fue Brasil, en 1989. Recién entrado el siglo XXI se generalizó y profundizó la práctica en la región. El CIAT atribuye este fenómeno a la publicación del primer *Manual de Transparencia Fiscal del FMI* y a la publicación de estudios comparados sobre la medición de gastos tributarios en los países de la OCDE en los años 1984 y 1996 (CIAT, 2011). Argentina

²⁵ Si bien la normativa argentina no los conceptualiza de esta forma, sí lo ha hecho la Agencia de Acceso a la Información Pública en sus resoluciones 119/2019, 2019-6-APN-AAIP y 2019-72-APN-AAIP así como la justicia del fuero Contencioso Administrativo Federal en las causas N.º 40994/2019 “ACIJ c/ EN-AFIP s/ amparo ley 16.986”, 46352/2019 “ACIJ c/ EN-AFIP s/ amparo ley 16.986”; entre otras, al entender que los gastos tributarios son transferencias de recursos estatales contempladas entre las obligaciones de transparencia activa de la Ley de Acceso a la Información Pública Nacional.

²⁶ Los otros cuatro países son Brasil, Chile, Guatemala y Honduras.

²⁷ Brasil, Chile, Guatemala, Honduras, México, Perú y República Dominicana.

²⁸ Estado Plurinacional de Bolivia, Colombia, Ecuador, Guatemala y Honduras.

²⁹ Los otros seis países son el Estado Plurinacional de Bolivia, Costa Rica, México, Paraguay, República Dominicana y Uruguay.

³⁰ En el primer caso se atribuye al entonces secretario adjunto del Tesoro, Stanley Surrey, la incorporación de un capítulo sobre gastos tributarios en el Presupuesto de los Estados Unidos en el año 1968. En el segundo caso, se señala al Reporte de Subsidios Tributarios y Preferencias (1^{er} Subventionsbericht) del año 1967 como la primera ocasión en que se midieron en Alemania.

los empezó a medir en el año 1999 (Martorano, 2018) y la siguieron Chile (2001), Guatemala, México y Perú (todos en 2002), Colombia (2004), entre otros.

En el caso de Argentina el informe se publica con el proyecto de ley de presupuesto de la Administración Nacional, que se presenta anualmente al Congreso de la Nación. Allí se expresan las estimaciones de los gastos tributarios de tres años, el del año para el que se confecciona el presupuesto y los dos períodos previos. Es decir que se pueden apreciar los nuevos casos de gastos tributarios, así como aquellos que desaparecen y los cambios en los montos estimados para cada uno de los ítems. El informe consta de dos partes. En la primera se incorporan definiciones y aclaraciones conceptuales y metodológicas, y en la segunda se describen los resultados de la estimación efectuada para el año de presentación. Finalmente, se incluyen tres cuadros, en los que se detallan, para cada caso de gasto tributario, los valores estimados para los tres años, en millones de pesos y como porcentaje del PIB.

Según el CIAT (2011), una primera clasificación de los gastos tributarios es la que hace Villela en 2006, quien los clasifica según sus objetivos, en incentivos y beneficios. Los primeros buscan cambiar el comportamiento mientras que los segundos no. Para el autor citado todo incentivo puede implicar un beneficio, pero no todo beneficio constituye un incentivo y pone el ejemplo de la deducción en el impuesto a la renta personal por el gasto en medicamentos que existe en algunos países, son beneficios y no incentivos, y difieren de aquellos que buscan incentivar la inversión en determinadas zonas o industrias (CIAT, 2011).

Otra clasificación es aquella que se refiere a la forma en que se instrumentan los gastos tributarios. El CIAT (2011) indica que se originan en diversas disposiciones como exenciones, exclusiones, alícuotas reducidas, deducciones, créditos, diferimientos, regímenes simplificados, especiales o promocionales y devoluciones o reintegros. Las exenciones son supresiones de la tributación y pueden tener un periodo de vigencia definido. Las exclusiones son hechos dejados fuera del ámbito de aplicación de los impuestos. Las alícuotas reducidas son desviaciones de las alícuotas generales establecidas para los impuestos (CIAT, 2011).

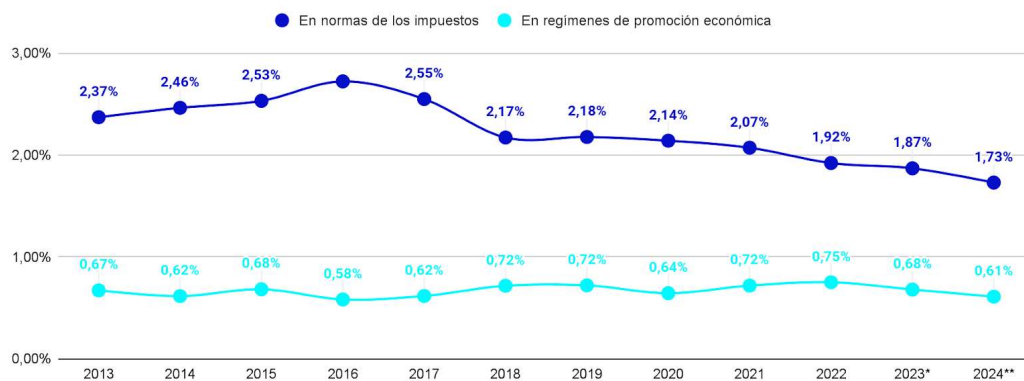
Las deducciones son las cuantías que se sustraen de la base imponible de un impuesto. Los créditos son los montos que se permite reducir del impuesto determinado. Los diferimientos son las disposiciones que postergan la obligación

tributaria en el tiempo. Los regímenes simplificados, especiales o promocionales son disposiciones que abarcan uno o varios impuestos y suelen operar sobre zonas geográficas con desventajas comparativas respecto del resto del país y sectores económicos o contribuyentes específicos. Las devoluciones o reintegros adelantan o compensan financieramente a los contribuyentes (CIAT, 2011).

Peláez Longinotti (2017) indica que las exenciones o exoneraciones son la forma más común de excepción adoptada en los diversos sistemas tributarios de América Latina, y es la que más impacta económicamente en el total del sacrificio fiscal estimado en la base de datos de gastos tributarios del CIAT, con una participación del 70,8% sobre el total, seguidas por las alícuotas reducidas con un 8,2%, luego las deducciones con un 5,4% y el resto (deducciones, créditos, diferimientos, devoluciones y regímenes simplificados) con participaciones de entre el 2,9% y el 4,8% cada una.

En el caso de Argentina, los gastos tributarios se clasifican según aquellos que se derivan de normas impositivas y los originados en regímenes de promoción económica. Los primeros representan aproximadamente el 77% del total (1,87% del PIB en 2023), mientras que los segundos constituyen el 23% restante (0,68% del PIB en 2023).

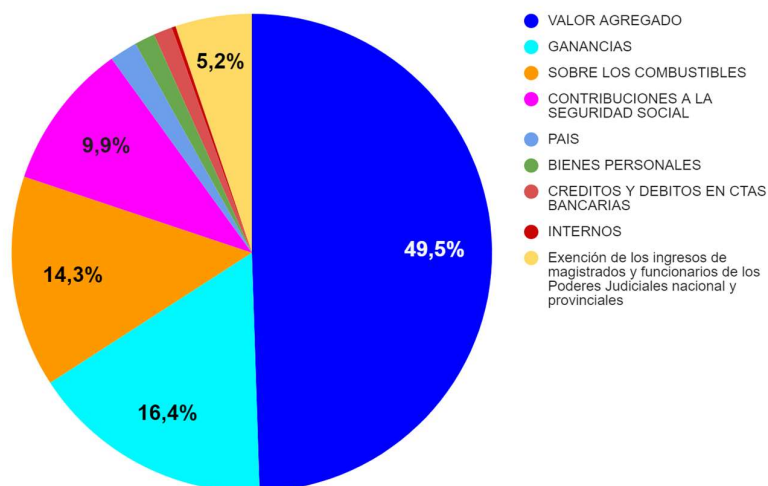
Gráfico 1. Gastos tributarios por tipo de regulación. % de PIB



Fuente: Elaboración propia en base al Ministerio de Economía según proyecto de presupuesto 2024.

Dentro de los derivados de normas impositivas los correspondientes al IVA representan el 54,75% del total, con un monto equivalente a 1,36% del PIB. El 86,58% de ellos tiene origen en las exenciones y alícuotas reducidas establecidas en la ley del tributo y el resto en los beneficios otorgados por diversos regímenes de promoción económica. Los correspondientes al Impuesto a las Ganancias equivalen a 0,51% del PIB y los relativos al Impuesto sobre los Combustibles se originan principalmente en las diferencias entre las sumas fijas aplicadas sobre las ventas de naftas y de gasoil, y en la exención que rige para los combustibles utilizados en el sur del país. Con relación a las Contribuciones a la Seguridad Social, el gasto tributario más destacable corresponde a la reducción de las Contribuciones Patronales por zona geográfica, beneficio que al tener la forma de un crédito fiscal en el IVA afecta la recaudación de este impuesto.

Gráfico 2. Composición de gastos tributarios por normas de impuestos



Fuente: Elaboración propia en base al Ministerio de Economía. Promedio 2013-2023

Dentro de los regímenes de promoción económica, los más significativos son el de Tierra del Fuego (0,35% del PIB), el de fortalecimiento de la micro, pequeña y mediana empresa (0,15% del PIB), el de promoción de la actividad minera y el de la economía del conocimiento (0,04% del PIB cada uno los dos últimos). En el periodo comprendido entre 2013 y 2023 se evidenciaron dos dinámicas distintas con relación al PIB. Mientras que los derivados de normas impositivas experimentaron un marcado descenso desde 2016, los provenientes de regímenes de promociones económicas oscilaron entre el 0,6% y el 0,7%.

El Régimen de Tierra del Fuego significa la mitad de estos beneficios y tiene un costo equivalente al de la prestación Alimentar, una de las políticas públicas más relevantes para la garantía de derechos básicos de niñas y niños en situación de vulnerabilidad. Luego siguen los regímenes para el Fortalecimiento de la micro, pequeña y mediana empresa (representa el 19% de los beneficios regulados a través de regímenes de promoción), el de promoción de la Economía del Conocimiento (5%) y el de promoción de la Actividad Minera (3%). Sobre estos últimos se profundizará en el capítulo II.E.

B. Déficits de transparencia y rendición de cuentas

Tanto en Argentina como en el resto de la región, el tratamiento de los gastos tributarios es mucho más opaco que el de los gastos directos. Al no tener –usualmente–

fecha de vencimiento preestablecida, los gastos tributarios no suelen sujetarse a los mismos mecanismos de control y evaluación que los gastos directos y ello les resta transparencia y dificulta la evaluación de su efectividad (CEPAL, 2022).

Sólo por citar algunos ejemplos, se ha probado la falta de información para efectuar un análisis riguroso de costos y beneficios sobre las zonas francas en Chile, debido a que ninguna de las administradoras de las zonas francas ni el gobierno recopila los datos necesarios de las empresas beneficiadas. De hecho, los usuarios no informan cuáles son los valores reales de sus ventas siendo que hay evidencia de que las ventas a Bolivia en muchas transacciones están subreportadas y no hay recopilación de datos sobre la inversión anual ni sobre los empleos directos de tiempo completo y de tiempo parcial ofrecidos por las empresas, como así tampoco registros de las ganancias de los usuarios. Por su parte, una investigación realizada por el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales que incluye a Costa Rica, Guatemala y Honduras, indica que existe muy poco control a los beneficiarios de incentivos tributarios por parte de las administraciones tributarias para establecer si respetan o no la legislación correspondiente (Campos Vázquez, 2022).

La información que se presenta es escasa para estimar el costo fiscal de todos los gastos tributarios y las mediciones se basan en el costo fiscal teórico de los proyectos beneficiados, sin información real de las pérdidas efectivas que generan estos gastos. En general, las estimaciones arrojan valores de mínimo, a los efectos de no sobrestimar la ganancia de recaudación que se obtendría de la eventual eliminación o reducción del tratamiento especial (Martín, 2009). En el caso de Argentina algunos beneficios figuran “sin dato” en las publicaciones oficiales del Ministerio de Economía, sin una clara justificación de ello, lo que indica que existe una marcada carencia de la información necesaria para efectuar cálculos de aceptable nivel de confiabilidad. A esto se suma que hay toda una serie de beneficios impositivos que no se consideran conceptualmente gastos tributarios³¹, lo que lleva a subestimar considerablemente el peso de este tipo de políticas.

³¹ Por ejemplo, se excluyen las deducciones más importantes del impuesto a las ganancias, tales como el mínimo no imponible, las deducciones especiales por trabajo personal, cargas de familia, aportes a obras sociales, planes privados de salud, gastos educativos de instituciones privadas y donaciones, entre otros. Tampoco se tienen en cuenta los diferimientos ni la amortización acelerada en el impuesto a las ganancias ni la devolución anticipada de créditos fiscales, ni alícuotas diferenciadas como aquellas que se aplican a los American Depositary Receipt.

Es necesario mencionar que, en los últimos dos años, en Argentina se generaron avances en la identificación de los gastos tributarios y otros beneficios impositivos por parte del Poder Ejecutivo Nacional. Como se ha señalado, en 2022, el Ministerio de Economía de la Nación presentó, junto al proyecto de presupuesto para 2023, una separata a través de la cual proponía revisar ciertos gastos tributarios. El objetivo era fortalecer los recursos públicos y obtener más financiamiento para políticas prioritarias. Como ya se ha referido, en el documento se indica que el peso relativo de estos beneficios es un hecho que ha llamado la atención de las autoridades del Fondo Monetario Internacional.

En este contexto, un grupo de 17 organizaciones latinoamericanas solicitó al Congreso que discutiera y aprobara una ley que elimine los gastos tributarios injustificados o inequitativos, para promover una mayor transparencia y equidad en el sistema tributario. Sin embargo, no hubo ningún avance en este sentido.

En 2023, por segundo año consecutivo, el Ministerio de Economía envió al Congreso –junto con el proyecto de ley de presupuesto para el año siguiente– una separata sugiriendo revisar beneficios impositivos que tienen “un impacto negativo significativo en la sostenibilidad de las cuentas públicas” (Ministerio de Economía de la Nación, 2023a: 168). En el documento se detalla un listado de gastos tributarios que ascienden al 2,34% del PIB, además de otros beneficios fiscales que, aunque no se contabilizan como gastos tributarios, representan un 2,38% del PIB.

La novedad que trae el documento presentado en 2023 es que en las estimaciones incorpora beneficios que antes no se detallaban, como la alícuota reducida en el impuesto a las ganancias para los American Depositary Receipt (ADR) –un instrumento financiero que permite que certificados de depósito de acciones se negocien en la bolsa norteamericana–, exenciones a las plataformas digitales sin establecimiento en el país, las exenciones de IVA e impuesto a los bienes personales a los inmuebles rurales, entre otros. Estos y otros beneficios fiscales similares se agrupan en la separata bajo la denominación de “otros beneficios impositivos” y el total de los dos asciende al 4,72% del PIB: el equivalente al presupuesto del Poder Judicial, del Poder Legislativo y de 15 Ministerios de Salud del año 2023 (ACIJ, 2023b).

Según las previsiones del Ejecutivo, si se hubieran implementado las revisiones sugeridas, el presupuesto de 2024 podría haber registrado un superávit equivalente al 1% del PIB. Entre lo que se sugería revisar se encontraban exenciones en el impuesto a los bienes personales que se aplican hoy sobre los inmuebles rurales y sobre los depósitos en entidades financieras; la exención de ganancias a magistrados/as y funcionarios/as de los Poderes Judiciales, la alícuota reducida para la renta financiera que actualmente tienen los American Depositary Receipt; y el régimen de promoción de Tierra del Fuego, entre otras. Llama la atención que no se sugiera la revisión de otros regímenes, como el de promoción de la minería o el de economía del conocimiento, sobre los que hay probada evidencia de sus déficits e inequidades, como se verá en el capítulo II.E.

En octubre de 2023 se realizó una sesión informativa en la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados en la que autoridades de la Secretaría de Hacienda destacaron las asimetrías de los gastos tributarios con las partidas presupuestarias. Las autoridades recordaron que los beneficios impositivos no han sido revisados durante años, a diferencia de los gastos directos. Por ello, enfatizaron en la necesidad de que los gastos tributarios estén fundamentados en políticas públicas sujetas a revisiones periódicas y evaluaciones claras.

En la sesión informativa celebrada en la Cámara de Diputados, las principales inquietudes del bloque de la Unión Cívica Radical y de la Coalición Cívica consistieron en, por un lado, de qué manera se instrumentarían las reformas propuestas y, por el otro, qué tratamiento se les daría a los regímenes que se aprobaron u obtuvieron media sanción antes del envío de la separata para su revisión por el Congreso. Uno de los casos mencionados en el debate fue el del proyecto de Ley que crea el Régimen para la Promoción del Gas Natural Licuado, proyecto al que la Cámara de Diputados/as dio media sanción en octubre de 2023 luego de un tratamiento exprés y que fue cuestionado por la falta de diálogo y de justificaciones suficientes. De hecho, el debate de dicho proyecto ha tenido lugar sin evidencias que motiven su necesidad, sin pautas para evaluar sus impactos y sin participación de las comunidades afectadas (Segura Diez, 2023). Lamentablemente, la iniciativa no fue debatida por diputados y senadores.

Además de no poder conocer cabalmente el costo fiscal de este tipo de beneficios, los documentos que se publican no incorporan pautas ni evidencia sobre la existencia de mecanismos de control de sus efectos (tales como el cumplimiento efectivo de las inversiones que se buscan con determinados regímenes, su distribución sectorial y regional, etc.), ni prueban haber verificado el cumplimiento de las metas fijadas al aprobar los proyectos. Es decir que subsisten déficits fundamentales relacionados con la falta de transparencia en su creación y tratamiento. Así, la inclusión de nuevos gastos tributarios o la renovación de los existentes no se somete a debates abiertos e informados que evalúen la necesidad y oportunidad de dichas medidas, y esto conduce a una falta casi total de justificación para la implementación de regímenes que otorgan beneficios fiscales. Además, las/os funcionarias/os públicos suelen carecer de información pertinente y suficientemente detallada para respaldar sus decisiones y actuar de manera racional al elegir entre las diversas opciones disponibles para alcanzar los objetivos de estas políticas públicas (González Cano y Simonit, 1999).

La opacidad de los procesos de incorporación de nuevos gastos tributarios se ve agravada por la ausencia de un sistema eficaz de rendición de cuentas y la falta de plazos de vencimiento o caducidad claros. En muchas ocasiones, cuando se establecen plazos de caducidad, estos resultan ser excesivamente prolongados, lo que dificulta la evaluación oportuna de su idoneidad y de su impacto. A diferencia de los programas de gasto público, que suelen ser revisados anualmente y requieren la aprobación del Congreso mediante las leyes anuales de presupuesto, los gastos tributarios a menudo pasan desapercibidos, sin una evaluación sistemática de sus costos fiscales y extrafiscales.

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

gasto público directo cuenta con normas de rango constitucional y legal³² que establecen los procedimientos para su creación, ejecución y control, los gastos tributarios carecen de una pauta legal que establezca procedimientos para su sanción, implementación y, menos aún, control posterior.

La falta de normas claras y de debates informados y robustos permite que las élites políticas y económicas tengan mayor influencia en la toma de decisiones de los gobiernos, maximizando así sus privilegios fiscales por encima de los derechos y beneficios de las mayorías (Cañete Alonso, 2018)³³. A la vez, pueden dar lugar a un oportunismo fiscal por parte de los gobiernos y, en la práctica, algunos sectores de la actividad económica son conscientes de este hecho y se muestran preferentes a recibir beneficios a través de incentivos fiscales antes que recibir las transferencias directas a por medio de subsidios presupuestarios (Peláez Longinotti, 2023). Ese ambiente de opacidad ha llevado a que estos beneficios tengan un impacto negativo en la igualdad, ya que han beneficiado mayoritariamente a sectores con altos ingresos y han forzado la compensación de los gastos tributarios a través de impuestos regresivos (Martín, 2009; CEPAL, 2019).

Al mismo tiempo que complejizan los sistemas tributarios, incrementan los costos de administración y cumplimiento, crean espacios para la evasión y la elusión, restan transparencia a la política fiscal y distorsionan la asignación de recursos. En este sentido, la evidencia disponible que busca determinar la efectividad de estos instrumentos para lograr sus objetivos, muestra que constituyen sólo uno de los factores que pueden afectar la inversión, el empleo y el crecimiento económico, dado que existen otros elementos externos al sistema tributario que han resultado más relevantes, como la calidad de las instituciones, la infraestructura, el tamaño del mercado y la estabilidad económica, política y social, entre otros (CEPAL-Oxfam, 2019). De hecho, autoridades de la OCDE señalaron que los incentivos fiscales han sido considerados la onceava razón entre doce mencionadas por empresas para definir las locaciones de la inversión y que, en la mayoría de los casos, la inversión hubiera

³² Artículos 4, 39, 75 incisos 8 y 9, 99 inciso 10, 100 incisos 7 y 10, 114 inc. 3 de la Constitución Nacional. Ley 24.156 de administración financiera y su decreto reglamentario 1.344/2007.

³³ En el informe “Democracias capturadas: el gobierno de unos pocos”, Cañete Alonso (2018) analiza algunos de los mecanismos con los que las élites en América Latina ejercen esta influencia sobre los Estados, y allí menciona, entre otros, la puerta giratoria, el lobby, el financiamiento partidario, el pago de sobornos y el uso de campañas mediáticas con información manipulada.

tenido lugar igualmente sin ellos (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico [OCDE], 2015).

Yendo más lejos, los resultados de los pocos estudios costo-beneficio que se han realizado sobre algunos gastos tributarios en países de la región muestran que no son costo-eficientes. Es decir, los costos que producen tanto en términos de los ingresos que el Estado deja de percibir como de otros costos económicos y sociales, son superiores a los beneficios que producen, ya sea respecto del aumento de la inversión, el crecimiento económico, la generación de empleos u otros objetivos sociales que persigan (CEPAL-Oxfam, 2019).

A las condiciones de opacidad e ineficiencia previamente mencionadas se suma la aplicación extensiva del instituto del secreto fiscal que, como se verá en el siguiente capítulo, hace la AFIP.

C. Secreto fiscal como principal obstáculo para el acceso a información

El secreto fiscal (o reserva tributaria) es el instrumento más utilizado por los Estados para rechazar el acceso a la información pública fiscal (Santos Flores, 2020). En el caso argentino se encuentra regulado en el artículo 101 de la Ley de Procedimiento Tributario, N.º 11.683, donde se establece: “Las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan a la Administración Federal de Ingresos Públicos, y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos”. La norma indica expresamente que “la información amparada por el secreto fiscal contenido en este artículo se encuentra excluida del derecho de acceso a la información pública en los términos de la ley 27.275 y de las leyes que la modifiquen, sustituyan o reemplacen”.

La regulación del secreto fiscal implica que los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes de la AFIP tengan la obligación de mantener absoluto secreto, salvo respecto a sus superiores jerárquicos. Lo mismo ocurre para los terceros que divulguen este tipo de información, previendo sanciones penales ante el incumplimiento. Además, dicha información no podrá ser admitida como prueba en causas judiciales salvo en las cuestiones de familia, en los procesos criminales por

delitos comunes o cuando lo solicite el interesado en los juicios en que sea parte contraria el Fisco nacional, provincial o municipal.

El artículo 101 antes citado también prevé excepciones para ciertos sujetos como organismos recaudadores, personas humanas o jurídicas contratadas por AFIP para tareas administrativas, relevamientos de estadísticas o procesamiento de datos, para el intercambio de información internacional en el marco de acuerdos de cooperación con otras administraciones respecto de los estados contables comerciales presentados por los contribuyentes. Exceptúa a la ANSES, siempre que las informaciones respectivas estén vinculadas con la fiscalización del otorgamiento de prestaciones o subsidios que ese organismo otorgue o controle; y a la Dirección General Impositiva (uno de los organismos que integran la AFIP, encargado de la aplicación, percepción, recaudación y fiscalización de impuestos nacionales) en tanto se encuentra obligada a suministrar o requerir la información financiera o bursátil que le soliciten, y del mismo modo deberá hacerlo la Dirección General de Aduanas (otro de los organismos que integran la AFIP). Agrega la norma que en ningún caso la Comisión Nacional de Valores y el Banco Central de la República Argentina podrán alegar el secreto bursátil y bancario respectivamente.

Santos Flores (2020) sistematiza las excepciones al secreto fiscal vigentes en Argentina, Brasil, Colombia y México. Además del levantamiento específico para ciertos órganos y autoridades estatales, el secreto fiscal no abarca los datos referidos a: 1) la falta de presentación de declaraciones; 2) la falta de pago de créditos fiscales; 3) los montos determinados de oficio firmes; 4) las sanciones firmes por infracciones tributarias; 5) los contribuyentes no localizados en su domicilio fiscal; 6) los contribuyentes sentenciados por la comisión de delitos fiscales; 7) los contribuyentes que realizan operaciones financieras con fondos ilícitos; 8) los contribuyentes a los que se les hubiere condonado créditos fiscales; 9) los contribuyentes que expiden o adquieren comprobantes fiscales que amparan operaciones falsas o inexistentes; entre otras.

Puede decirse que el secreto fiscal es una herramienta que permite asegurar la confidencialidad y la protección de datos en tanto busca, por un lado, proteger el derecho a la intimidad económica de los contribuyentes, lo que se traduce en un deber de confidencialidad de la información obtenida por la administración tributaria. Por

otro lado, implica la obligación de la administración tributaria de respetar el derecho a la protección de los datos personales suministrados por el contribuyente, así como el derecho de las personas de controlar el uso de sus datos personales mediante el ejercicio de derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición. Si bien el secreto fiscal puede legitimarse por razones de interés público y de seguridad nacional³⁴, su regulación y uso puede entrar en conflicto con el derecho de acceso a la información pública, lo que hace necesaria la búsqueda de estándares que permitan conciliar ambos (Santos Flores, 2020).

De hecho, en muchos países de América Latina y el Caribe la regulación del secreto fiscal no está armonizada con la normativa que rige el acceso a la información pública en general y que se inspira en el principio de máxima divulgación del sistema interamericano de derechos humanos (Santos Flores, 2020; O'Donnell, 2022; Marano, 2023). Sin embargo, esta falta de armonización en algunos países³⁵ se ha superado, en parte, mediante pronunciamientos judiciales que han sentado las bases para establecer límites al secreto fiscal y sus alcances frente al derecho humano de acceso a la

³⁴ Como la seguridad estatal, la defensa nacional, el menoscabo de las relaciones internacionales; el daño a la estabilidad financiera, económica o monetaria; posibles daños a la salud pública; posibles perjuicios al sistema de impartición de justicia; la obstaculización en la investigación y persecución de delitos; o siempre que su levantamiento resulte contrario al orden público (por ejemplo, para persecuciones de carácter político, racial o religioso o cuando se trata de información estratégica que afecta la seguridad nacional en poder de los servicios de inteligencia).

³⁵ En Brasil, en el Mandato de Segurança N.º 23.452, del Supremo Tribunal Federal de Río de Janeiro, se estableció que las comisiones parlamentarias de interrogatorio –a pesar de carecer de facultades para practicar actos por lo general atribuidos a magistrados y jueces, como decretar la prisión o determinar la aprehensión de bienes– pueden determinar el levantamiento de los secretos fiscal, bancario y de datos telefónicos cuando haya indicios de la existencia de algún delito. En estos casos, el poder legislativo debe actuar por razones imperiosas y observar siempre el interés social. Cabe mencionar que la sentencia enfatiza que la irrupción en la esfera privada de los gobernados debe realizarse siempre con base en una resolución fundamentada, para así poder acceder a los datos fiscales o registros de las autoridades. Ver: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:supremo.tribunal.federal:plenario:acordao;ms:1999-09-16:23452-1763585>

En México, en octubre de 2019, un Tribunal Colegiado de Circuito resolvió a favor de los derechos de audiencia y protección de datos personales de los contribuyentes beneficiados por programas masivos de cancelación y condonación de créditos fiscales. Lo anterior tuvo como consecuencia que una resolución vinculante del Poder Judicial de la Federación (“Contradicción de Tesis”) (PJF, 2019) obligara a las autoridades fiscales a revelar los nombres de las personas beneficiadas, así como los montos que el Estado dejó de recaudar con motivo de dichos programas. En este juicio hubo dos resoluciones judiciales incompatibles: mientras que una defendía el derecho de acceso a la información pública, la otra defendía el derecho a la protección de los datos fiscales. Finalmente, el Pleno de Circuito resolvió que, aun cuando existe una obligación de la autoridad fiscal de mantener absoluta reserva sobre la información de los contribuyentes, en el caso específico, los datos solicitados se referían a deudas tributarias condonadas por el Estado y, por tanto, a información de carácter público que –al quedar subordinada a la previsión constitucional de máxima publicidad– no exige el consentimiento de los contribuyentes para ser revelada. Esto debido a que debe prevalecer el derecho de acceso a la información que faculta a los ciudadanos a exigir la rendición de cuentas de sus gobernantes.

información pública. En el caso de Argentina fue la Agencia de Acceso a la Información Pública (autoridad de aplicación de la ley nacional de acceso a la información pública) y luego la Justicia del Fuero Contencioso Administrativo Federal las que han avanzado en este sentido.

Mediante la Resolución 119/2019, la Agencia de Acceso a la Información Pública entendió a las exenciones y deducciones impositivas como beneficios que imparte el Estado para promover determinada política pública y que consisten en una transferencia de recursos. En consecuencia, quienes reciben ese trato tributario diferencial –ya sean personas humanas o jurídicas, públicas o privadas– deben ser calificados como beneficiarios en los términos del artículo 32, inc. f), de la Ley N.º 27.275. En la misma resolución, la Agencia recordó que existe un mandato general de dar especial protección a la libre circulación de información de interés público, y que la expectativa de privacidad de los datos personales cede ante la existencia de obligaciones de transparencia activa previstas en el mismo artículo. Estas imponen al organismo dar a conocer abiertamente la gestión de sus recursos públicos.

Desde 2018, la Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia busca acceder a datos sobre personas y empresas beneficiarias de gastos tributarios y sólo ha podido hacerlo en los casos en que la información no está en poder de la AFIP (sino en poder de los Ministerios que son autoridad de aplicación de ciertos regímenes) porque en todos los casos la AFIP ha respondido que se encuentra amparada por el secreto fiscal. Si bien en resoluciones administrativas³⁶ y sentencias judiciales³⁷ posteriores a la Resolución 119/2019 se ha consolidado la interpretación de que esta Resolución aplica, la AFIP se niega a brindar la información relativa a montos y beneficiarios de gastos tributarios específicos, con fundamento en el instituto del secreto fiscal. El principal argumento de la autoridad recaudatoria es que se trata de información patrimonial cuya publicación vulneraría la privacidad del contribuyente y enfatiza en

³⁶ RESOL-2019-6-APN-AAIP y RESOL-2019-72-APN-AAIP.

³⁷ CAF 40.994/2019 “ACIJ c/ EN-AFIP s/ amparo ley 16.986” y 46352/2019 “ACIJ c/ EN-AFIP s/ amparo ley 16.986”. En el expte. 40.994/2019, la Cámara de lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III del Poder Judicial de la Nación Argentina, mediante sentencia del 18 de febrero de 2020, reiteró que todas las autoridades deben regirse por el principio de máxima divulgación, publicidad y transparencia en la gestión pública, por lo que la negativa a brindar la información requerida por dar resguardo al secreto fiscal sin justificar su respuesta constituye un acto arbitrario e ilegítimo, pues el derecho de acceso a la información no sólo debe garantizarse en el ámbito puramente administrativo o de instituciones ligadas al Poder Ejecutivo, sino en todos los órganos del poder público. Además de estos dos casos existen otros que pueden consultarse en Santos Flores (2020).

la supuesta función del secreto fiscal para incentivar el cumplimiento de las obligaciones tributarias (ACIJ, 2023b).

El secreto fiscal no sólo no incentiva el cumplimiento de las obligaciones tributarias³⁸ (O'Donnell, 2022) sino que tampoco exime a la AFIP de entregar cualquier información que se encuentre en su poder, y –en particular– de ninguna manera alcanza a la información relativa a actos del propio Estado que se vinculan con la gestión de los recursos públicos. Este comportamiento por parte de la AFIP perpetúa el carácter secreto de esta información ante la ciudadanía y es por ello por lo que se vuelve necesaria una reforma normativa que le impida sostener este comportamiento.

La interpretación de la AFIP hace que, en los hechos, prime el derecho a la intimidad y la tranquilidad del contribuyente (un interés netamente privado) por sobre el interés público en el control de la gestión estatal. En este marco, esta tesis busca elaborar una propuesta de reforma normativa que armonice la garantía del secreto fiscal con el derecho humano de acceso a la información pública.

D. Costos y beneficios de los gastos tributarios

Las ventajas de los gastos tributarios han sido menos exploradas que sus desventajas, ya que existen pocas evaluaciones costo-beneficio sobre su aplicación. A pesar de ello, son medidas muy frecuentes por una variedad de razones que han sido sistematizadas por Oxfam y CEPAL en el informe titulado “Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe”, del año 2019: i) son una forma menos visible para otorgar beneficios especiales a ciertas empresas o actividades; ii) son más fáciles de proporcionar que la inversión en infraestructura, las habilidades laborales u otras mejoras en el clima de inversión; iii) cuando son otorgados por otras agencias o ministerios distintos al ministerio de finanzas se tiende a dar más incentivos de lo óptimo porque no tienen que soportar la carga de una menor recaudación; y iv) los gobiernos quieren que se les vea haciendo algo activo para atraer inversiones y lo más fácil es renunciar a los ingresos que no tienen.

³⁸ De hecho, en 1964 el gobierno del presidente Illia lo derogó y durante siete años no existió la obligación de guardar reserva de la información económica y patrimonial de los contribuyentes. En ese entonces, la derogación se fundó en una “medida de moralidad” con el fin de aumentar la recaudación impositiva.

Oxfam y CEPAL (2019) también han sistematizado diferentes estudios que evalúan los costos de gastos tributarios específicos. Allí se analizan sus ventajas y desventajas (o sus beneficios y sus costos) y se agrupan, dentro de las primeras, los siguientes ítems: a) mayor recaudación fiscal por una posible mayor inversión y crecimiento; b) posible corrección de fallas de mercado (externalidades, asimetrías de información, economías de escala, etc.); c) posible aprovechamiento de externalidades positivas o minimización de efectos de externalidades negativas; d) posibilidad de crear nuevos puestos de trabajo; e) otros posibles beneficios sociales o ambientales según el incentivo.

Dentro de las desventajas o costos, agrupan: a) pérdida de recaudación por inversiones que se habrían realizado incluso sin los incentivos y por mayor elusión/evasión; b) mayor complejidad de los sistemas tributarios y/o incremento de los costos de administración y cumplimiento; c) menor transparencia de la política fiscal; d) distorsión en la asignación de recursos; e) competencia fiscal nociva entre jurisdicciones; f) pérdida de equidad horizontal y vertical. En América Latina hay poca evidencia que confirme que los beneficios tributarios hayan sido determinantes para incrementar la inversión, el empleo y el crecimiento (CEPAL-Oxfam, 2019). En parte, el problema con estas evaluaciones es la dificultad para identificar al beneficiario efectivo de las medidas (el cual no siempre es el sujeto tributario), lo que implica, en última instancia, la imposibilidad de conocer el objetivo de política económica o social del Estado que justifica su existencia (CIAT, 2011; Peláez Longinotti, 2023).

Un análisis comparado de la aplicación de gastos tributarios en la región, realizado por Oxfam y la CEPAL indica que, en casi todos los casos, las mayores renuncias impositivas que benefician a empresas corresponden a tratamientos preferenciales que no están vinculados con los montos invertidos, es decir que serían menos efectivos (exenciones, devoluciones de impuestos y tasas diferenciales). Solo en unos pocos países, el uso de otros instrumentos como las deducciones, créditos tributarios y diferimientos impositivos que generalmente están más relacionados con la inversión, son más frecuentes y presentan una mayor participación en el costo fiscal total de los incentivos, siendo Chile y México los países con mayores avances en este sentido (CEPAL-Oxfam, 2019).

Entre las principales desventajas que generan los gastos tributarios se encuentran la pérdida de recaudación estatal, la ineficiente asignación de recursos en la economía y la inequidad horizontal o vertical que pueden terminar promoviendo. Cuando hablamos de pérdida de recaudación nos referimos no sólo al monto efectivo o corriente que se deja de cobrar sino también a los fondos perdidos por potenciales prácticas fiscales abusivas que permiten a los contribuyentes pagar menos impuestos de los que deberían según la legislación tributaria aplicable.

Al tratar la ineficiencia en la asignación de recursos, el CIAT (2011) considera una serie de variables, como las sobreganancias que promueven los beneficios, el desperdicio de recursos que ocasiona el cabildeo o lobby detrás de su aprobación y los costos por la imposibilidad de bajar las alícuotas de impuestos regresivos como el IVA, al tener que mantener un cierto nivel de recaudación.

Cuando hablamos de inequidad horizontal nos referimos a la posibilidad de que generen diferentes cargas tributarias en contribuyentes iguales, es decir que sólo uno de los dos contribuyentes se beneficie con el gasto tributario, aunque ambos tengan la misma capacidad de pago. Esto se ve más claramente en el caso de los regímenes de promoción, por ejemplo, aquellos que se aplican a empresas amparadas en un régimen de zonas francas, por los cuales están sujetas a una tributación menor que las empresas del régimen general. En algunos casos este tratamiento diferenciado entre contribuyentes similares puede dar lugar a situaciones en que la carga tributaria de una filial de una empresa multinacional sea más baja que la de una empresa nacional, a raíz de lo cual la industria nacional pierde competitividad (CEPAL, 2019).

Por otro lado, la inequidad vertical profundiza la distancia entre las cargas tributarias de contribuyentes con diferente capacidad de pago, sobre todo cuando afectan impuestos progresivos, como el impuesto a las ganancias o a los bienes personales. Dado que este tipo de hecho imponible se concentra en los deciles más altos de la población, los gastos tributarios pueden ocasionar una reducción en la progresividad del impuesto y pueden profundizar la desigualdad, limitando los recursos de que disponen los gobiernos para el gasto destinado a morigerar el impacto de la pobreza y promover la equidad (De Renzio, 2019a).

CEPAL y Oxfam (2019) citan un estudio de Jorratt del año 2010 en el que se aplica el marco conceptual antes reseñado para evaluar tres incentivos tributarios en

Ecuador: la deducción por incremento neto de empleos³⁹, la tasa reducida por reinversión de utilidades y el diferimiento por depreciación acelerada. A partir de información de las declaraciones juradas de impuestos, se analiza el uso de los incentivos según tamaño y sector económico de las empresas y se compara el comportamiento de las firmas que aprovechan el incentivo con el de las empresas con pérdidas fiscales que no han podido utilizar el incentivo. En el caso de la deducción por incremento neto de empleos utiliza el gasto en remuneraciones como *proxy* de las contrataciones de trabajadores y concluye que el incentivo está desalineado con los objetivos del Plan Nacional de Desarrollo 2007-2010 (PND) debido a que no está focalizado en las pequeñas y medianas empresas ni en los sectores estratégicos. También concluye que no es claramente costo-efectivo, dado que su beneficio es prácticamente igual al costo fiscal, por lo que propone reemplazar el incentivo por una capacitación de la fuerza laboral.

En cuanto a la evaluación de la tasa reducida sobre las utilidades reinvertidas, en el mismo estudio se concluye que también está desalineada con el PND, ya que el 90% del costo fiscal beneficia a grandes empresas. Su efectividad es baja dado que sólo usan el incentivo alrededor de un 1,4% de las empresas y no es costo-efectivo en tanto los cálculos muestran un beneficio neto negativo. Respecto del diferimiento por depreciación acelerada también muestra que no está en concordancia con los objetivos del PND y que su efectividad se encuentra limitada por el tratamiento de las pérdidas de períodos anteriores (CEPAL-Oxfam, 2019).

En otro estudio de Agostini y Jorratt del año 2013, también citado por CEPAL y Oxfam (2019), en el que se evalúa la exención de aranceles sobre las importaciones de bienes de capital en Chile, los autores concluyen que dicho beneficio no implica un impacto positivo, ya que no todos los bienes de capital importados generan crecimiento económico (como se buscaba con la medida) y, dado que no es posible estimar todos los costos potenciales, concluyen que hay instrumentos mejores para aumentar la inversión. En el mismo estudio se evalúa la exención de aranceles sobre las

³⁹ La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno de Ecuador, en el numeral 9 del artículo 10 establece que las deducciones que correspondan a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por incremento neto de empleos, debido a la contratación de trabajadores directos, se deducirán con el 100% adicional, por el primer ejercicio económico en que se produzcan y siempre que se hayan mantenido como tales seis meses consecutivos o más, dentro del respectivo ejercicio.

importaciones de bienes de capital –a partir de información de las declaraciones juradas del impuesto sobre la renta– y se concluye que el costo –en términos de pérdida de recaudación– resulta más de 4 veces superior al beneficio potencial, por lo que el incentivo no sería costo-eficiente. Respecto de su impacto distributivo, remarcan que es negativo debido a que está altamente concentrado en la población de altos ingresos.

En 2012 el Banco Mundial publicó los resultados de una evaluación integral de tres gastos tributarios en Colombia: las exenciones y exclusiones en el IVA, el régimen de zonas francas y el régimen tributario especial de sociedades sin ánimo de lucro. De esa evaluación se desprende que, si bien el régimen de zonas francas genera inversión y empleo a niveles moderados, esto no se debe necesariamente a la política tributaria, sino que –dada la alta rentabilidad de muchas de estas inversiones– una parte importante de la inversión se hubiese realizado aún sin incentivos tributarios. Entre los costos se destaca la pérdida recaudatoria (estimada entre 0,1% y 0,33% del PIB), el costo de cumplimiento (porque los usuarios deben contratar anualmente una auditoría externa) y el costo administrativo (del 0,8% del presupuesto de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales). Además, se evidencia que el régimen genera inequidad horizontal, ya que las empresas amparadas bajo el régimen de zonas francas están sujetas a una tributación considerablemente menor que las empresas del régimen general. También se comprueba que hay riesgos de elusión tributaria, especialmente por la posible manipulación de los precios de transferencia (Banco Mundial, 2012).

En otro estudio realizado por el Banco Mundial (2017) se evalúan los beneficios netos de los incentivos fiscales otorgados a las empresas establecidas en zonas francas de República Dominicana. El análisis se realiza con datos administrativos de las declaraciones del impuesto sobre la renta de las empresas y hace una comparación entre las mejoras en empleo e inversiones generadas por el régimen de incentivos y su costo en términos de ingresos que se dejan de percibir. Los resultados indican que, debido a los incentivos fiscales, las empresas de las zonas francas crean una cantidad de empleos significativamente superior a las empresas que están fuera de esas zonas, aunque a un costo fiscal muy elevado: crean 3 veces más empleo, pero cada empleo cuesta 5 veces más en términos de ingresos que se dejan de percibir que cada empleo creado en virtud del régimen impositivo estándar. Estos resultados parecen indicar que los incentivos fiscales no son un medio eficiente para promover el crecimiento del empleo, en especial en las zonas francas.

En un estudio de CIAT/UN-DESA (2018) que hace una evaluación costo-beneficio de los incentivos tributarios otorgados a la industria del turismo en República Dominicana concluye que dicha política no ha mostrado una relevancia perceptible en el crecimiento y desarrollo turístico y que los incentivos no han sido un instrumento fiscal eficiente. También indica que si el gasto tributario hubiese sido invertido en infraestructura se obtendría una ganancia en el PIB y los beneficios superarían a los costos.

A modo de conclusión, podemos observar que los resultados de los pocos estudios costo-beneficio realizados en países de la región muestran que no son costo-eficientes (CEPAL-Oxfam, 2019). Los costos que producen, tanto en términos de los ingresos que el Estado deja de recaudar como de otros costos económicos y sociales, son superiores a los beneficios que producen respecto del aumento de la inversión, de la generación de empleos, del crecimiento económico u otros objetivos que persigan.

III. GASTOS TRIBUTARIOS EN ARGENTINA: EVIDENCIA DE DÉFICITS INSTITUCIONALES Y FISCALES

La diversidad en el tipo de regulaciones, de beneficios y de formas que los gastos tributarios tienen para instrumentarse, junto con la falta de evaluaciones oficiales y exhaustivas, hace difícil un análisis adecuado de los déficits que caracterizan a cada uno de los gastos tributarios vigentes en Argentina. Sin embargo, es útil considerar las separatas enviadas por el Poder Ejecutivo al Congreso en los años 2022 y 2023, ya que incluyen justificaciones relevantes sobre los beneficios que sugieren revisar. Por ejemplo, indican que la exención de ganancias de magistrados de los Poderes Judiciales nacional y provinciales no contempla una política pública asociada al beneficio e influye negativamente en la equidad, igualdad y progresividad del impuesto con relación al resto de los contribuyentes asalariados.

Sobre los beneficios que se aplican a las ganancias de asociaciones civiles, fundaciones, mutuales y cooperativas en 2022 el Poder Ejecutivo Nacional consideró necesario impulsar la optimización del universo beneficiado y la mejora de la trazabilidad debido a que parte del universo beneficiado comprende a instituciones bancarias y empresas aseguradoras. En 2023 el Ministerio de Economía avanzó en el diagnóstico, indicando que la política pública que dio origen a este beneficio podría no ser compatible con la actividad que estas asociaciones actualmente desarrollan ni con los ingresos que en este momento perciben, al mismo tiempo que podría generar inequidad con relación a otras empresas que, bajo otra forma societaria, tienen una carga tributaria mayor (Ministerio de Economía de la Nación, 2023a).

Con respecto a las alícuotas reducidas del IVA en 2022 indicó que aquellas que se aplican a las obras de arte, medicina prepaga como a los productos de panadería y construcción de viviendas aumentan la regresividad del impuesto y sugirió evaluar el impacto y resultado de la medida otorgada a cada sector involucrado considerando la incidencia del impuesto en cada etapa de la cadena comercial. En 2023 agregó que resulta imprescindible revisar las políticas públicas asociadas, dado que las alícuotas diferenciales en general distorsionan negativamente el impacto en la cadena comercial y no implican, en muchos casos, una reducción en precios al consumidor final (Ministerio de Economía de la Nación, 2023a).

Sobre los regímenes de reducción de contribuciones a la seguridad social indicó que la política pública asociada, que es la generación de empleo, debería tener un límite temporal y/o una reducción gradual y se debería efectuar la medición de impacto correspondiente. Con respecto a las exenciones de bienes personales sobre depósitos en entidades financieras consideró que su análisis, a fin de su reducción o eliminación, podría incluir otros beneficios contenidos en la ley del gravamen, tales como la dispensa que recae sobre los inmuebles rurales ubicados tanto en el país como en el exterior (Ministerio de Economía de la Nación, 2023), los cuales no se contabilizan como gastos tributarios.

Con respecto al régimen de promoción económica de Tierra del Fuego propuso la evaluación de la política pública que lo fundamenta, la identificación y cuantificación de sus impactos económicos positivos y el diseño de un curso de acción orientado a la reducción gradual del beneficio, que incluya la revisión de sectores industriales alcanzados y de sus criterios de implementación. Sobre el régimen para el fortalecimiento de la micro, pequeña y mediana empresa consideró necesario revisar la legislación vigente a efectos de fortalecer la trazabilidad entre las percepciones bancarias efectivamente acreditadas con aquellas que se computan como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias ya que su recaudación reduce el efecto positivo de un impuesto progresivo y coparticipable (Ministerio de Economía de la Nación, 2023a).

El Poder Ejecutivo Nacional también brindó algunas justificaciones correspondientes a otros beneficios fiscales. Tal es el caso de la exención de inmuebles rurales en el Impuesto sobre los Bienes Personales, sobre el que consideró necesario someter a evaluación legislativa la razonabilidad de mantener la vigencia de esta exención a la luz de la capacidad contributiva, su rentabilidad y acceso a otros beneficios bajo la forma de subsidios, promociones, etc. Con respecto a sus beneficiarios informó que sólo con relación a inmuebles rurales localizados en el exterior, la titularidad se concentra en 450 personas residentes en el país (Ministerio de Economía de la Nación, 2023a).

También sugirió focalizar la atención en la dispensa del Impuesto al Valor Agregado que recae sobre los honorarios de los directores de sociedades (sin distinción sobre el tipo de sociedades) y evaluar la posibilidad de su derogación legislativa en

atención a indicadores objetivos respecto del beneficio y de la capacidad contributiva de sus receptores.

Para complementar estos análisis, a continuación, se describe una muestra de gastos tributarios que han sido fuertemente cuestionados por déficits en la participación al momento de discutirse en el Congreso y por estar destinados a sectores concentrados de la economía o de altos ingresos, como es el caso de la exención de Ganancias de magistrados y funcionarios de los Poderes Judiciales nacional y provinciales.

Otros beneficios que se analizarán son los que se crearon para promover la actividad minera –un régimen que cumplió treinta años de vigencia sin ser revisado–, el régimen diferencial que se aplica a las actividades conceptualizadas como “economía del conocimiento”, y el régimen de promoción de Tierra del Fuego. Con sus diferencias y controversias, la descripción y el análisis de estos beneficios permite comprender la magnitud de los déficits que necesitamos revertir para que los gastos tributarios sean más justos, transparentes y equitativos en nuestro país.

A. Exención de ganancias a magistrados y funcionarios judiciales

La Ley N.º 20.628 (sancionada en 1973, reglamentada por el decreto 649/97 y modificada por múltiples normas posteriores) es la que actualmente regula el impuesto a las ganancias. En su redacción original contemplaba que jueces y juezas nacionales y provinciales, vocales de los tribunales de cuentas y tribunales fiscales nacionales y provinciales, así como todo/a otro/a funcionario/a judicial con sueldo igual o superior a un juez o jueza de primera instancia, quedaban exentos del pago del tributo, exención que se extendía a los haberes jubilatorios (art. 20 incs. p y r). En la versión original también quedaban exentas del pago las dietas de legisladores nacionales (art. 20 inc. q).

En 1996 el Congreso Nacional sancionó la Ley N.º 24.631 y derogó las exenciones reguladas originalmente. En la actualidad las/os legisladoras/es tributan ganancias, pero las autoridades judiciales, a pesar de la vigencia de la norma, mantuvieron el privilegio mediante el dictado de una acordada. La Ley N.º 24.631 fue publicada en el Boletín Oficial a fines de marzo de 1996, entró en vigor a principios

de abril y, tres días después de esto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictó la acordada 20/96 que declaró inaplicable la derogación de las exenciones. Mediante dicha acordada, los magistrados de la Corte se autoexcluyeron del pago del impuesto a las ganancias, generando así un privilegio para jueces, juezas y funcionarios del Poder Judicial y contrariando las disposiciones legales y constitucionales aplicables.

Paradójicamente, mientras que para cualquier controversia judicial la Corte exige la existencia de un caso judicial como requisito para declarar la inconstitucionalidad de las normas, en esta situación particular –que afectaba de modo directo a jueces y juezas– la inaplicabilidad de la exención del impuesto no se encontraba en una sentencia que pusiera fin a un caso judicial, sino que se hizo a través de una acordada, es decir, un acuerdo al que llegan quienes integran un cuerpo judicial colegiado respecto de asuntos que no fueron sometidos a su decisión en el marco de una controversia judicial, un instrumento que usualmente se emplea para fijar la feria judicial, el tipo de hoja para presentar escritos y otras cuestiones de menor relevancia.

Mientras que el resto de las personas necesitan presentar una causa judicial para obtener la declaración de inconstitucionalidad de una norma, la existencia de una causa en la cual las partes discuten y defienden su constitucionalidad o inconstitucionalidad, y la sentencia definitiva llega varios años después, en el caso de la justicia esto se resolvió mediante la acordada 20/96. Para hacerlo, la Corte se basó en el artículo 110 de la Constitución Nacional, el cual dispone que “los jueces de la Corte Suprema y de los tribunales inferiores de la Nación conservarán sus empleos mientras dure su buena conducta, y recibirán por sus servicios una compensación que determinará la ley, y que no podrá ser disminuida en manera alguna, mientras permaneciesen en sus funciones.”

En el artículo 110 antes citado se incluyen dos cláusulas características de la organización del Poder Judicial en la Argentina. La primera es aquella que se conoce como la “inamovilidad” del cargo de juez o jueza: implica que, a menos que sean destituidos por un jurado de enjuiciamiento, o –si se trata de miembros de la Corte– por un juicio político, los/as magistrados/as conservan sus cargos durante toda su vida. La segunda indica que los salarios de jueces y juezas no pueden “ser disminuidos en manera alguna”, la denominada garantía de intangibilidad de las remuneraciones. Si bien el texto indica explícitamente que se trata de garantías que rigen mientras jueces

y juezas “permaneciesen en sus funciones”, la Corte mantuvo el privilegio a juezas y jueces que ya estaban jubilados y no estaban en funciones⁴⁰ y garantizó el privilegio de exención impositiva a exmagistradas/os jubiladas/os de los poderes judiciales provinciales⁴¹.

Entre los argumentos dados por la Corte para el dictado de la acordada, sostuvo que el pago del impuesto a las ganancias atenta contra la independencia del Poder Judicial, y aclaró que “la intangibilidad de las compensaciones asignadas a los jueces por el ejercicio de sus funciones no constituye un privilegio sino una garantía, establecida por la Constitución Nacional para asegurar la independencia del Poder Judicial de la Nación”. Es argumentable, por el contrario, que lo que buscan las mencionadas garantías es asegurar la independencia de quienes ejercen la función judicial. De este modo, la inamovilidad y la intangibilidad de las remuneraciones apuntan a evitar injerencias en la Justicia por parte de los otros poderes tendientes a “torcer” la voluntad de los jueces. Una ley del Congreso, que se aplica de manera igualitaria para todas las personas, no es, sin embargo, un ejemplo de las injerencias indebidas que el constituyente buscó evitar (ACIJ, 2018).

En 2016 el Congreso reafirmó y convalidó el privilegio de empleados/as y funcionarios/as del Poder Judicial, incorporando a la legislación la exención que se había establecido por acordada, y extendiéndola a magistrados/as y funcionarios/as del Ministerio Público Fiscal y Ministerio Público de la Defensa. El artículo 5° de la Ley N.º 27.346 modificó la Ley de Impuesto a las Ganancias y estableció que, en el caso de los magistrados, funcionarios y empleados del Poder Judicial de la Nación, provincias y el Ministerio Público de la Nación, constituyen ganancias las provenientes del desempeño de cargos públicos sólo cuando su nombramiento hubiera ocurrido a partir del año 2017, inclusive.

De esa manera, bajo el argumento de que pagarán ganancias quienes resulten nombrados/as a partir de 2017, tuvo sanción legislativa un privilegio que hasta ese momento era claramente violatorio de la ley vigente, y cuya aplicación se realizaba con el único argumento de la acordada de la Corte Suprema. Además, la norma genera

⁴⁰ “Gaibisso, César A. y otros c. M. J.”, sentencia del 10 de abril del 2001, Fallos 324:1177.

⁴¹ “Gutiérrez, Oscar Eduardo c/ ANSeS”, sentencia del 11 de abril de 2006.

inequidad horizontal entre quienes fueron nombrados a partir de 2017 y quienes ejercen el cargo desde antes de la norma.

En las separatas ya referidas, el Ministerio de Economía sugirió en las dos oportunidades su eliminación, debido a que no está asociada a una política pública con impacto social general e influye negativamente en la equidad, igualdad y progresividad del impuesto con relación al resto de los contribuyentes asalariados. Si bien en 2022, mediante dictamen de mayoría de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de Diputados se aprobó su eliminación a partir de 2023, ese cambio no fue aceptado por la mayoría en el recinto y los jueces que fueron nombrados antes de 2017 siguen exentos del impuesto.

El carácter injusto de este privilegio es más notorio cuando se compara su magnitud con la de ciertas políticas sociales fundamentales para garantizar derechos. De acuerdo con las estimaciones oficiales, esta exención implica una pérdida de recursos anuales equivalente al 0,16% del PIB (Ministerio de Economía de la Nación, 2023a), lo que es igual a casi siete veces el presupuesto destinado a comedores escolares por el Ministerio de Desarrollo Social en el año 2023 (elaboración propia en base a información pública disponible en Presupuesto Abierto⁴²).

B. Régimen de promoción de la actividad minera

El régimen de promoción de la actividad minera fue regulado por la Ley N.º 24.196 (B.O. 24/5/1993) que establece 30 años de estabilidad fiscal para las empresas que se instalen en Argentina a explorar o explotar minerales. La ley regula la estabilidad fiscal por un periodo de 30 años corridos (implica que, desde el momento de presentación del estudio de factibilidad, los emprendimientos mineros cuentan con la garantía del Estado nacional de que no verán incrementados sus costos fiscales. Esto quiere decir que no se podrán aumentar los impuestos nacionales, ni provinciales, ni municipales), la amortización acelerada (que es la posibilidad de deducir los costos de la compra de bienes de capital que compre para la explotación), la exención a los aranceles de importación, y una deducción en el impuesto a las ganancias de lo que las empresas decidan aportar voluntariamente al fondo del cuidado del ambiente. Estos

⁴² Ver: <https://www.presupuestoabierto.gob.ar/sici/>

beneficios se complementan con otros previstos por la Ley 25.429 (B.O. 1/6/2001), y el art. 214 del Código de Minería que establece la exención general impositiva para las empresas mineras por los primeros cinco años desde la concesión.

En el debate parlamentario de la ley, que tuvo lugar en 1993, se argumentó que la estabilidad fiscal era necesaria para compensar la inestabilidad económica del país. El Estado iba a asumir cualquier costo que surgiera para que se instale capital extranjero capaz de desenterrar la riqueza mineral. El proyecto también enunció entre sus objetivos que buscaba equilibrar la balanza del intercambio comercial, generar fuentes de trabajo y desarrollo en zonas alejadas y fronterizas, e incorporar y crear tecnología minera. Sin embargo, no contó con parámetros o mecanismos para verificar si esos objetivos se alcanzaron o no. A la vez, la ley se aprobó con menos de cuatro meses de debate en el Congreso y sólo participaron representantes de intereses de las empresas mineras, sin el involucramiento de las comunidades o habitantes de las zonas en las que se encontraban los proyectos mineros (Ryan, 2021).

El análisis de las discusiones legislativas permite comprobar al menos tres cuestiones preocupantes del régimen minero: a) las condiciones que lo motivaron son muy débiles y opacas. No se presentaron evidencias que justificaran su necesidad y todos los argumentos giraron en torno a los intereses de las empresas mineras; b) la participación se limitó a los sectores beneficiados o representantes de ellos. En ninguno de los debates públicos se involucró a comunidades o habitantes de las zonas en las que se encontraban instalados proyectos mineros; c) no se incorporaron razones expresas que los justifiquen ni metas concretas, mucho menos una línea de base para evaluar sus impactos luego de la implementación. En este sentido, la Dirección Nacional de Inversiones Mineras informó en 2020 que la elaboración del plan anual de fiscalización no contaba con una línea de base (Ryan, 2021).

Como resultado de esta política, la Secretaría de Minería (2019) menciona el aumento de las exportaciones mineras, que ascendió de 46 millones de dólares en 1993, a 3.239 millones en 2019, con picos que superaron los 5.000 millones en 2011 y 2012. Los establecimientos mineros censados en 1993 alcanzaban los 1.019, con un total de 8.635 puestos de trabajo (Instituto Nacional de Estadística y Censos [INDEC], 1997), mientras que el Censo Nacional Minero de 2017 (INDEC, 2018) documentó 1.815 establecimientos y 33.403 puestos de trabajo. Al mes de diciembre de 2020 la

autoridad de aplicación informó los datos de inscripción de 661 empresas, sin detallar los beneficios fiscales específicos de cada una de ellas. Los costos fiscales estimados que habría enfrentado el Estado para financiarlo oscilaron entre el 0,01 y el 0,10% del PIB por año, entre 2001 y 2021 (Ryan, 2021).

A pesar de esos datos generales que aportan información de contexto, la sociedad argentina no cuenta con información precisa y confiable sobre ciertos aspectos sociales, ambientales y económicos de las actividades extractivas. No se conocen los costos directos o las pérdidas de recaudación a causa de la aplicación del régimen y los costos indirectos o de distorsión, que incluyen el costo adicional como resultado de maniobras de evasión. En términos de impacto social, no se publica información relativa a los cambios en las características de las poblaciones afectadas como su composición, tradiciones, propiedad y usos de la tierra y del agua, actividades productivas, niveles de empleo y de salarios, y acceso a servicios básicos. Sobre el impacto ambiental, no existen líneas de base que permitan evaluar el impacto de la industria en la calidad del agua, del aire, el suelo y la vida silvestre (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2018; Ross, 2018a; Parodi, 2010; James, 2013).

Las condiciones de opacidad en las que se aplica este régimen implican déficits de eficiencia –derivados de no contar con probada efectividad ni racionalidad para la toma de decisiones– y de equidad –en tanto la exención no justificada de las obligaciones tributarias resulta injusta para los demás contribuyentes y contraría el principio general de igualdad que debe regir en las cargas públicas de conformidad con el artículo 16 de la Constitución Nacional (Izcurdia y Vivanco, 2022)–. Así, las exenciones fiscales de las que gozan las empresas mineras, en su mayoría grandes capitales extranjeros (Slipak, 2015), constituyen un privilegio cuyos costos son afrontados potencialmente por la totalidad de la población al disminuir los ingresos estatales; por los sectores de menores ingresos que aportan más que los ricos en relación a su capacidad contributiva y las comunidades locales, al efectivizar un incentivo a actividades económicas con impactos sociales y ambientales negativos.

Los conflictos socioambientales en torno a la actividad minera –tales como la preocupación por sus impactos sobre la salud, el estado del ambiente y los recursos naturales, así como el derecho de las comunidades a ser partícipes en la construcción

del modelo de desarrollo de sus tierras– profundizan los costos negativos de este tipo de regímenes.

Desde la provincia de Santa Cruz hasta la de Jujuy grupos de vecinos “autoconvocados” se han organizado con el fin de impedir el desarrollo de proyectos mineros. Algunos casos emblemáticos incluyen los de Meridian Gold en Esquel (Aranda, 2023; Diario Río Negro, 2023), Veladero en San Juan (Origlia, 2016; Agencia de Noticias RedAcción [ANRed], 2021) y Famatina en La Rioja (La Nación, 2012). La multiplicación de los conflictos evidencia que los costos ambientales y sociales de la minería crean una gran desconfianza entre los actores de las comunidades afectadas. Al mismo tiempo, las comunidades locales perciben escasos beneficios provenientes de la actividad, sin observar como contrapartida un desarrollo local y regional sostenible (Fundación Ambiente y Recursos Naturales [FARN], 2013).

Finalmente, para dimensionar el costo económico de estos beneficios, cabe mencionar que todo el régimen equivale a casi dos veces el presupuesto destinado en 2023 por el Ministerio de Educación al fortalecimiento edilicio de jardines infantiles o a lo que se asignó en 2023 a todo el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible (elaboración propia en base a información pública disponible en Presupuesto Abierto⁴³).

El caso de la minería es sólo un ejemplo de la falta de participación genuina y de motivaciones claras a la hora de aprobar beneficios impositivos. Sin ir más lejos, un análisis sobre la reforma tributaria de 2017, que incorporó el impuesto al dióxido de carbono al sistema tributario nacional, indica que algunos de los motivos por los cuales no se aprobó el proyecto en la versión original –que preveía aplicar un gravamen sobre todos los combustibles fósiles con potencial emisión de Gases de Efecto Invernadero– fue la gran presión ejercida por los productores de gas para que este combustible quedara exento del impuesto y el interés del gobierno nacional en preservar su relación con provincias productoras (Micozzi, 2019).

⁴³ <https://www.presupuestoabierto.gob.ar/sici/>

C. Régimen diferencial para la economía del conocimiento

Desde 2004 en Argentina se instauró una serie de regímenes de promoción, inicialmente a la industria del software (Ley N.º 25.856) y hoy dirigidos a un campo ampliado que se denomina economía del conocimiento (Ley N.º 27.570, que modifica la Ley N.º 27.506). En los primeros años se trató de un régimen que, más allá de una serie de ampliaciones y reformas, se presentó como una herramienta dirigida a favorecer el desarrollo del sector económico de las nuevas tecnologías, caracterizado por un veloz crecimiento global con altos niveles de competencia y volatilidad. Hoy alcanza a un espectro muy amplio de actividades que comprende tanto la prestación de servicios caracterizados por el uso de la tecnología, como aquellos mediados por esta y hasta actividades artísticas.

El entonces Ministerio de Producción señaló en 2021 que el régimen “apunta a promover nuevas tecnologías, generar valor agregado, fomentar el empleo de calidad, facilitar el desarrollo de Pequeñas y Medianas Empresas (PyMES) y aumentar las exportaciones de las empresas que se dediquen a servicios basados en el conocimiento” (Ministerio de Economía de la Nación, 2021). En los últimos años el régimen se encontró varias veces en el centro del debate público. En 2019, antes del vencimiento del régimen ya prorrogado, la gestión saliente impulsó su ley de “Economía del Conocimiento” generando algunas repercusiones sobre su costo y beneficiarios. A pesar de haber sido aprobada casi por unanimidad, la gestión entrante suspendió su implementación, y llevó al Congreso una nueva propuesta, que fue debatida y sancionada en 2020.

El debate legislativo que precedió a la aprobación de la Ley N.º 25.922, mostró fuertes discusiones sobre la necesidad de promover la industria del software, y sobre cómo debía llevarse adelante esa política para estar dirigida a los sectores de pequeñas y medianas empresas en todo el territorio federal y no ser una herramienta para el beneficio de las grandes empresas de capital extranjero en las ciudades más pobladas. En la Cámara de Diputados/as, el debate en comisiones incluyó un dictamen muy sintético promoviendo su aprobación con más de cincuenta firmas, y una disidencia total, firmada por nueve legisladoras y legisladores, que se opusieron enfáticamente al avance de la medida. En el Senado, el debate en comisiones tuvo un desarrollo similar,

un escueto dictamen a favor, acompañado por detalladas disidencias –en este caso parciales– de once senadoras/es⁴⁴.

Entre las críticas que se presentaron en el debate parlamentario se destaca la ausencia de la perspectiva de equidad de un programa que trata de similar manera a empresas grandes y empresas pequeñas, a las que están en la capital del país respecto a las de ciudades más pequeñas o zonas rurales, en tanto puede generar ganancias extraordinarias para unos emprendedores, y no lograr el desarrollo de otros. También cobra relevancia la crítica a la falta de contrapartidas exigidas a los sectores empresarios, en tanto se benefician con la disminución de los costos, pero no asumen compromisos concretos, ni en materia de inversión, ni respecto de la contratación de personal, ni en la generación de productos innovadores que se plasmen en nuevas patentes o registros de propiedad intelectual. Estas ausencias ponen en evidencia la falta de metas precisas y de claridad sobre los objetivos del proyecto.

También fueron considerados insuficientes y poco precisos los mecanismos de control asignados a la autoridad de aplicación⁴⁵. La protección para la remisión de divisas en un mercado en donde se afirma que el 70% de las empresas del sector son de capital extranjero, y la afectación de los recursos de la seguridad social fue calificada como una estrategia equivocada incluso por legisladores que votaron a favor⁴⁶.

A lo largo del debate, surgieron numerosas referencias que dan cuenta de diálogos e intercambios con cámaras empresarias, representantes del sector del

⁴⁴ Pueden consultarse los debates puestos a disposición por la Cámara de Diputados de la Nación en www.hcdn.gob.ar/sesiones/sesion.html?id=756&numVid=0&reunion=25&periodo=121. Para la discusión en el Senado, puede consultarse <https://drive.google.com/file/d/1WWNf5BfbZ0aEzmX-8f9fx931KF2AeO9s/view?usp=sharing>

⁴⁵ La disidencia total presentada en la Cámara de Diputados señala que “sólo en el art. 23 se establece que la autoridad de aplicación realizará auditorías y evaluaciones del régimen (...). En cuanto al sistema de sanciones, se considera que el artículo 19 de la ley otorga gran discrecionalidad a la autoridad de aplicación, ya que la misma tendrá amplias facultades para evaluar el cumplimiento del régimen y la imposición de penalidades. Asimismo, en este artículo no se especifica cuáles serán las cuestiones que darán origen a penalidades. Por lo tanto llegaremos al absurdo que no sabemos qué se está sancionando.” (Diario de Sesiones, Reunión N.º 19 del Periodo 121: www.hcdn.gob.ar/sesiones/sesion.html?id=634&numVid=0&reunion=19&periodo=121). La disidencia de la Senadora Mastandrea y el Senador Marino menciona: “el régimen de sanciones previsto en el artículo 20, resulta por demás benigno y, por el contrario, para que el mismo tenga el efecto ejemplificador y regulador perseguido, sería conveniente se impusieran multas o sanciones sustancialmente más severas.”, conforme el diario de sesiones, reunión 19, periodo 122: <https://drive.google.com/file/d/1WWNf5BfbZ0aEzmX-8f9fx931KF2AeO9s/view?usp=sharing>

⁴⁶ Puede verse esta preocupación en las declaraciones del Senador Cafiero en: <https://drive.google.com/file/d/1WWNf5BfbZ0aEzmX-8f9fx931KF2AeO9s/view?usp=sharing>

software y de las industrias y empresas de servicios informáticos. Uno de los principales actores en el impulso del régimen fue Argencon, la asociación que nuclea a las empresas prestadoras de servicios de la economía del conocimiento. Esta entidad, según repercusiones periodísticas⁴⁷, tenía entonces un vínculo estrecho con autoridades del Poder Ejecutivo. La Cámara de las Empresas de las Tecnologías de la Información (CESSI) es otro de los actores que han incidido en las discusiones del régimen desde sus inicios (La Nación, 2004b), participando en reuniones presidenciales de negociaciones y cooperación extranjera para el sector (La Nación, 2004a). No surgen del debate referencias a participaciones de otros sectores económicos ni de gremios de trabajadores de la programación, ni de referentes de la sociedad civil.

Algunos análisis sobre los impactos de estas leyes demuestran que, si bien con ellas se buscaba un aumento en las exportaciones, no están claros sus efectos en ese sentido. De hecho, Argentina no parece haber logrado “escalar” significativamente en su patrón de inserción internacional en este mercado, y los “derrames” del sector hacia el resto de la economía son limitados en cuanto a su alcance (López, 2019). Incluso hay autores que plantean que el régimen de economía del conocimiento promueve una nueva forma de extractivismo, en tanto los incentivos que la ley ofrece no conducen a formar profesionales capaces de desarrollar tecnología innovadora y nuevas creaciones, sino que facilitan la prestación de servicios de profesionales de la informática de una complejidad media a empresas en el exterior (Baum *et al.*, 2020).

En cuanto al costo del régimen, en 2023 fue equivalente a 2,6 veces el presupuesto destinado a la infraestructura del cuidado, una política sumamente relevante para garantizar el acceso a centros de desarrollo infantil, casas de día, espacios de cuidados para las personas mayores y personas con discapacidad, entre otras (elaboración propia en base a información pública disponible en Presupuesto Abierto⁴⁸).

⁴⁷ Algunas de ellas se expresan en Iprofesional, 18 de mayo de 2020: “Sector del conocimiento inicia su lobby para modificar la ley y aprovechar oportunidades del mundo en cuarentena”: <https://www.iprofesional.com/economia/316133-empleo-dolares-empresas-piden-ley-de-economia-del-conocimiento>. También en Iprofesional, de septiembre de 2020. “Cambios en Argencon: quién es Sebastián Mocerrea, el nuevo presidente de la cámara de economía del conocimiento”: <https://www.iprofesional.com/tecnologia/322790-cambios-en-argencon-sin-ley-de-conocimiento-entra-un-lobbista-de-alto-nivel>

⁴⁸ <https://www.presupuestoabierto.gob.ar/sici/>

Como contracara, el régimen de economía del conocimiento tiene cuatro grandes empresas como principales beneficiarias. Estudios publicados por el Observatorio del Trabajo Informático (OTI, 2022) indican que el inicial régimen de promoción ha mutado hacia un régimen de concentración, en tanto Mercado Libre, Globant, Accenture y Red Link fueron las principales beneficiarias: hasta 2019 recibieron el 45,9% de todos los beneficios y sólo Mercado Libre acumuló aproximadamente el 20% de esos recursos. El 54,1% de los beneficios restantes lo reciben menos de 500 empresas, quedando afuera unas 10.500 que no reciben ningún beneficio.

Según el mismo informe del OTI, no es posible conocer cómo se configura la asignación de exenciones fiscales y subsidios entre beneficiarios, más allá de que los requisitos están regulados por ley⁴⁹. Tampoco es posible conocer con cuánto se benefician en detalle cada una de las empresas, a pesar de los múltiples pedidos de información y reclamos administrativos presentados por el OTI en los últimos años (OTI, 2022).

D. Promoción industrial en Tierra del Fuego

El régimen de Tierra del Fuego fue regulado por la Ley N.º 19.640 del año 1972. Junto con una multiplicidad de normas complementarias, la ley estableció un régimen especial de beneficios fiscales y aduaneros para el territorio que actualmente constituye la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, con el objetivo de fomentar el aumento de la población (disminuyendo el costo de vida) y el empleo en la región, con foco en su importancia estratégica. Múltiples motivos condujeron a su creación: la distancia de los principales centros de producción y consumo del país, condiciones climatológicas severas y tensiones geopolíticas. El

⁴⁹ Según la página web de la AFIP los requisitos para acceder a los beneficios son: 1) acreditar que un 70% de la facturación total proviene de la Economía del Conocimiento o demostrar que estas actividades son incorporadas transversalmente a sus procesos productivos; 2) cumplir 2 de las siguientes condiciones: a) certificar calidad en los productos, servicios o procesos bajo una norma conocida para ese fin o mediante la acreditación de un plan de mejora continua; b) invertir en capacitación o investigación y desarrollo de la Economía del Conocimiento; c) exportar bienes o servicios de la Economía del conocimiento; 3) estar constituido como persona jurídica; y 4) no tener deudas fiscales, previsionales, laborales ni gremiales. Ver: <https://www.argentina.gob.ar/servicio/acceder-los-beneficios-del-regimen-de-promocion-de-la-economia-del-conocimiento#:~:text=Invertir%20en%20capacitaci%C3%B3n%20o%20investigaci%C3%B3n%20y%20desarrollo%20de,CUIT%20y%20clave%20fiscal%20nivel%203%20en%20AFIP>.

argumento central consistía en que, sin una política pública activa específica, no estaban dadas las condiciones para que una cantidad significativa de personas se radicara y llevara adelante allí actividades económicas (Bril Marcarenhas *et al*, 2023).

El núcleo de los incentivos del régimen gira alrededor de la liberación de aranceles al comercio exterior y la eximición del pago de tributos nacionales, fundamentalmente el IVA y el impuesto a las ganancias (Porcelli y Schorr, 2014). Los beneficios fiscales (artículos 1 y 4 de la Ley N.º 19.640) consisten en la exención de impuestos nacionales sin afectación específica (principalmente, IVA, Impuesto a las Ganancias e Impuestos Internos), siempre y cuando el consumo de bienes y servicios fruto de dicha actividad se realice en la isla. Por ejemplo, cualquier venta que se realice en Tierra del Fuego, ya sea de bienes finales o de insumos, independientemente de que su origen sea local o importado, está exenta de IVA. En el caso de los beneficios aduaneros (artículos 6, 7, 11, 12 y 13), ni las importaciones ni las exportaciones de mercancías de cualquier índole pagan tasas ni impuestos de salida o entrada al territorio provincial.

Por su parte, el llamado “subrégimen industrial” es el conjunto de normas que regula los beneficios económicos y los requerimientos de acreditación de origen para las empresas con proyectos aprobados para producir mercaderías “originarias” con transformación sustancial (de acuerdo con el artículo 24 de la Ley N.º 19.640), haciendo uso intensivo de insumos importados, y cuyo principal mercado es el territorio nacional continental. Un aspecto central de la magnitud del costo fiscal del subrégimen es que el crédito fiscal por IVA que obtiene el productor de la isla se determina sobre la base del valor de su facturación, y no sobre su valor agregado; como los insumos importados tampoco pagan IVA, esto implica que el monto del beneficio que obtienen las empresas es independiente de la fracción de insumos que importan. Este inadecuado diseño de incentivos es entonces contrapesado con regulación específica para garantizar que las empresas realicen ciertas actividades productivas localmente y actúa como un corsé para la innovación y la agregación de valor (Hallak, Bril Marcarenhas *et al.*, 2023).

Explican Hallak, Bril Marcarenhas *et al* que el objetivo principal de la ley se encuentra cumplido. La isla se pobló de manera acelerada pasando de 13.500 habitantes en 1970 a 190.000 en 2022; el subrégimen fomentó la radicación de nuevos

establecimientos productivos y la expansión del empleo privado. Además, tal como está diseñado actualmente, lo que hace es premiar la facturación y no el agregado de valor local, no promueve las exportaciones y no ha logrado generar autonomía económica en la zona. Sumado a ello, son aproximadamente 50 establecimientos industriales los beneficiados por este marco, principalmente en la industria electrónica, pero también en las industrias plástica, química, textil, e incluso pesquera; un reducido número de grupos económicos concentra la actividad del subrégimen y dos grupos – Mirgor y Newsan– concentran más del 50% de las ventas, mientras que cinco –los dos anteriores más Radio Victoria, Río Chico y BGH– concentran cerca del 80% (Hallak, Bril Marcarenhas *et al.*, 2023).

Porcelli y Schorr analizaron la evolución del marco normativo del régimen, la del perfil productivo-comercial que se ha promovido junto con la consolidación del enclave ensamblador y la relación de todo ello con ciertos rasgos que caracterizan al modelo de acumulación del capital en la Argentina. Los autores concluyeron que la expansión del perfil productivo de la industria electrónica se basó principalmente en una suba de las importaciones asociada al despliegue de procesos de “sustitución inversa”, convalidados por algunos aspectos del marco normativo, pero también por la casi total ausencia de políticas industriales activas en pos de una sustitución de importaciones genuina. Para revertir esta situación y habiendo comprobado que gran parte de la producción importada también se produce en el territorio continental nacional (y en algunos casos con grados de competitividad importantes), proponen una revisión del subrégimen industrial que impulse esa sustitución de importaciones mediante el aprovechamiento de la masa crítica existente en el país (Porcelli y Schorr, 2014).

El equipo de trabajo de Fundar también propuso la reformulación del subrégimen industrial para reducir progresivamente su costo fiscal y reorientar los incentivos económicos hacia la innovación y la agregación de valor y realizó un cálculo de su costo fiscal que, utilizando una metodología de simulación, arroja un valor menor al que surge de los cálculos convencionales, que se centran en el gasto tributario (Hallak, Park *et al.*, 2023).

La suma que se deja de recaudar es considerable si se la compara con las necesidades de inversión que requeriría impulsar el desarrollo de sectores sustentables

–nuevos o ya existentes– en la provincia y financiar las necesidades de protección social y reconversión laboral de un programa integral de transformación productiva (Hallak, Bril Marcarenhas *et al.*, 2023). Hoy el subrégimen industrial, según los cálculos de Fundar, genera un costo fiscal anual de 1.070 millones de dólares, equivalente al 0,22% del PIB nacional; mientras que el total del régimen de Tierra del Fuego, según las estimaciones del Poder Ejecutivo, tiene un costo de 0,33% del PIB, equivalente a lo que se destinó en 2023 a la Prestación Alimentar o 5,4 veces el presupuesto destinado al programa Conectar Igualdad (elaboración propia en base a información pública disponible en Presupuesto Abierto⁵⁰).

⁵⁰ Ver <https://www.presupuestoabierto.gob.ar/sici/>

IV. GASTOS TRIBUTARIOS EN LATINOAMÉRICA

A. Tipos de mediciones

En 2011 el CIAT publicó el *Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios: Una experiencia Iberoamericana*. Desde entonces, monitorea la evolución de los gastos tributarios en América Latina y elabora una base de datos de los beneficios e incentivos tributarios más importantes –a cargo de gobiernos centrales, nacionales o federales⁵¹– que se encuentran vigentes en los 17 países de la región⁵². Esta base permite conocer la evolución de su costo fiscal en el tiempo, tanto a nivel agregado como por impuesto, así como su composición por tipo de gasto tributario y sector presupuestario o económico.

Indica el CIAT que buena parte de los países de América Latina debe mejorar su relación ingresos/gastos de forma de reducir su déficit y que, para ello, son prioritarias tanto la capacidad recaudatoria como la efectividad y el grado del gasto público. En igual sentido se posicionan Oxfam y la CEPAL, que agregan que el fortalecimiento de la capacidad recaudatoria es clave para que los países de la región alcancen una mayor movilización de recursos para cumplir con los objetivos de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible (CEPAL-Oxfam, 2019).

Para mejorar la capacidad recaudatoria, además de cuantificar, realizar el seguimiento y las proyecciones de la recaudación tributaria, es indispensable estimar, cuantificar y proyectar tanto la evasión tributaria como los gastos tributarios (Peláez Longinotti, 2023). Para aportar a esta medición, en el documento de trabajo “Panorama de los Gastos Tributarios en América Latina”, la Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias del CIAT sistematiza información de la base de Datos de los Gastos Tributarios de América Latina y el Caribe (TEDLAC, por sus siglas en inglés) sintetizando su evolución en porcentaje del PIB y de la recaudación potencial, así como las características y las técnicas de exoneración utilizadas.

⁵¹ En todos los informes analizados las mediciones abarcan solo a los niveles centrales de gobierno, dejando de lado a los gobiernos locales o intermedios. Esto representa una subestimación de este tipo de gasto, especialmente en países federales como Argentina, Brasil y México; o en aquellos más descentralizados como Colombia.

⁵² En la última medición en total fueron identificados y registrados 13.900 ítems de gastos tributarios incluidos en los últimos informes de 17 países analizados: <https://www.ciat.org/gastos-tributarios/>

De la revisión comparada de los informes de países se observa que no existe una coherencia respecto a los elementos que estos incluyen. Igualmente se pueden mencionar aquellos más comúnmente encontrados en estos documentos: 1) una definición general de gasto tributario, 2) la descripción del marco de referencia para cada uno de los tributos bajo análisis, 3) la descripción de cada uno de los ítems identificados, 4) la recopilación de las normas fiscales que dan origen a cada beneficio, 5) los resultados hallados, 6) la proyección de los gastos tributarios para los períodos venideros. Este último componente se incluye principalmente en aquellos informes que se integran en las leyes de presupuesto y rendición de cuentas (Peláez Longinotti, 2023).

El primer paso del proceso de medición de los gastos tributarios es la definición del marco de referencia, el cual es determinante tanto para la posterior identificación como para la cuantificación de los resultados. Al respecto, los países pueden escoger uno de tres enfoques identificados: a) el enfoque conceptual, b) el enfoque legal y c) el enfoque de subsidio análogo. Indica Peláez Longinotti (2023) que, de acuerdo con el enfoque conceptual, el marco de referencia debería ser lo que llaman “la estructura tributaria normal” y explica que el caso más notorio de la aplicación de este enfoque conceptual es la admisión de la definición de renta de Haig-Simons, referencia de marco conceptual bastante recurrente en los estudios, sobre todo en los países desarrollados.

Si se escoge el enfoque legal, se toma como referencia la ley del impuesto existente en un país como base para definir el punto de referencia (unidad contribuyente, tipos de rentas incluidas, operaciones no comprendidas en el ámbito del impuesto, etc.). Siguiendo el enfoque legal entonces, encontraremos en la propia norma del impuesto, o bien en otras normas con efectos tributarios, las excepciones a la estructura normal del impuesto, de manera explícita.

Por último, el enfoque del subsidio análogo identifica como gasto tributario solamente a aquellas concesiones que presentan una analogía directa con una subvención vía gasto. Indica Peláez Longinotti (2023) que en la práctica este enfoque lleva a una identificación de los gastos tributarios muy similar al enfoque legal.

En el análisis realizado en el Manual del CIAT se señala que los países incluidos en su estudio usan el enfoque legal y sólo algunos consideran el enfoque

conceptual, para ciertos casos especiales (CIAT, 2011). Coincidentemente indican Oxfam y CEPAL que la mayoría de los países toman como marco de referencia la legislación tributaria para la identificación y cuantificación de sus gastos tributarios, con la excepción de Chile, México, Paraguay y República Dominicana que siguen principalmente un enfoque conceptual de base amplia para su determinación (CEPAL-Oxfam, 2019).

Campos Vázquez (2022) clasifica la metodología de estimación según se mida: 1) el ingreso renunciado (la recaudación que no se obtiene por la aplicación de un tratamiento preferencial, asumiendo que los contribuyentes no cambiarían su comportamiento), 2) el ingreso ganado (la ganancia en recaudación que implicaría la eliminación del tratamiento preferencial, asumiendo un cambio de comportamiento de los beneficiarios) o 3) el gasto directo equivalente (el costo que supondría proveer el mismo beneficio monetario que otorga el tratamiento tributario a través de un gasto directo).

Todos los países revisados por Campos Vázquez (2022) utilizan el enfoque de ingreso renunciado y, con la excepción de Chile, ninguno realiza supuestos sobre el cambio en la conducta de los contribuyentes por la eliminación del tratamiento preferencial. Por este motivo, la suma de los valores de distintas partidas no representa de manera precisa la recaudación potencial de ingresos, y las conclusiones que se obtengan a partir de los totales o subtotales de más de un tipo de impuesto deben ser evaluadas con cuidado teniendo siempre presente esta limitación. Difieren en el análisis Oxfam y CEPAL, que en 2019 indicaron que tres países (Chile, Colombia y Nicaragua) incorporan algún supuesto de cambio de comportamiento del contribuyente ante la eliminación del gasto tributario y/o de efectos cruzados ante la supresión simultánea de ellos (CEPAL-Oxfam, 2019).

Adicionalmente, según los marcos de referencia utilizados en cada país, existen diferentes criterios en la consideración de algunas medidas como gastos tributarios. Por ejemplo, según se utilice el enfoque de corto o largo plazo se incluirá o no la amortización acelerada y otros diferimientos impositivos como gasto tributario. En un enfoque de largo plazo estos conceptos no se incluyen porque sólo se consideran aquellos casos que implican una pérdida definitiva de recaudación. Este es el caso de Argentina. Los países que siguen un enfoque de corto plazo y, por lo tanto, incluyen

los pagos diferidos en sus estimaciones de gasto tributario, son Bolivia, Chile, Ecuador, México, Perú y República Dominicana (CEPAL-Oxfam, 2019).

Si bien existen marcos metodológicos para medir los gastos tributarios, subsisten dos grandes desafíos para hacer esas mediciones. Por un lado, las diferencias en la cuantificación de su costo fiscal. Por el otro, y consecuentemente, la difícil comparación internacional de este tipo de políticas. Los estudios comparados existentes no están armonizados y ello produce resultados de poca utilidad si no se profundiza en las diferencias que presentan los informes de cada país. De todos modos, se han sistematizado de forma comparada los datos disponibles. En la tabla a continuación se exponen los resultados sistematizados por el CIAT en 2023 para el gasto tributario total de cada país.

Tabla 1. Gasto tributario como porcentaje del PIB y de la recaudación

País	Último ejercicio	Gasto tributario sobre PIB (últimos tres ejercicios) *1			Gasto tributario sobre recaudación potencial (últimos tres ejercicios) *2		
		t	t-1	t-2	T	t-1	t-2
Argentina	2021	2.5%	2.7%	2.8%	8.8%	9.1%	10.0%
Bolivia	2013	1.3%	1.2%	1.0%	3.9%	3.7%	3.1%
Brasil	2022	3.3%	3.2%	4.2%	14.3%	13.7%	18.4%
Chile	2021	2.3%	2.2%	2.4%	10.8%	12.1%	11.9%
Colombia	2019	8.6%	8.2%	7.9%	36.6%	35.8%	34.7%
Costa Rica	2020	4.2%	4.7%	5.6%	15.5%	16.3%	18.8%
Ecuador	2020	4.9%	5.2%	5.4%	28.2%	27.3%	28.5%

El Salvador	2017	3.5%	3.8%	3.8%	16.3%	17.5%	17.5%
Guatemala	2021	2.8%	2.7%	2.5%	18.6%	20.6%	18.9%
Jamaica	2020	2.4%	3.2%	4.7%	8.0%	10.2%	14.4%
México	2021	3.3%	3.8%	3.2%	19.3%	21.2%	19.7%
Nicaragua	2013	5.4%	5.0%	4.6%	20.4%	18.9%	18.1%
Panamá	2019	3.1%	3.4%	3.7%	27.9%	27.9%	29.1%
Paraguay	2021	1.3%	1.4%	1.5%	11.7%	13.0%	13.2%
Perú	2020	2.4%	2.3%	2.3%	11.7%	10.6%	10.7%
República Dominicana	2021	4.0%	5.3%	4.9%	26.4%	34.9%	31.4%
Uruguay	2021	6.0%	5.9%	5.8%	23.3%	23.1%	23.1%
Promedio países *3	-	3.6%	3.8%	3.9%	17.7%	18.6%	18.9%

Fuente: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT, 2023). “Panorama de los Gastos Tributarios en América Latina, principales estadísticas de la Base de Datos del CIAT”. Documentos de Trabajo ISSN 2219-780X. Fernando Peláez Longinotti.

**1 Cociente de los gastos tributarios sobre el valor nominal del Producto Interno Bruto del país.*

**2 Se considera recaudación potencial a la suma de la recaudación efectiva más los gastos tributarios.*

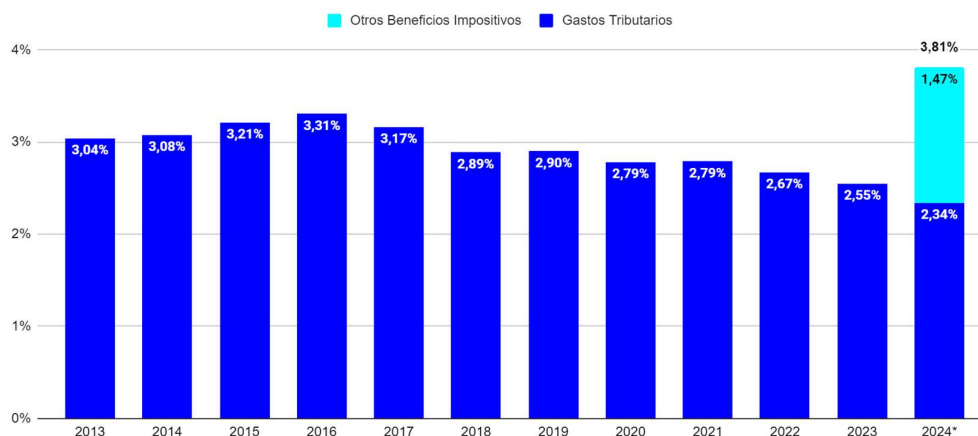
**3 Promedio simple de los ratios de cada país en cada período.*

El ejercicio “t” es el último ejercicio, y “t-1” y “t-2”, son los dos ejercicios inmediatos anteriores.

El promedio del gasto tributario sobre el PIB para los países analizados por el CIAT en el Documento de Trabajo “Panorama de los gastos tributarios en América Latina” publicado en 2023 se situó en 3,6% en el último ejercicio del análisis, siendo que el registro promedio de los países dos años antes era de 3,9%. Al interior de cada país se observa una leve tendencia a la baja que es explicada por una creciente revisión de las excepciones incluidas en el sistema tributario, así como una mayor presencia de normas nuevas que incluyen una fecha concreta de expiración de los beneficios. La estabilidad de los resultados también se atribuye a que, si bien los informes no son armónicos entre los países, se mantiene una práctica metodológica sistemática que permite interpretar un resultado a través de la evolución de los valores observados en el tiempo (Peláez Longinotti, 2023).

En este punto corresponde hacer una aclaración importante para el caso de Argentina, ya que en el proyecto de presupuesto 2024 –presentado por la gestión de gobierno saliente– además de los gastos tributarios que se miden hace décadas, se identificó otra serie de beneficios impositivos que no son conceptualizados como gastos tributarios, pero tienen un impacto similar en los ingresos, en tanto se trata de recursos tributarios que se pierden por la existencia de alícuotas reducidas, exenciones, reintegros y diferimientos. El costo total estimado para estos beneficios es similar al de los gastos tributarios, es decir que –en conjunto– implican una pérdida de recaudación del 4,72% del PIB. Dado que es el primer año que se miden estos beneficios, no es posible construir la serie de tiempo hacia atrás.

Gráfico 3. Gastos tributarios y otros beneficios fiscales como porcentaje del PIB



Fuente: Elaboración propia en base al Ministerio de Economía según proyecto de presupuesto 2024.

Como ilustra el gráfico anterior, si nos limitamos a lo que se mide estrictamente como gasto tributario, durante el periodo comprendido entre 2013 y 2023 los gastos tributarios representaron –en promedio– el 2,95% del Producto Interno Bruto (PIB). En el lapso de 2013 a 2016, se evidenció un incremento de aproximadamente el 9% en estos gastos con respecto al producto nacional. No obstante, a partir de entonces, su participación con relación al PIB ha seguido una tendencia descendente constante.

Por último, en la tabla a continuación, que muestra el desglose del total del gasto tributario con relación al PIB por tipos de impuestos en los países que analiza el CIAT, puede apreciarse que la mayor participación del gasto tributario se da en los impuestos al consumo, que en promedio representan 2,1% del PIB. Le siguen en importancia los beneficios que se aplican a impuestos a las rentas de las empresas (0,7%) y luego los aplicados a impuestos personales (0,4%). Coinciden con los análisis del CIAT los de la CEPAL y Oxfam en el hecho de que en casi todos los países el costo fiscal de los tratamientos diferenciales asociados al IVA es mayor que el correspondiente al impuesto sobre la renta y que el gasto tributario del impuesto sobre la renta de las empresas supera al de las personas físicas (CEPAL-Oxfam, 2019)⁵³.

⁵³ Corresponde observar que en varios países el sistema de imposición a las rentas tiene una única figura tributaria que alcanza tanto a las personas como a las empresas, como en el caso de Argentina. Esto da lugar a mayores dificultades a la hora de contabilizar ciertas excepciones en la medida en que puede no interpretarse si se trata de un beneficio dirigido a las personas, a las empresas, o hacia ambos.

Con una importancia menor en relación con el total de los gastos tributarios encontramos a los impuestos que gravan al comercio exterior, los impuestos a la propiedad, y los impuestos selectivos. La columna “Otros” del cuadro incluye a las contribuciones a la seguridad social, los impuestos patrimoniales y otras figuras específicas que no pudieron clasificarse en las categorías principales.

Tabla 2. Gasto tributario como porcentaje del PIB. Por categoría de tributo analizado (último ejercicio)

País ⁵⁴	Año	Impuestos generales sobre el consumo	Impuestos sobre la renta de personas físicas	Impuestos sobre la renta de empresas	Impuestos sobre el comercio exterior	Impuestos a la propiedad	Resto	Total
ARG.	2021	1.3%	0.2%	0.3%	0.1%	0.0%	0.6%	2.5%
BOL	2013	1.0%	-	0.1%	0.1%	-	0.1%	1.3%
BRA	2022	0.8%	0.9%	0.6%	0.1%	0.0%	1.0%	3.3%
CHL	2021	0.9%	0.4%	1.0%	-	-	0.0%	2.3%
COL	2019	7.1%	0.7%	0.8%	-	-	0.0%	8.6%
CRI	2020	2.3%	0.6%	1.1%	0.1%	-	0.1%	4.2%
ECU	2020	2.3%	0.7%	1.6%	-	0.1%	0.2	4.9%
SLV	2017	1.8%	0.5%	1.2%	-	-	0.0%	3.5%
GTM	2021	1.8%	0.1%	0.8%	0.0%	0.0%	0.0%	2.8%

⁵⁴ A continuación se utilizan las abreviaturas disponibles en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/11/5233/9.pdf>

JAM	2020	1.1%	0.1%	0.1%	0.8%	-	0.3%	2.4%
MEX	2021	1.4%	1.1%	0.5%	-	-	0.3%	3.3%
NIC	2013	4.2%	0.0%	0.3%	0.9%	-	0.0%	5.4%
PAN	2019	2.2%	0.0%	0.8%	-	-	0.0%	3.1%
PRY	2021	0.9%	0.0%	0.2%	0.2%	-	0.0%	1.3%
PER	2020	1.8%	0.2%	0.2%	-	-	0.2%	2.4%
DOM	2021	2.2%	0.1%	0.6%	0.2%	0.5%	0.4%	4.0%
URY	2021	2.9%	0.5%	1.4%	-	1.3%	0.0%	6.0%
Prom.	-	2.1%	0.4%	0.7%	0.3%	0.3%	0.2%	3.6%

Fuente: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT, 2023). “Panorama de los Gastos Tributarios en América Latina, principales estadísticas de la Base de Datos del CIAT”. Documentos de Trabajo ISSN 2219-780X. Fernando Peláez Longinotti.

Para concluir el análisis del tipo de gastos tributarios que se aplican en América Latina y el Caribe, es útil acudir a la síntesis de CEPAL-Oxfam (2019), en la que se explica que la mayoría de los incentivos a la inversión aplicados en los países de la región están orientados a sectores o actividades específicas o a determinadas zonas geográficas y en gran parte corresponden a exenciones, las que predominan en el impuesto sobre la renta, aunque también se ofrecen para aranceles de importación, el IVA y otros impuestos indirectos. En casi todos los países analizados existen exoneraciones temporales de impuestos (también denominadas *tax holidays*) y varios aplican alícuotas reducidas del impuesto sobre la renta para determinados sectores o grupos de contribuyentes. Predomina el uso de beneficios relacionados con las utilidades que obtienen las empresas, en vez de con el costo de la inversión.

B. Buenas prácticas

La efectividad de la política de gastos tributarios depende, en gran medida, de una buena gobernanza en su diseño, definición, implementación, gestión, seguimiento y control o evaluación. A la vez, son fundamentales la transparencia, la rendición de cuentas y la coordinación entre actores clave en cada una de esas etapas. Si bien los países de la región han dado importantes avances respecto de la medición y publicación del costo fiscal de estos instrumentos, todavía quedan muchos desafíos para mejorar la gobernanza de los gastos tributarios (CEPAL-Oxfam, 2019).

La necesidad de impulsar reformas en las normas que regulan la implementación y el tratamiento de los gastos tributarios es un desafío común a todos los países de América Latina. Organismos como la CEPAL, el CIAT, el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional, la OCDE⁵⁵, organizaciones globales como la International Budget Partnership⁵⁶ y organizaciones de derechos humanos de diferentes países pusieron de manifiesto la necesidad de implementar mejoras en la materia (ACIJ, 2020). A continuación, se sintetizan las principales recomendaciones desarrolladas por las diferentes instituciones que han trabajado la temática.

B.1. Diseño

El primer paso para la medición de los gastos tributarios es la definición del marco de referencia. Este debe ser sencillo y basarse en los principios de neutralidad, eficiencia e igualdad y limitarse a los puntos clave de los principales impuestos.

⁵⁵ Los organismos multilaterales de crédito y las organizaciones de cooperación técnica en materia económica han sistematizado una serie de buenas prácticas que pueden verse, por ejemplo, en documentos como “Opciones para países de bajos ingresos. Efectivo y eficiente uso de los incentivos fiscales para la inversión”, informe para el G-20 elaborado por los equipos del FMI, la OCDE, las Naciones Unidas y el Banco Mundial; “Panorama de los Gastos Tributarios en América Latina, principales estadísticas de la Base de Datos del CIAT”, recuperado de: <https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2023/DT-01-23-pelaez.pdf> entre muchos otros que forman parte de la bibliografía de esta tesis.

⁵⁶ Pueden consultarse las publicaciones del proyecto Lateral (por sus siglas en inglés: Latin America Tax Expenditure Research, Analysis and Learning): <https://internationalbudget.org/the-latin-america-tax-expenditure-research-advocacy-and-learning-project/>

Asimismo, debe excluir las disposiciones fiscales que favorezcan a grupos de personas o sectores específicos (Gerbase, 2020).

Peláez Longinotti (2023) y Campos Vázquez (2022) recomiendan utilizar el enfoque legal. De esta forma la menor carga tributaria se verificaría contrastando la que efectivamente es soportada por el contribuyente, con la que hubiera tenido que soportar de haberse aplicado la legislación general. Su exposición en el informe de gastos tributarios favorece la interpretación por parte de terceros, por lo que es una práctica deseable. Por su parte, Campos Vázquez (2022) sugiere la adopción de un marco de referencia conceptual.

El CIAT agrega que, cuando la legislación interna se escape considerablemente de la doctrina internacionalmente aceptada, se debería evaluar la utilización de un sistema tributario de referencia basado en un enfoque conceptual (Peláez Longinotti, 2023). CEPAL-Oxfam (2019), citando a la OCDE, indican que el marco de referencia no necesariamente debe estar basado en la estructura legal del tributo y que debe ser amplio y único. Agregan que todos los gastos tributarios deben ser considerados y recomiendan hacerlo estimando la recaudación perdida. Coincide Gerbase (2020) en la recomendación de priorizar la metodología de “ingresos no devengados”. Este enfoque, sin embargo, no considera los cambios de comportamiento resultado de la introducción o la retirada de beneficio que, por lo tanto, deberían considerarse en la fase de evaluación de los beneficios.

Cabe mencionar, en este aspecto, que en Argentina se utiliza el enfoque legal. También es importante destacar el rol fundamental de la Oficina de Presupuesto del Congreso (OPC) en la elaboración de propuestas metodológicas alternativas a las del Poder Ejecutivo. En el informe “Gastos tributarios vs. costos fiscales, Estimaciones alternativas en el impuesto a las ganancias. La necesidad de un enfoque complementario” (Oficina de Presupuesto del Congreso [OPC], 2021b) sugiere contemplar algún marco teórico/conceptual de referencia de forma complementaria, sobre todo en contextos de modificaciones normativas sustantivas dentro de lo que se interpreta como “marco legal” de comparación para la estimación de los demás tratamientos diferenciales. El análisis propuesto por la OPC busca poder dimensionar los recursos fiscales para cada medida implementada separándolos del impacto marginal debido a que, en muchos casos, estimar las renunciaciones sobre hechos o bases

imponibles que se encuentran reducidos por políticas previas subestima el impacto de la política en evaluación.

En cada ejercicio de actualización de las estimaciones será necesario revisar las excepciones existentes en el sistema, identificando los cambios y las nuevas excepciones que se hayan introducido. Para ello es recomendable sistematizar la información analizada y recolectada, relacionada con las excepciones que se hallen y será indispensable preparar Fichas Individuales de Excepciones, para luego consolidarlas en un Inventario o Matriz de Gastos Tributarios. En las fichas se recomienda incluir los campos de denominación, descripción de la excepción, impuesto de referencia, tipo de gasto tributario, fuente normativa que le da origen, fecha de vigencia, fecha de expiración, entre otras. Con esta información se recomienda construir un inventario en el que se identifiquen el impuesto, el tipo de excepción identificada, la fuente normativa, el período de vigencia y la descripción de esta; para luego completar dicho inventario con las fuentes de información utilizadas para la estimación y la metodología aplicada (Peláez Longinotti, 2023).

La legislación que aprueba este tipo de beneficios debe incluir criterios de elegibilidad claros, sencillos, objetivos y fácilmente medibles para acceder a los beneficios tributarios. También debe definir los contenidos mínimos de las evaluaciones a las que se sujetarán, con líneas de base, objetivos, metas físicas e indicadores claros, que contemplen la equidad, la eficiencia y efectividad del gasto, sus fechas de comienzo y de caducidad. Además, la legislación debe incluir justificaciones basadas en estudios costo-beneficio para establecer o mantener los tratamientos tributarios preferenciales y una exigencia clara de que se realicen las evaluaciones pertinentes para decidir su continuación, reforma o eliminación. Es recomendable, a la vez, que en las justificaciones se analice si los gastos tributarios son reemplazables por gasto público directo.

Cuando los criterios de elegibilidad son claros, sencillos y objetivos se reduce el grado de discrecionalidad de los funcionarios encargados de otorgar los beneficios, hay menos margen para la negociación y menores oportunidades de abuso y corrupción⁵⁷. Por ejemplo, Costa Rica estableció –en su Ley de Régimen de Zonas

⁵⁷ Una investigación de la Comisión Internacional contra la Impunidad en Guatemala y la Fiscalía Especial contra la Impunidad del Ministerio Público reveló la operación de una red de corrupción en la Superintendencia de Administración Tributaria, que se benefició con el cobro de comisiones ilícitas

Francas– criterios de elegibilidad claros en los que identifica los umbrales y los procedimientos para otorgar los beneficios. En Uruguay, los decretos reglamentarios de la Ley de Inversiones y Promoción Industrial también establecen parámetros claros y objetivos para acceder a los beneficios dejando supeditado su otorgamiento al puntaje obtenido en una matriz de indicadores con coeficientes de ponderación previamente regulados⁵⁸.

Algunos países han limitado el tiempo de vigencia de los beneficios. Por ejemplo, en la Ley para el fomento productivo de Ecuador se estipula que los incentivos tendrán una vigencia de 24 meses y se permite que –previo informe de los resultados de aplicación de estos incentivos– el presidente de la República pueda prorrogar el plazo para acogerse a los incentivos por 24 meses adicionales, a través de un Decreto Ejecutivo (Campos Vázquez, 2022).

B.2. Institucionalidad

Son varias las recomendaciones que pueden clasificarse dentro de las garantías procedimentales o institucionales. La primera es asumir el compromiso de dar beneficios fiscales o tratos diferenciales sólo mediante leyes tributarias y/o consolidarlos en una sección del código tributario –en caso de existir en la normativa nacional–, evitando recurrir a normas de menor jerarquía que los priven del escrutinio estricto del poder legislativo. Esto permitiría evitar la superposición de beneficios y garantizaría que las políticas estén disponibles para todos los contribuyentes de acuerdo con los criterios establecidos sin dejar a discreción de los funcionarios públicos su aprobación, lo que limitaría el espacio para prácticas corruptas y abusivas.

Algunos países han limitado en cierta forma la discrecionalidad en el otorgamiento de los incentivos tributarios. Por ejemplo, en Brasil el artículo 123 del Código Tributario Nacional⁵⁹ impide la aplicación de acuerdos particulares de

para agilizar a empresas la tramitación de expedientes de devolución de crédito fiscal durante los años 2011, 2013 y 2014. Ver en Campos Vázquez (2022).

⁵⁸ Los coeficientes de ponderación son los siguientes: generación de empleo (40%); aumento de exportaciones (15%); descentralización o zonas de menor desarrollo en el interior del país (10%); tecnologías limpias (20%); Investigación, Desarrollo e Innovación (25%) e indicador sectorial (20%).

⁵⁹ El texto del artículo dice: “Salvo disposiciones de ley en contrario, las convenciones particulares, relativas a la responsabilidad por el pago de tributos, no pueden ser opuestas a la Hacienda Pública, para modificar la definición legal del sujeto pasivo de las obligaciones tributarias correspondientes”. Ver:

incentivos con inversionistas y cláusulas de estabilidad tributaria. En el caso de la República Dominicana, según un estudio del Banco Mundial (2017), a través del Pacto Fiscal se consolidan todos los regímenes de gastos tributarios existentes en una sección única del código tributario, con el objetivo de establecer un enfoque coherente y sostenible de la estructura tributaria que reduzca su impacto fiscal y minimice su efecto de distorsión sobre los incentivos económicos (CEPAL-Oxfam, 2019).

La segunda recomendación es asegurar la transparencia y publicidad de una compilación o lista exhaustiva de las políticas públicas que se financian a través de gastos tributarios, informando sobre sus costos fiscales al menos anualmente, y con un detalle de la siguiente información sobre cada una de ellas: a) la fuente legal; b) los objetivos buscados; c) su fecha de vigencia o cláusula de extinción o de caducidad; d) el sector, área o institución responsable de su implementación; e) la estimación de los ingresos fiscales perdidos y sus costos; f) el método de medición y los datos utilizados para la estimación; g) los indicadores para evaluar su impacto económico, ambiental y social; h) los montos de las inversiones efectivamente realizadas como resultado de su implementación; i) el empleo efectivamente generado y su impacto según deciles de ingresos y población alcanzada, desagregada al menos por género; j) los sectores y regiones donde se aplicó o se aplicará; k) los nombres de las personas humanas y jurídicas beneficiarias y los montos con que se beneficia cada una.

En materia de transparencia se destacan los casos de Costa Rica, México y Paraguay que incluyen, además de las estimaciones de las renunciaciones recaudatorias, un análisis de incidencia por deciles de ingreso –México y Paraguay– y sexo –México–, y un análisis del impacto ambiental –Costa Rica–. Otra buena práctica a destacar es la Guía del Inversor sobre regímenes promocionales que publica Uruguay XXI –la agencia de promoción de inversiones y exportaciones de Uruguay– en la que se describen los incentivos y regímenes de beneficios disponibles con referencia a la normativa legal y al procedimiento a seguir para la obtención de los beneficios. Varios países también publican una descripción detallada de los beneficios a la inversión en los sitios web de sus agencias de promoción, como por ejemplo Argentina, Chile, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Nicaragua y Panamá. Otros publican el detalle de los beneficios vigentes con las referencias a la legislación correspondiente en sus

<https://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/artigo/352/a-clausula-estabilidade-tributaria-contratospublico-privados>

informes oficiales de gastos tributarios como Bolivia, Brasil, Guatemala, México y República Dominicana (Campos Vázquez, 2022).

Gran parte de los documentos oficiales de gastos tributarios han avanzado en la publicación del costo fiscal de los beneficios por principales sectores beneficiarios (como Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, El Salvador, Guatemala, México, Perú y República Dominicana), lo que significa un paso importante hacia una mayor transparencia y rendición de cuentas (Campos Vázquez, 2022). Sin embargo, los países de la región no suelen informar las principales empresas beneficiarias de los gastos tributarios ni los montos recibidos por cada una de ellas. Ello se debe, en la mayoría de los casos, a la aplicación que hacen las administraciones tributarias del secreto fiscal.

Para revertir esta situación se recomienda, en tercer lugar, impulsar la armonización del secreto fiscal con el derecho de acceso a la información pública. Una reforma en esta línea debe garantizar que: 1) el acceso a la información sea la regla y el secreto la excepción; 2) en caso de conflicto entre el derecho de acceso a la información y el derecho a la intimidad económica, se aplique un test de proporcionalidad en el que se evalúe la idoneidad, la necesidad y la proporcionalidad de la medida (ponderación de derechos); y 3) ante la duda o vacío legal, prime el derecho de acceso a la información (Santos Flores, 2020).

En cuarto lugar, se recomienda incluir los informes de gastos tributarios en la discusión del presupuesto de cada año y presentarlos de manera tal que se facilite su comparación con otros gastos presupuestarios. Además, se debe avanzar en la publicación del detalle de los beneficiarios. Esto permite asegurar una implementación transparente del proceso por el cual las personas o empresas beneficiarias solicitan la aplicación del gasto. También facilita la participación ciudadana y permite que el Poder Legislativo revise los incentivos tributarios como parte del proceso presupuestario anual.

En quinto lugar, para garantizar una adecuada participación de la ciudadanía, de la sociedad civil y de la población potencialmente afectada en la toma de decisiones relativas a los gastos tributarios, es recomendable tomar medidas de educación pública que permitan comprender los alcances de los gastos tributarios; implementar procesos abiertos e inclusivos de discusión de estas políticas que incorporen y tengan en cuenta

las voces de las personas, grupos y organizaciones de la sociedad civil. Los mecanismos de participación deben ser accesibles y contemplar alternativas como consultas individuales o reuniones y vínculos continuos e institucionalizados que generen registros de acceso público y se debe prestar particular atención al diseño de la participación pública para asegurar que sea amplia e incorpore las voces de un rango diverso de intereses y necesidades.

Como sexta recomendación de tinte institucional, resulta fundamental designar una autoridad responsable de la supervisión y control de los gastos tributarios, que no sólo evalúe sus costos, sino que efectivamente evite superposiciones e inconsistencias. En casos de países federales se ha recomendado tender hacia una centralización de la concesión y la administración de todos los incentivos tributarios nacionales en el Ministerio de Finanzas o Economía y promover la coordinación con estados locales mediante convenios de intercambio con las entidades que dispongan de información relevante, entre otros instrumentos. Así se evitarían superposiciones y disminuiría el riesgo de corrupción y captación de rentas.

Por último, es muy importante garantizar la participación de la Administración Tributaria y del Ministerio de Finanzas en todo el proceso que involucra a los incentivos tributarios, así como también tender a la utilización de herramientas tecnológicas que faciliten el acceso y el procesamiento de la información y a la adecuación de los formularios de declaración de impuestos de manera tal de recoger un mayor volumen de antecedentes relacionados con los gastos tributarios.

B.3. Control y evaluación

No todos los gastos tributarios son iguales en el sentido de su capacidad para fomentar la inversión o cumplir con otros objetivos de política pública, por lo que, en términos generales, los países deberían priorizar aquellos instrumentos que suelen ser más efectivos. Su efectividad debería determinarse caso a caso con las correspondientes evaluaciones costo beneficio. Así, una política será costo-efectiva si los beneficios que produce, tanto económicos como sociales y ambientales, superan a los costos que genera, los cuales incluyen desde un costo fiscal por la pérdida de

recaudación hasta efectos en la eficiencia, equidad y transparencia (CEPAL-Oxfam, 2019).

Para una adecuada evaluación y control de los gastos tributarios es fundamental contar con estimaciones individualizadas de cada uno de ellos. La fuente más apropiada y confiable para realizar las estimaciones son las declaraciones a nivel de contribuyente individual (empresas y personas) y se recomienda complementarlas con información pública de estadísticas agregadas o de encuestas en hogares (Campos Vázquez, 2022). Estas bases permiten realizar análisis caso a caso y estimaciones con microsimulación, las cuales proveen una riqueza extra porque posibilitan cruces de información que arrojan datos adicionales a los del costo fiscal, como la distribución del ingreso luego del gasto tributario, el grado de utilización según la dimensión económica de los contribuyentes, la descomposición del sacrificio fiscal según sectores de actividad económica, o bien su distribución geográfica (Peláez Longinotti, 2023).

Es recomendable institucionalizar mecanismos de evaluación del impacto de cada gasto tributario no sólo en términos económicos, sino también sociales y ambientales. Ello comprende el análisis de: a) los montos de las inversiones efectivamente realizadas como resultado de su implementación; b) el impacto ambiental de los proyectos desarrollados; c) el empleo efectivamente generado según sector y población alcanzada, al máximo nivel de desagregación posible; d) las consecuencias distributivas y el impacto en la carga impositiva de los diferentes sectores de ingresos; e) su efecto sobre la equidad horizontal y vertical del sistema tributario.

Sin importar cuál sea la metodología, las evaluaciones deben contener análisis distributivos que examinen quiénes se benefician de los incentivos en función del nivel de ingresos, de manera que sea posible determinar si el beneficio evaluado hace que el sistema tributario resulte más o menos equitativo (Gerbase, 2020). Esto último se recomienda realizar a través de modelos de microsimulación que brinden una visión analítica sobre la distribución de sus beneficios por grupo de ingresos y sector económico, considerando, por ejemplo, cuánto habrían pagado contribuyentes de diferentes niveles de ingresos con y sin las exenciones, y cómo inciden esos tratos diferenciales en sus decisiones sobre consumo, inversión, etc.

Las evaluaciones deben realizarse de manera periódica de forma tal de determinar si los beneficios atribuibles al gasto tributario superan a sus costos y si subsisten o no las condiciones que justifican y aconsejan la implementación de dichas políticas. Entre los costos se deben incluir la pérdida de recaudación por inversiones o acciones que se habrían realizado incluso sin los beneficios, los mayores costos de cumplimiento y de administración tributaria, el posible abuso del incentivo que genera un aumento de la evasión, las distorsiones económicas, los efectos distributivos y en las variables macroeconómicas.

Es recomendable que las evaluaciones sean realizadas desde las Administraciones Tributarias o los Ministerios de Hacienda, Economía o Finanzas y debe existir una coordinación con los ministerios del sector involucrado y de las empresas beneficiarias de manera tal que provean la información necesaria. La administración tributaria debe supervisar a las empresas beneficiadas y solicitarles la información necesaria para realizar estas evaluaciones, como una descripción de los beneficios tributarios recibidos, los puestos de trabajo creados, montos invertidos, exportaciones, etc. También se ha recomendado designar evaluadores externos para complementar las evaluaciones oficiales –academia, organismo nacional, regional o internacional– (Campos Vázquez, 2022).

En cuanto al contenido de las evaluaciones, Oxfam y CEPAL (2019) recopilan recomendaciones y esbozan los lineamientos para un marco sistemático de evaluación. Proponen la siguiente dinámica de evaluación: 1) Identificar el gasto tributario. 2) Comprobar la existencia de justificación: razón de eficiencia económica, justicia distributiva u otra que fundamente una intervención estatal de excepción. 3) Verificar la efectividad de la política en función de su objetivo: comprobar si el gasto tributario que se pretende aplicar genera las conductas y efectos deseados. 4) Verificar si la política es eficaz en el cumplimiento del objetivo propuesto. Análisis costo beneficio. 5) Verificar la eficiencia relativa de la política respecto a instrumentos de política alternativos, es decir, si no existen instrumentos alternativos para alcanzar el objetivo propuesto de mejor forma. 6) Someter la política a un nuevo proceso de evaluación ante el transcurso del tiempo y posibles cambios de contexto. La pertinencia de la política debe ser evaluada caso a caso y revisada periódicamente.

En materia de control es destacable el caso de Uruguay, donde una vez que el proyecto de inversión promovido se encuentra en ejecución, la Comisión de Aplicación de la Ley de Inversiones lleva a cabo un seguimiento de su implementación dentro de los cuatro meses del cierre de cada ejercicio económico, para lo cual la empresa debe presentar la información referente a la ejecución de la inversión; la información vinculada a los beneficios fiscales utilizados, como así también la información relativa a los indicadores comprometidos. También se destaca el caso de Costa Rica, que cuenta con ciertos mecanismos legales por medio de los cuales el Ministerio de Hacienda puede controlar el uso de los beneficios tributarios y sancionar o cancelar dichos beneficios a quienes violen lo dispuesto en la ley, aunque se carece de información pública que permita identificar la existencia de sanciones efectivas (Campos Vázquez, 2022).

También merece un análisis más detallado el caso de España, ya que cuenta con una autoridad con competencias específicas para evaluar los gastos tributarios. En el año 2013 España sancionó la Ley Orgánica de creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal⁶⁰, que establece que el presidente podrá ser asesorado en el ejercicio de sus funciones por expertos de reconocido prestigio nacional o internacional en el ámbito de las materias propias de la Institución, pudiendo asistir a los comités directivos cuando así lo juzgue conveniente. El ejercicio de este asesoramiento se articula mediante la creación de un Consejo Asesor dividido en dos paneles enfocados en el ámbito de las competencias propias de las divisiones de análisis económico y de análisis presupuestario e institucional.

En el año 2017 el gobierno español encargó a la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF)⁶¹ un análisis exhaustivo destinado a evaluar trece beneficios fiscales con un costo recaudatorio de 35.000 millones de euros (60% del total⁶²), para determinar si cumplían los objetivos para los que habían sido creados y detectar si su existencia llevaba asociado algún tipo de externalidad o distorsión que hiciera que resulte conveniente su reformulación. Los resultados del informe arrojan

⁶⁰ Ver: <https://www.boe.es/eli/es/lo/2013/11/14/6/con>

⁶¹ La Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal se creó con la misión de velar por el estricto cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera recogidos en el artículo 135 de la Constitución Española.

⁶² En España, el conjunto de los gastos tributarios supone una cuantía próxima a 5 puntos del PIB, similar a varios países de la región.

que cuatro beneficios tienen impactos neutrales en la desigualdad y sólo dos de ellos cumplen los objetivos para los que se crearon (la reducción por tributación conjunta y la diferencia impositiva en Impuestos Especiales entre diésel y gasolina). Sin embargo, en un caso el cumplimiento del objetivo es contrapesado con un efecto indirecto negativo. Se trata de la denominada “Reducción por tributación conjunta (modalidad matrimonio)” que, si bien cumple el objetivo de adecuar el impuesto a la composición de rentas del hogar, al mismo tiempo desincentiva la participación laboral del segundo perceptor de renta (mayoritariamente mujeres), lo que acentúa los problemas de brecha de género de la economía española (Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal [AIReF], 2020).

Los otros dos beneficios considerados neutrales tienen resultados no concluyentes con relación al cumplimiento de los objetivos (deducción por donativos y exenciones del IVA para los servicios de sanidad y educación). Del resto de los beneficios analizados tres fueron considerados progresivos (reducción por rendimientos del trabajo, deducciones sociales por maternidad, familia numerosa, discapacidad, y tipos reducidos de IVA) y dos regresivos (reducción por aportaciones a sistemas de previsión social y reducción por arrendamiento de viviendas). Los tres catalogados como progresivos cumplen con sus objetivos, pero en el caso de los tipos reducidos de IVA no lo hace de forma eficiente desde el punto de vista distributivo, y varían sus resultados según el producto de que se trate. En el caso de los catalogados como regresivos, sus objetivos tampoco se encuentran cumplidos. Los tres restantes se encuentran sin calificación en términos de progresividad, regresividad o neutralidad (exenciones del IVA para los servicios financieros, deducción por donativos en el Impuesto sobre Sociedades y tipos reducidos en el Impuesto sobre Sociedades para sociedades de inversión de capital variable y sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario).

El informe de la AIReF también concluye con una serie de recomendaciones comunes a todos los beneficios fiscales y otras específicas de los incentivos de cada figura tributaria. Este trabajo se erige como un modelo de transparencia y rendición de cuentas en la administración de los beneficios fiscales, abriendo una vía para la mejora de la eficacia y la equidad en el sistema tributario del país. Los estudios realizados anualmente por la AIReF son un ejemplo de buena práctica que podría usarse para replicar en otros países.

B.4. Cooperación

Una última serie de recomendaciones se vincula con el carácter intrínsecamente transfronterizo de los gastos tributarios. Con el objetivo de evitar la carrera a la baja a partir de exenciones o privilegios fiscales en la competencia entre países para incentivar inversiones externas, es recomendable llevar adelante acciones de articulación regional para prevenir la evasión, la elusión y la corrupción.

En el plano regional e internacional, es importante avanzar hacia una mayor cooperación y coordinación entre países, para la adopción de pactos sobre buenas prácticas en el uso de los incentivos fiscales, y de mecanismos que permitan fortalecer la cooperación tributaria regional y evitar la competencia fiscal nociva entre los Estados. Estos pactos podrían establecer estándares mínimos para la transparencia y el uso de los incentivos como así también un marco común para el reporte y la recopilación de datos. En este sentido, los esfuerzos de la comunidad internacional a través de la Acción 5 del Plan BEPS⁶³ (“combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia”), cuya norma mínima los miembros del Marco Inclusivo se han comprometido a implementar, constituye un importante avance en la lucha contra la competencia fiscal internacional (CEPAL-Oxfam, 2019).

En el ámbito regional se está llevando adelante un proceso liderado por el gobierno colombiano que se propone acordar medidas para alcanzar un sistema tributario global incluyente, sostenible y equitativo. Ese proceso incluyó entre sus ejes de trabajo uno relativo a los beneficios fiscales⁶⁴ en el cual se sugirió a los Estados revisar los beneficios tributarios con criterios de transparencia y equidad, y eventualmente eliminar los beneficios o privilegios fiscales que posicionan el

⁶³ El término BEPS se refiere a las estrategias de planificación fiscal utilizadas para, aprovechando las discrepancias e inconsistencias existentes entre los sistemas fiscales nacionales, cambiar artificialmente los beneficios a lugares de escasa o nula tributación, donde la empresa apenas realiza actividad económica alguna, lo que le permite eludir casi por completo el impuesto de sociedades. El proyecto BEPS es especialmente importante para los países en desarrollo porque dependen en mayor medida de los ingresos por impuestos societarios, sobre todo de las empresas multinacionales. Ver: <https://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf>

⁶⁴ Más información en: https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/portal/TributacionIncluyente/pages_TributacionIncluyente

desarrollo económico de grupos particulares e históricamente privilegiados por encima de las necesidades sociales y el combate de la pobreza y la desigualdad.

A pesar de los avances antes reseñados, la competencia tributaria sigue ocurriendo, por lo que se debe seguir profundizando en acciones coordinadas entre países para evitar que los beneficios fiscales sean usados como instrumentos de competencia tributaria (CEPAL-Oxfam, 2019). Como complemento, a nivel local se recomienda prohibir expresamente la ampliación por analogía de exenciones fiscales y regular infracciones tributarias en casos en que se haga uso indebido de beneficios fiscales. También es importante fortalecer los mecanismos de control internos para identificar prácticas evasivas generadas por la existencia de gastos tributarios y estimar el costo de la evasión en todas las mediciones (ACIJ, 2020).

C. Reformas comparadas

Para desarrollar una propuesta de regulación normativa que incorpore buenas prácticas en la política de gastos tributarios es útil considerar reformas similares implementadas en otros países. A continuación, se describen reformas llevadas a cabo en Perú, Colombia y México. Estas experiencias, tenidas en cuenta para informar las propuestas en Argentina, se fundamentaron en la adopción de enfoques transparentes y basados en datos, esenciales para mejorar la gestión de los gastos tributarios en dicho país.

C.1. Perú

En octubre de 2021, el Ministerio de Economía y Finanzas de Perú solicitó al Congreso de la República que se le otorguen facultades legislativas al Ejecutivo, con el objetivo de plantear una reforma tributaria que permita fortalecer la situación fiscal optimizando e incrementando la recaudación mediante, entre otras medidas, la racionalización de los beneficios y tratamientos preferenciales y una mejora en las reglas generales para la implementación de esos beneficios, conforme a las recomendaciones de la OCDE, la ONU y la OEA (Mendoza, 2021).

En ese contexto, el gobierno del presidente Castillo buscó implementar cambios normativos mediante la aprobación del Decreto Legislativo N.º 1521, el 22 de enero de 2022⁶⁵. Estas reformas estuvieron centradas mayormente en delimitar los requisitos para la incorporación y tratamiento de los gastos tributarios, modificando la Norma VII del título preliminar del código tributario. En particular, buscaron mejorar la precisión de los objetivos, la vigencia y los alcances de los gastos tributarios, los sujetos beneficiarios y los indicadores para evaluar su impacto, entre otros aspectos.

La reforma recogió varias de las sugerencias promovidas a través de la campaña *12 Recomendaciones para un Buen Sistema de Beneficios Tributarios*⁶⁶, impulsada en junio del 2019 por Ciudadanos al Día⁶⁷, una organización de la sociedad civil de Perú que a lo largo de tres años desarrolló una investigación exhaustiva sobre los gastos tributarios vigentes en el país. Como parte de la campaña de incidencia de Ciudadanos al Día, se produjeron sucesivos informes anuales e investigaciones sobre regímenes y exenciones sectoriales, como la vinculada con la Ley de promoción de la inversión en la Amazonía⁶⁸. También se crearon herramientas para evaluar la efectividad de los incentivos fiscales y, en consecuencia, tomar decisiones informadas sobre el mantenimiento o la eliminación de los gastos tributarios vigentes.

Entre las modificaciones, el Decreto Legislativo N.º 1.521 delimitó que la creación de gastos tributarios y otros beneficios debía estar sustentada en una Exposición de Motivos suficientes que demuestre que la medida era la más eficaz y eficiente respecto a otras opciones de política de gasto público considerando los objetivos propuestos y la evaluación de que no se generen condiciones de competencia desiguales respecto a los contribuyentes no beneficiados. Al mismo tiempo, agregó la prohibición de que las exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios sean concedidos sobre impuestos selectivos al consumo y sobre bienes o servicios que dañen la salud y/o el medioambiente. Incorporó el requisito legal de que la propuesta

⁶⁵ <https://busquedas.elperuano.pe/dispositivo/NL/2032894-1>

⁶⁶ Ver: <https://larepublica.pe/economia/2019/06/25/doce-criterios-que-deberian-cumplir-los-beneficios-tributarios> y <https://amazonica.pe/3581/economia/requiere-mejorar-transparencia-rendicion-cuentas-sistema-beneficios-tributarios>

⁶⁷ Ciudadanos al Día forma parte de un proyecto regional para la Investigación, Promoción y Aprendizaje del Gasto Tributario en América Latina (LATERAL por sus siglas en inglés: Latin America Tax Expenditure Research, Advocacy, and Learning). El Proyecto LATERAL está conformado por 9 organizaciones de Argentina, Brasil, Colombia, Ecuador, El Salvador, Guatemala, República Dominicana, México y Perú, de las que ACIJ forma parte.

⁶⁸ Ver: <https://cies.org.pe/investigacion/son-efectivas-las-exoneraciones-tributarias-en-la-selva-una/>

legislativa contemple los indicadores, factores y/o aspectos que se emplearán para evaluar el impacto de la exoneración, incentivo o beneficio tributario.

Adicionalmente, la reforma incorporó la obligación, a cargo de la Administración Tributaria, de publicar –dentro de los 90 días calendario del siguiente año de la fecha de acogimiento o goce del beneficio– los nombres o razón social o denominación social de los beneficiarios, el Registro Único del Contribuyente, y el monto del beneficio. Estos datos se publican en la web oficial de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)⁶⁹.

C.2. México

En el caso de México, la falta de regulación sobre los gastos tributarios ha sido estudiada en profundidad por Fundar - Centro de Análisis e Investigación⁷⁰, que ha publicado varios informes y ha litigado casos de acceso a información pública en la temática⁷¹. El caso más emblemático en el país fue la amnistía fiscal del año 2013, un programa masivo de condonación de impuestos que fue propuesto y aprobado por el Congreso. Esta amnistía fue cuestionada de inconstitucionalidad por un contribuyente que había cumplido con su obligación tributaria y a quien, por lo tanto, no le pudieron condonar impuestos. En este caso, la Suprema Corte de Justicia de la Nación mexicana confirmó que únicamente el Poder Legislativo tenía la obligación de justificar a grandes rasgos la concesión de este tipo de beneficios fiscales (Benumea *et al.*, 2021).

El Tribunal validó la constitucionalidad de la amnistía con el argumento principal de que durante el proceso legislativo se habían planteado justificaciones como “beneficiar a la planta productiva nacional”, “generar desarrollo económico” o “reducir los costos de la administración tributaria” (Benumea *et al.*, 2021). Sin embargo, Fundar ha demostrado que esta amnistía favoreció principalmente a los grandes contribuyentes del país en perjuicio de la recaudación tributaria, y nunca se demostró su conveniencia para impulsar el crecimiento de la economía nacional (Benumea y Garduño, 2016).

⁶⁹ Ver <https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/transparencia-Tributos-Ad.html>

⁷⁰ Fundar también forma parte del Proyecto LATERAL. Ver: <https://fundar.org.mx/justicia-fiscal/>

⁷¹ Ver: <https://privilegiosfiscales.fundar.org.mx/seguimos-trabajando/>

En el informe más reciente de Fundar, del año 2021, se sugiere que una mejora notable para la regulación y control de los incentivos fiscales se daría si: 1) contaran con una cláusula de expiración o fecha de vencimiento para revisarlos; 2) se otorgasen con base en criterios de eficiencia económica, no discriminación y progresividad; 3) se restringiera la creación de estímulos fiscales por parte del Poder Ejecutivo; 4) se evaluara su impacto; se discutiera la necesidad de renovarlos y aprobarlos como parte de las deliberaciones presupuestales anuales, con mecanismos genuinos de participación ciudadana (Benumea *et al.*, 2021).

En el mismo informe, Fundar indica que, aunque no exista una norma general que garantice que los gastos tributarios sean creados con criterios claros y basados en evidencia, algunos tipos de beneficios deben reunir una serie de requisitos al momento de ser incluidos en la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación, es decir, en la propuesta enviada por el presidente de la República en torno a los ingresos que estima percibir el siguiente ejercicio fiscal. El artículo 26 de dicha Ley para el ejercicio fiscal 2020 estableció:

Artículo 26. Los estímulos fiscales y las facilidades administrativas que prevea la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2021 se otorgarán con base en criterios de eficiencia económica, no discriminación, temporalidad definida y progresividad.

Para el otorgamiento de los estímulos fiscales deberá tomarse en cuenta si los objetivos pretendidos pudiesen alcanzarse de mejor manera con la política de gasto. Los costos para las finanzas públicas de las facilidades administrativas y los estímulos fiscales se especificarán en el Presupuesto de Gastos Fiscales.

Como puede observarse, la Ley de Ingresos de la Federación del año 2020 ordenó que los gastos tributarios que pretendieran otorgarse a través de la Ley del año siguiente fueran otorgados con base en criterios de eficiencia económica, no discriminación, temporalidad definida y progresividad. Además, para el caso de los estímulos fiscales, existe una obligación adicional que consiste en tomar en cuenta si los objetivos pretendidos pudiesen alcanzarse de mejor manera con la política de gasto público (Benumea *et al.*, 2021).

Por otro lado, en los últimos años se impulsaron reformas normativas que han ampliado las obligaciones en materia de transparencia. Así, el reporte de gastos tributarios (denominado Documento de Renuncias Recaudatorias) debe contemplar, además de los montos estimados por concepto de tasas diferenciadas en los distintos

impuestos, la metodología utilizada para realizar la estimación, la referencia o sustento jurídico que respalde la inclusión de cada concepto o partida, los sectores o actividades beneficiados específicamente de cada concepto y los beneficios sociales y económicos asociados a cada uno de los gastos fiscales (Benumea *et al.*, 2021).

C.3. Colombia

Si bien no se trata estrictamente de una reforma normativa, es valioso mencionar que la Corte Constitucional de Colombia ha fijado algunos criterios que deben ser observados al momento de conceder beneficios fiscales. En la sentencia C-743/15⁷², determinó que las condonaciones de impuestos transgreden el principio de generalidad tributaria, en tanto implican un trato diferenciado entre las personas contribuyentes morosas y las cumplidoras. Por lo tanto, consideró que cualquier condonación debía presumirse como inconstitucional y que el Estado debía justificar su legitimidad a través de un test de proporcionalidad, en tres etapas:

1. Examen de racionalidad: evaluar si la condonación constituye un medio eficaz que logra promover los fines legítimos del Estado.
2. Examen de necesidad: comprobar que la condonación sea estrictamente necesaria para la consecución de esos fines o si, por el contrario, existen alternativas factibles más convenientes.
3. Examen de ponderación: evaluar si los beneficios son mayores a los costos que supone la vía del perdón, en términos de desigualdad, transparencia y eficiencia económica y administrativa.

Por otro lado, en la última reforma tributaria impulsada por el gobierno de Gustavo Petro (del partido Coalición Pacto Histórico y con mandato presidencial desde agosto de 2022 hasta agosto de 2026) y aprobada mediante Ley N.º 2.277, se incorporaron ciertos límites en términos de equidad horizontal para zonas francas, se eliminaron algunos gastos tributarios sectoriales, y se reguló un tope de gastos

⁷²

Ver:

<https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/2015/C-743-15.htm#:~:text=establecen%20un%20tratamiento%20m%C3%A1s%20favorable,C%2D1115%20de%202001>

tributarios por personas y empresas⁷³. La reforma tuvo entre sus objetivos desarticular beneficios asimétricos que han impedido una asignación eficiente de los recursos, promoviendo la equidad, progresividad, eficiencia y simplicidad del sistema tributario⁷⁴. En este contexto se presentaron otras propuestas valiosas para sistematizar procesos de discusión, aprobación y evaluación (test de proporcionalidad constitucional) de los gastos tributarios, pero no fueron incluidas finalmente en los debates de la última reforma tributaria.

Dentro de las propuestas que no fueron incluidas en la reforma se contempló la publicación de un informe anual, antes del 15 de agosto de cada año fiscal, con una muestra aleatoria, representativa y anonimizada de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, así como del impuesto sobre las ventas de personas naturales y jurídicas del año gravable inmediatamente anterior. La elaboración y publicación de dicha muestra estaría a cargo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

También se sugirió un artículo –que tampoco fue incorporado a la reforma– que contemplaba requisitos estrictos de creación de beneficios tributarios, el cual disponía que, antes de crear un nuevo beneficio, se debía revisar: i) si cumplen con los principios que rigen el sistema tributario nacional, protegen el consumo e ingreso de los hogares más vulnerables, fomentan el crecimiento económico, el empleo, emprendimiento, formalización laboral y empresarial; ii) si constituye un medio eficaz y no existen otros instrumentos en el marco de la política económica que sean más eficientes para la consecución del objetivo relacionado con la creación del beneficio tributario; iii) los costos que supone la creación del beneficio tributario en lo relativo a la pérdida de recaudo, la eficiencia administrativa y económica, y los principios que rigen el sistema tributario nacional.

Por último, se propuso que las administraciones encargadas realicen al menos una evaluación al año de un beneficio tributario (como por ejemplo rentas exentas, descuentos tributarios, ingresos no constitutivos de renta y deducciones especiales) en

⁷³ Ver: <https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=130758>

⁷⁴ Ver: <https://www.pagina12.com.ar/507958-colombia-petro-promulgo-una-reforma-tributaria-que-aumenta-e>

la que prioricen los beneficios más significativos y consideren los requisitos antes mencionados.

C.4. Brasil

En el año 2021, a través de la Ley Complementaria 187/2021, Brasil incorporó, mediante el artículo 198 del Código Tributario Nacional, un avance en términos de transparencia fiscal, en tanto extinguió la interpretación de que los incentivos fiscales, renuncias, beneficios o inmunidades cuyos beneficiarios sean personas jurídicas están protegidos por el secreto fiscal. Así, dispuso que esa información debe ser divulgada por parte del Tesoro Público o de sus servidores. Este cambio tiene el potencial de promover una amplia evolución en la transparencia del gasto público y, en consecuencia, en la gestión de los beneficios fiscales.

Adicionalmente, en Brasil también existen proyectos de ley que tienen entre sus objetivos regular buenas prácticas para aprobar y monitorear los gastos tributarios⁷⁵. Entre las reformas propuestas se encuentran la institucionalización de estimaciones del impacto presupuestario-financiero de los beneficios fiscales y de medidas compensatorias para todo el período de vigencia de estos beneficios; que sean otorgados o prorrogados mediante ley específica, por un período determinado que no exceda de cinco años, y especificando sus objetivos, indicadores y metas de resultados esperados. También instituyen evaluaciones periódicas de sus resultados.

⁷⁵ Ver, por ejemplo, <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/145849>, <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/150939>, <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2225010>

V. PRINCIPIOS DE DERECHOS HUMANOS APLICABLES A LOS GASTOS TRIBUTARIOS

Las normas constitucionales argentinas establecen que corresponde al Congreso Nacional la imposición de contribuciones, y exclusivamente a la Cámara de Diputados/as la iniciativa en dichas leyes (artículos 52 y 75 incisos 1 y 2). No obstante, existen límites a la potestad del Congreso, en tanto la política tributaria no debe vulnerar derechos y principios reconocidos en las normas constitucionales, y en las normas y tratados de derechos humanos ratificados por Argentina, a los que en muchos casos se les otorgó jerarquía constitucional (artículo 75 inciso 22).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido un amplio margen de discrecionalidad a la hora de determinar quiénes deben contribuir a través de sus impuestos y en qué medida, y también ha precisado que existen límites constitucionales para ello. Al respecto, en el caso “HERMITAGE S.A. C/ PEN – MeyOS”, mediante sentencia de 15/06/2010 ha dicho que “escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286:301). Salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades de esos órganos son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder (Fallos: 7:331; 51:349; 137:212; 243:98). En consecuencia, aquéllos tienen la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de evaluación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que, conviene reiterarlo, no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos: 314:1293)”.

Para desentrañar cuáles son esos preceptos constitucionales que menciona la Corte es útil acudir a los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, un documento que –tal como fuera introducido en el primer capítulo de esta tesis– se publicó en el año 2021 y lo que hace es sistematizar y delinear las garantías procedimentales y sustantivas que deben respetarse en los procesos de toma de decisiones en materia fiscal. El documento es producto de un esfuerzo colectivo que llevó 5 años de análisis y articulaciones por parte de un grupo de organizaciones de la

sociedad civil que trabajan en América Latina y El Caribe⁷⁶ y un comité de especialistas en distintas disciplinas⁷⁷.

Como ya se ha dicho, los Principios son el resultado de una investigación exhaustiva de fuentes normativas, informes de organismos internacionales de promoción y protección de derechos humanos, y de otras fuentes complementarias que también se nutrieron de contribuciones y consultas con diferentes grupos y movimientos sociales en los países de la región, incluyendo grupos indígenas y afrodescendientes, feministas y sindicatos. Se trata de una compilación de fuentes que resulta útil como orientación en la interpretación de los tratados internacionales y/o constituciones políticas de los Estados para los tribunales de justicia e instituciones estatales en general, al igual que por actores no estatales como las instituciones financieras internacionales.

El valor de los Principios ha sido destacado en múltiples documentos oficiales e interpretaciones autorizadas de organismos de tratados. Por ejemplo, el Informe Anual 2021 de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos saludó la adopción y publicación de los Principios (CIDH, 2022) y la Relatoría Especial sobre Derechos Económicos, Sociales, Culturales y Ambientales (REDESCA) (2023) expresó su apoyo al documento como una herramienta útil para los órganos del Sistema Interamericano de Derechos Humanos y como contribución a la aplicación de los estándares interamericanos en materia de derechos humanos y política fiscal.

La Experta Independiente sobre la deuda externa ha citado los Principios como normas importantes en varias ocasiones, incluso en el informe del mandato de 2021 a la Asamblea General de la ONU sobre la reforma de la arquitectura de la deuda internacional (Li, 2021). En el mismo sentido, la actual experta independiente de las Naciones Unidas sobre la deuda citó los Principios en su informe sobre la arquitectura financiera mundial de octubre de 2022 (Waris, 2022). Asimismo, la Comisionada de Derechos Humanos del Consejo de Europa (2022) hizo referencia a los Principios en su Declaración sobre la erradicación de la pobreza con políticas fiscales basadas en los derechos.

⁷⁶ Ver: <https://derechosypoliticafiscal.org/es/el-proyecto#comite-impulsor>

⁷⁷ Ver: <https://derechosypoliticafiscal.org/es/el-proyecto#comite-expert>

Los Principios también han recibido reconocimiento en el informe insignia “El Estado de la Justicia Fiscal 2021”, publicado por Tax Justice Network, la Alianza Global para la Justicia Fiscal y la Internacional de Servicios Públicos (Tax Justice Network [TJN] *et al.*, 2021). También han sido utilizados en un *amicus curiae*⁷⁸ ante la Corte Constitucional colombiana en un caso fiscal, entre otros.

Paralelamente, las organizaciones del comité impulsor de los Principios han ganado protagonismo en la agenda regional y global. Sólo por mencionar algunos de los espacios, todas las organizaciones han participado activamente de la Plataforma Tributaria de Latinoamérica y el Caribe (PT-LAC)⁷⁹ y forman parte del Consejo Consultivo Permanente de la Sociedad Civil de la PT-LAC⁸⁰. También han participado de la audiencia de la Corte IDH sobre Emergencia Climática y Derechos Humanos⁸¹ e hicieron aportes en los términos de referencia de la Convención Marco para la Cooperación Tributaria Internacional de la Organización de las Naciones Unidas⁸².

El referido documento se compone de un catálogo de principios desarrollados en subprincipios, inspirados en fuentes de carácter normativo que fijan pautas sobre las obligaciones estatales. A cada principio se le asocian guías de acción llamadas *Directrices*, que están basadas en buenas prácticas e instrumentos no normativos, y expresan recomendaciones sobre lo que se espera que los Estados hagan para cumplir con los *Principios*. En las secciones que siguen se utilizan esos *Principios* y *Directrices* como marco de referencia para profundizar el análisis de su aplicación a los gastos tributarios.

⁷⁸ Ver: <https://oneill.law.georgetown.edu/wp-content/uploads/2023/05/05.09.2023-accessible-Amicus-Colombia-impuestos-FINAL-ENVIADO.pdf>

⁷⁹ Ver: <https://www.cepal.org/es/ptlac>

⁸⁰ Ver: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/noticias/179-estuvimos-en-la-primera-reuni%C3%B3n-presencial-de-la-pt-lac.html>

⁸¹ Ver: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/noticias/178-participamos-en-la-audiencia-de-la-corte-idh-sobre-emergencia-clim%C3%A1tica-y-derechos-humanos.html>

⁸² Ver: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/noticias/183-solicitamos-incluir-est%C3%A1ndares-de-ddhh-en-los-t%C3%A9rminos-de-referencia-de-la-convenci%C3%B3n-marco-de-la-onu.html>

A. Transparencia y acceso a la información

La Constitución Nacional garantiza el principio de publicidad de los actos de Gobierno y el derecho de acceso a la información pública a través de los artículos 1, 33, 41, 42 y concordantes del capítulo segundo y del artículo 75 inciso 22 que incorpora con jerarquía constitucional diversos tratados internacionales como la Convención de la Naciones Unidas contra la Corrupción y la Convención Interamericana contra la Corrupción; la Convención Americana de Derechos Humanos; la Declaración Universal de Derechos Humanos y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

Además de la Constitución Nacional y los tratados internacionales, la Ley N.º 27.275 de Derecho de Acceso a la Información Pública establece la obligatoriedad para los tres poderes del Estado y entes u organizaciones con aporte estatal de hacer pública cierta información de manera proactiva (artículo 32) y de responder a la solicitud de información que presente cualquier ciudadano/a en un plazo máximo de 30 días. A fin de agilizar esta tarea, la Ley creó la Agencia de Acceso a la Información Pública como ente autárquico con autonomía funcional en el ámbito del Poder Ejecutivo.

Como se indicó anteriormente, en la Resolución 119/2019, la Agencia definió a las exenciones y deducciones impositivas como:

beneficios que imparte el Estado para promover determinada política pública y que consisten en una transferencia de recursos. En consecuencia, quienes reciben ese trato tributario diferencial –ya sean personas humanas o jurídicas, públicas o privadas– deben ser calificados como beneficiarios en los términos del artículo 32, inc. f), de la Ley N.º 27.275⁸³.

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

⁸³ RESOL-2019-119-APN-AAIP, RESOL-2019-6-APN-AAIP y RESOL-2019-72-APN-AAIP. CAF 40994/2019 “ACIJ c/ EN-AFIP s/ amparo ley 16.986” y 46352/2019 “ACIJ c/ EN-AFIP s/ amparo ley 16.986.

En jurisprudencia del año 2014, la Corte Suprema aplicó un criterio amplio en relación con los alcances del derecho de acceso a la información pública, criterio claramente aplicable al acceso a la información detallada sobre beneficiarios/as de exenciones y condonaciones, tal como ha considerado la Agencia. Los casos recientes de la Corte estaban referidos a subsidios de seguridad social. Así, la Corte ha dicho:

Para asegurar la publicidad de los actos de gobierno que caracteriza a un sistema republicano y garantizar el correlativo derecho a la información que asiste a la actora —quien solicita información sobre asignación de subsidios sociales—, no resulta suficiente con dar a conocer las normas que establecieron los programas sociales, las partidas de presupuesto ejecutadas en ese marco o información estadísticamente cuantitativa relativa al número total de los beneficiarios, sino que la publicidad debe atravesar todas las etapas del accionar público y decantar desde la norma general a todo lo que hace a su instrumentación particular ya que solo así es posible prevenir en forma efectiva la configuración de nichos de impunidad.⁸⁴

Claramente, la información sobre gastos tributarios es equiparable a la información sobre gasto público social que la Corte ha considerado información pública en su jurisprudencia reciente. Sin embargo, el Poder Ejecutivo no brinda información detallada al respecto, lo que impide a la ciudadanía conocer y controlar los actos de gobierno, debilitando la legitimidad de la política fiscal.

Sumado a lo anterior, el *Principio 7* de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal establece que la política fiscal debe ser transparente, participativa y sujeta a rendición de cuentas, y que las personas tienen derecho a la información fiscal. Para ello, los Estados deben:

- Producir, publicar y dar acceso a información fiscal de calidad, clara y comprensible.
- Asegurar que la información fiscal cuente con criterios de clasificación y desagregaciones que permitan un análisis con perspectiva de derechos y en clave de desigualdad, incluyendo criterios como el género, la pertenencia étnica o racial, u otras categorías sospechosas de discriminación.
- Producir indicadores de calidad sobre el cumplimiento de sus obligaciones de derechos humanos.
- Justificar estrictamente las limitaciones excepcionales al derecho a la información en temas fiscales por razones de interés general, y

⁸⁴ CSJN, CIPPEC c/ E.N. Ministerio de Desarrollo Social Dto. 1172/03 s/Amparo Ley 16986, C. 830. XLVI. REX, 26/03/2014

garantizar que esas limitaciones puedan ser impugnables ante una autoridad imparcial, dando prevalencia, en caso de duda, al acceso a la información fiscal.

En función de este principio los Estados deberían:

- Producir y dar el acceso más amplio posible a información fiscal de calidad (Directriz 1) publicando datos fiscales desglosados, fiables, oportunos, accesibles y completos, en un formato abierto y reutilizable, con el mayor nivel de desagregación posible y por la mayor cantidad de medios disponibles; utilizando todo el potencial de la tecnología como herramienta de transparencia fiscal y generando sistemas de información estandarizados que permitan realizar análisis de incidencia de la política fiscal actualizados, y evaluar el impacto de la política fiscal en diferentes personas, grupos y poblaciones.

Para mejorar la cultura fiscal, el Estado también debería hacer visible el costo de los servicios y prestaciones públicas, así como el costo material del fraude fiscal e implementar campañas de comunicación dirigidas a informar los resultados de la gestión administrativa de los recursos públicos y si se han cumplido las metas y objetivos programados (Directriz 3).

Otra de las directrices más relevantes del *Principio 7* es aquella que recomienda limitar el secreto fiscal (Directriz 4), estableciendo la necesidad de:

- Armonizar la regulación del secreto fiscal con el derecho humano de acceder a información pública. Dar la interpretación más restringida posible al secreto fiscal, el cual debe aplicarse solo si está previsto legal o constitucionalmente y considerando todas sus excepciones, optando por la publicidad en caso de duda. El secreto fiscal no debería cubrir información sobre condonaciones fiscales ni beneficiarios de gastos tributarios u otros tratos diferenciados.
- El secreto fiscal no debería utilizarse como barrera para utilizar la información declarada ante las autoridades tributarias para la elaboración de estadísticas, ni para publicar informes de dichas autoridades de forma regular, puntual y accesible, ni para dar publicidad de microdatos anónimos detallados por nivel socioeconómico, deciles de ingreso, residencia, sexo o sector de empleo de los y las contribuyentes, entre otros factores.
- Realizar estudios de impacto independientes, participativos y periódicos de los efectos extraterritoriales de sus políticas de secreto, indicando su metodología.

También se recomienda *recabar información relevante de empresas, intermediarios y otros actores no estatales* (Directriz 5) mediante:

- Mecanismos legales e institucionales para publicación de información fiscal por parte de las empresas, cumpliendo con los estándares internacionales más exigentes en la materia.
- Publicación de informes país por país con información detallada, que sea público al menos para algunos sectores como el bancario.
- Creación de registros comerciales públicos que permitan conocer los resultados y balances de las empresas y sus vinculadas, los nombres y residencia de sus accionistas, registros de beneficiarios finales, registros de activos y registros de propiedad.

Por último, es fundamental *realizar evaluaciones de impacto en derechos humanos* (Directriz 6). Las evaluaciones deben ser exhaustivas, participativas, periódicas, informadas y transparentes. Deben incluir un análisis de las consecuencias distributivas y la carga impositiva de diferentes sectores y grupos de especial protección. Deben tener perspectiva de género, étnico-racial y etaria y estar sometidas a verificaciones independientes.

B. Participación ciudadana

Otro aspecto importante a considerar en el marco de reformas necesarias para mejorar el manejo de los gastos tributarios es la participación pública. Esta debe ser efectiva y significativa, e incluir tanto a la sociedad civil como a las personas que puedan verse afectadas por las políticas recaudatorias y fiscales, incluidas aquellas que viven en situación de pobreza (Sepúlveda Carmona, 2014).

El Principio 7.1. dispone que es deber de los Estados “tomar medidas para fortalecer la cultura fiscal y el ejercicio activo de la ciudadanía fiscal, incluyendo la formación ciudadana y el acompañamiento técnico adecuado para garantizar una participación integral y en términos de igualdad en los debates fiscales.”

Por su parte, el Principio 7.6. regula la obligación de

asegurar que la adopción de decisiones de política fiscal esté abierta a un debate público informado por procesos de diálogo social inclusivo, amplio, transparente y deliberativo, con base en evidencia sólida y fiable de

diferentes fuentes, y mediante un lenguaje accesible. La participación debe ser equitativa, plena, significativa, multisectorial, e inclusiva.

En función de este principio los Estados deberían *promover la educación, cultura y democracia fiscal* (Directriz 3). Ello implica asegurar que los procesos de toma de decisiones en materia fiscal se basen en el diálogo nacional más amplio posible, con participación significativa y escrutinio de la población durante las etapas de diseño, implementación y evaluación. Esto requiere al menos:

- Adoptar medidas específicas para garantizar la igualdad de acceso y de oportunidades en la participación en las decisiones fiscales, sobre todo para las personas que viven en la pobreza o enfrentan discriminaciones estructurales.
- Incentivar a las organizaciones independientes de la sociedad civil y a la academia a desarrollar alternativas de política fiscal y hacer investigaciones, evaluaciones y difundir datos de los impactos sociales y distributivos de aquélla, y crear espacios de diálogo con las instituciones, dotándolas de información.
- Definir formalmente el papel de la sociedad civil en los procesos de la política fiscal, incluyéndola en los debates de más alto nivel y capacitándola al efecto.

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

C. Igualdad y no discriminación

La igualdad jurídica y la no discriminación de las y los habitantes es uno de los valores fundantes de nuestra comunidad política, que ha sido reconocido y consagrado desde el comienzo de la vida de la Nación Argentina (en particular desde la Asamblea del año 1813) y han formado parte del núcleo de nuestra Constitución Nacional, no sólo en el artículo 16 (al disponer que “la Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra

condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”), sino también en el artículo 15 (relativo a la esclavitud), el artículo 8 (relativo a los habitantes de las distintas provincias), los artículos 20 y 25 (relativos a los extranjeros), y el artículo 29 (relativo a la prevención de la tiranía), entre otros.

Este compromiso con la igualdad y la no discriminación fue reformulado y reforzado en la reforma constitucional de 1994, en artículos como el 37 (relativo a los derechos políticos), el 43 (incluyendo la garantía del amparo contra toda forma de discriminación), y el 75 inc. 23 (relativo a las medidas de acción afirmativa); pero fundamentalmente a través de la recepción e incorporación, en el máximo nivel de la jerarquía jurídica, de las Convenciones de Derechos Humanos. Así, a nivel internacional el Estado argentino se comprometió a no discriminar en base a las categorías prohibidas (art. 2 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, entre otros tratados), y a tomar medidas concretas y deliberadas para eliminar la discriminación, tanto formal como materialmente⁸⁵, así como directa e indirectamente⁸⁶. Estos principios consagran una directriz básica para analizar la validez de las leyes y políticas públicas, y funcionan como una pauta interpretativa fundamental para ellas (ACIJ, 2018).

En términos impositivos, el principio de igualdad implica que: a) el sistema tributario no debe favorecer u hostilizar arbitrariamente a un grupo de personas – igualdad como no discriminación–; b) a semejante capacidad contributiva el impuesto debe ser semejante –igualdad horizontal–; c) quienes se encuentran en una situación semejante de capacidad contributiva en términos generales deben tributar de forma semejante –generalidad–; d) a mayor capacidad contributiva el tributo debe ser mayor, ya sea de forma proporcional o progresiva –proporcionalidad y progresividad, en cuanto facetas de la igualdad vertical– (Corti, 2019). Para cumplir con estos principios,

⁸⁵ Se entiende por discriminación a toda distinción, exclusión, restricción o preferencia u otro trato diferente que directa o indirectamente se base en los motivos prohibidos de discriminación y que tenga por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio, en condiciones de igualdad, de los derechos. A su vez, para eliminar la discriminación en la práctica (y no solo formalmente) se debe prestar suficiente atención a los grupos o individuos que sufren injusticias históricas o son víctimas de prejuicios persistentes, en lugar de limitarse a comparar el trato formal que reciben las personas en situaciones similares. Ver CDESC (2009).

⁸⁶ La discriminación es directa cuando las políticas o prácticas son discriminatorias en sí mismas, y es indirecta cuando aquellas se presentan -en principio- como no discriminatorias, pero en su aplicación afectan negativamente o de manera desproporcionada a un determinado grupo o persona.

los sistemas tributarios deben ser socialmente justos, es decir que deben ser acordes a la capacidad contributiva⁸⁷.

Al mismo tiempo, el principio de igualdad protege contra distinciones de tratamiento que resultan irrazonables, que implican una injusta persecución o un indebido privilegio. Por su parte, el principio de no discriminación consagra una dimensión de protección más concreta, directa y específica del valor de la igualdad: ampara y protege contra ciertos criterios de distinción en particular (raza, origen nacional, religión, sexo, etc.), declarándolos irrazonables e injustificables *prima facie*. Esos criterios prohibidos han sido tipificados en los tratados internacionales, pero también en la Ley Antidiscriminatoria, N.º 23.592.

El test de razonabilidad propio de la idea de igualdad ante la ley y el juego de los artículos 14, 16 y 28 de la Constitución Nacional tienen un funcionamiento mucho más estricto cuando lo que debe analizarse es una ley que establece un tratamiento diferente entre categorías y clases de personas, usando como criterio de diferenciación alguna de las categorías prohibidas. No es igual una ley que establece como criterio para reconocer o negar un derecho “los años de aporte al sistema” (un criterio que no apela a una propiedad sospechosa) de otra que establece una distinción en base a la “raza” o al “origen étnico” de las personas.

En el primer caso se aplica el test ordinario y habitual; en el segundo uno mucho más estricto –denominado escrutinio riguroso– en virtud del cual el criterio de diferenciación debe juzgarse como *prima facie* irrazonable, correspondiendo al Estado la carga de la prueba de que existe un interés estatal fundamental y muy especial (existencia de una necesidad estatal fundamental que no podía ser satisfecha sin hacer esa distinción en particular, o de un interés estatal urgente y especial que no podía protegerse de otra manera) que sólo puede protegerse realizando dicha distinción, que ella no resulta hostil, persecutoria ni prejuiciosa, y que no existe otra forma de proteger dicho interés estatal que sea menos gravosa para el grupo o la clase afectada⁸⁸ (ACIJ,

⁸⁷ La capacidad contributiva ha sido conceptualizada como parte del deber de contribuir a los gastos públicos, presente en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 (artículo 13), en la Declaración Americana (artículo xxxvi) y en la mayoría de las constituciones nacionales.

⁸⁸ El criterio de análisis precedente ha sido receptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en casos como “Repetto” (donde la cuestión involucraba el origen nacional de la persona), “González de Delgado” (donde se trataba de la distinción basada en el sexo de las personas), “Portillo” (donde la cuestión involucraba la religión de las personas). Así, en los casos en que la distinción legal analizada ponía en juego alguna de estas categorías asociadas con la discriminación, la Corte asumió un estándar

2018). Es posible argumentar, entonces, que ciertas distinciones de tratamiento son discriminatorias por poner en desventaja a personas o grupos desaventajados, protegidos en normas antidiscriminatorias, lo que permitiría activar una presunción o sospecha de discriminación.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha entendido que:

el principio de igualdad ante la ley (...) no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar la ley en los casos ocurrentes según las diferencias constitutivas de los mismos. (Fallos: 145:283)

Sin embargo, también ha entendido que:

el principio de igualdad no exige que deban gravarse por igual a todas las industrias, cualquiera sea su clase, pues la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas sólo se refiere a las cosas iguales y del mismo género, razón por la cual no puede aplicarse a industrias de distinta clase. (“Cafés La Virginia SA c/ DGI” del año 1997, Fallos: 320:1166).

Esto es así porque “la garantía de igualdad en las cargas públicas no impide que la legislación considere de manera diferente situaciones que estima diversas, de forma tal que, de no mediar discriminaciones arbitrarias, se creen categorías de contribuyentes a tasas diferentes” (Fallos: 314:1293).

La Corte también profundizó en la aplicación del estándar de razonabilidad en materia impositiva. Consideró que las diferenciaciones normativas para supuestos que sean estimados distintos son valederas en tanto no sean arbitrarias ni obedezcan a propósitos de injusta persecución o indebido beneficio, sino a una causa objetiva para discriminar, aunque su fundamento sea opinable (Fallos: 313:928). Es decir que la aplicación de este estándar, en conjunto con el principio de igualdad exigen que las distinciones de tratamiento consagradas a través de gastos tributarios u otros beneficios fiscales cumplan con una serie de requisitos como: a) que persigan un fin legítimo y esté justificado; b) que haya racionalidad en los medios empleados para hacer la

estricto de análisis de la razonabilidad. Y más claramente lo ha hecho en el fallo “Hooft, Pedro c/Provincia de Buenos Aires”, del 16/11/04 donde también estaba en juego una demanda en la que se denunciaba discriminación por la clase de nacionalidad argentina del actor. Éste cuestionaba el requisito legal de la Provincia de Buenos Aires para ser camarista, según el cual sólo podían aspirar a dicho cargo los argentinos de nacimiento, con lo que implícitamente excluía a los argentinos por naturalización.

distinción; c) que haya proporcionalidad entre los fines perseguidos y los medios empleados. En definitiva, que no sean arbitrarios ni entrañen privilegios indebidos (ACIJ, 2018).

En línea con los estándares constitucionales antes reseñados, el *Principio 5* de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal establece que los Estados deben eliminar las discriminaciones estructurales y promover la igualdad sustantiva a través de su política fiscal, incorporando de forma transversal las perspectivas de las poblaciones discriminadas en su diseño e implementación, y adoptando acciones afirmativas cuando sea necesario. Los párrafos que siguen sintetizan los *Principios y Directrices* vinculados con la igualdad y no discriminación, detallando el tipo de medidas que los Estados deben impulsar y aquellas buenas prácticas que sería deseable que implementen. Así, los Estados deben:

- 1) Tomar medidas fiscales que contribuyan a eliminar, con un enfoque de interseccionalidad, las desigualdades estructurales y la discriminación en todas sus formas, y en particular la que enfrentan las personas en situación de vulnerabilidad. Deben movilizar, asignar y ejecutar recursos de forma equitativa contribuyendo a terminar con dichas desigualdades en la práctica, dar la máxima prioridad a la garantía de sus derechos, y tomar medidas fiscales especiales como la asignación prioritaria de recursos para eliminar la discriminación y promover la igualdad sustantiva, o el uso eficaz de subsidios o exenciones fiscales a favor de estos grupos. (Principio 5.1)
- 2) Abstenerse de adoptar tratamientos diferenciales injustificados, irrazonables o desproporcionados para el logro de un fin legítimo. Evitar discriminaciones indirectas como un sesgo tributario implícito, un beneficio tributario injustificado o una asignación inadecuada de recursos. Cuando las circunstancias obliguen a dar prioridad a ciertos grupos, dicha priorización debe basarse en razones de interés público y acordes al problema a enfrentar. Los criterios deben establecerse mediante un proceso de consulta pública adecuado, ser transparentes y estar sujetos al escrutinio público y, en caso de controversia, a la revisión judicial. (Principio 5.2)
- 3) Los Estados no pueden excusar su incapacidad de eliminar un trato diferenciado sobre la base de la falta de recursos, a menos que muestren que han usado todos los recursos a su disposición en un esfuerzo por abordar y terminar con la discriminación como una cuestión prioritaria. (Principio 5.3)
- 4) Identificar y evaluar las diferentes consecuencias de la política fiscal vigente y de sus propuestas de reforma en diferentes personas y grupos, considerando los efectos discriminatorios directos e indirectos y contemplando discriminaciones múltiples e interseccionalidades. Eventualmente, deben adoptar medidas alternativas, para lo que deben contar con información suficientemente desagregada. (Principio 5.4)

5) Garantizar la participación en la toma de decisiones fiscales de poblaciones tradicionalmente excluidas de los espacios de representación política (...). Cuando sea pertinente, los Estados deben garantizar el derecho a la consulta o el consentimiento libre, previo e informado en relación con la política fiscal. (Principio 5.4)

En función de este principio los Estados deberían:

- Eliminar toda legislación, regulación y práctica fiscal discriminatoria. (Directriz 1)
- Adoptar un enfoque étnico-racial en la política fiscal. (Directriz 3)
- Aplicar transversalmente las protecciones legales especiales que los derechos humanos dan a ciertos grupos (...) como los de interés superior y derecho a ser oído para la infancia y la adolescencia, o los de autonomía individual y participación e inclusión plenas y efectivas en la sociedad para las personas con discapacidad. (Directriz 4)
- Superar la invisibilidad estadística de poblaciones que enfrentan discriminaciones estructurales (Directriz 5) mediante la incorporación de indicadores que permitan identificar el impacto de la política fiscal sobre poblaciones específicas y estén alineados con los Objetivos de Desarrollo Sostenible, y mediante la realización de evaluaciones sobre los impactos distributivos en poblaciones específicas.

Por su parte, el *Principio 6* dispone que los Estados deben promover la igualdad sustantiva de género mediante su política fiscal con una perspectiva de interseccionalidad. Para ello, los Estados deben:

- 1) Utilizar la política fiscal para eliminar las discriminaciones por razones de género, promover la igualdad sustantiva de género y garantizar una distribución más justa del poder económico, incluso con medidas afirmativas en favor de las mujeres.
- 2) Reconocer el valor y la distribución desigual de las cargas de trabajo de cuidado y de trabajo doméstico no remunerados mediante la financiación de servicios, infraestructuras y políticas adecuadas que permitan reducir y redistribuir dichas cargas, en formas que promuevan la autonomía económica de las mujeres y el pleno ejercicio de sus derechos.
- 3) Eliminar discriminaciones por razones de género en las estructuras fiscales, y corregir los sesgos de género explícitos e implícitos en los sistemas tributarios y en cada impuesto en particular.
- 4) Impulsar y adoptar políticas fiscales progresivas para garantizar recursos suficientes, intransferibles, sostenibles y que cubran todos los niveles y ámbitos de política pública orientada a revertir las desigualdades de género y garantizar los derechos de las mujeres.

El *Principio 6* también regula Garantías procedimentales que incluyen la participación de las mujeres en los procesos de elaboración, ejecución y monitoreo de la política fiscal, y el análisis de los programas económicos desde una perspectiva de género, incluidos los de estabilidad macroeconómica y la deuda externa. El objetivo final es fomentar una distribución más equitativa de los bienes, el patrimonio, las oportunidades, los ingresos y los servicios.

Según este principio, las medidas de ajuste fiscal dirigidas a enfrentar las situaciones de desaceleración económica deben adecuarse a los principios de derechos humanos y de no discriminación, evitando especialmente la profundización de los niveles de pobreza de las mujeres, la sobrecarga de trabajo no remunerado y de cuidados, y la reducción del financiamiento y los presupuestos para las políticas de igualdad de género.

En función de este principio, en lo que aquí interesa, los Estados deberían incorporar un enfoque de género en sus tributos y sus sistemas tributarios (Directriz 2). Esto implica:

- Reconocer la diversidad de situaciones familiares y asegurar que ninguna medida fiscal desincentive el acceso a oportunidades laborales en igualdad de condiciones, ni provoque directa o indirectamente que el tiempo que las mujeres dedican al trabajo remunerado se reasigne a otro no remunerado.
- Tomar medidas para asegurar que los sistemas fiscales dejen de basarse en la presunción de que los hogares agrupan y comparten recursos por igual entre las personas que los integran.
- Disminuir el peso exagerado de los impuestos regresivos y que gravan el consumo, en especial de bienes de primera necesidad, y establecer exenciones o menores tarifas para productos priorizados en el consumo de mujeres.
- Eliminar sesgos de género explícitos e implícitos en el impuesto a la renta, por ejemplo, dando un tratamiento igualitario a ambos cónyuges, eliminando la atribución de ciertas rentas basadas en estereotipos de género, permitiendo las mismas deducciones para hombres y mujeres, y eliminando tratamientos que perjudican a las fuentes de ingresos en las que las mujeres están sobrerrepresentadas.
- Combatir la elusión fiscal y los flujos financieros ilícitos, y mejorar la recaudación fiscal de los grupos que concentran los niveles más altos de ingreso y riqueza a través del impuesto a la renta corporativa, los impuestos a la riqueza y a las propiedades, entre otros, y así disponer de mayores recursos para las políticas de igualdad de género.

D. Máximo uso de los recursos disponibles

El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (que posee jerarquía constitucional en Argentina) requiere a los Estados parte adoptar medidas hasta el máximo de los recursos de que dispongan para dar efectividad a los DESC (artículo 2.1.). Si bien existen debates sobre cuál es el alcance preciso de este principio, como punto de partida él abarca una diversidad de recursos que incluye tanto los recursos existentes, financieros y económicos (presupuestarios, tributarios, préstamos, asistencia, etc.) como los que un Estado puede obtener con esfuerzos razonables, y acá se incluye la utilización de aquellos “socialmente disponibles”, susceptibles de ser captados de forma legítima a través de reformas tributarias (ACIJ, 2018; Corti, 2019).

Para dar cumplimiento a este principio los Estados no sólo deben gestionar de forma eficiente los recursos de los que ya disponen, sino que deben movilizar todos los recursos, incluida la riqueza socialmente disponible, tanto internamente como internacionalmente mediante la cooperación internacional, y aumentar progresiva y equitativamente los ingresos a fin de garantizar los derechos (Bohoslavsky, 2016). Además, deben usar los recursos existentes de manera eficaz⁸⁹.

Este principio puede considerarse incumplido en los casos en que la presión tributaria sea muy baja, existan exenciones irrazonables o excesivas, o niveles de evasión y elusión fiscales muy elevados⁹⁰. De hecho, el Comité DESC ha dicho a los Estados que la reducción del impuesto de sociedades con el único fin de atraer inversores es incompatible con las obligaciones que incumben a los Estados por disminuir su capacidad de movilizar recursos (CDESC, 2017).

En línea con lo anterior, los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, en el Principio 10, establecen que los Estados deben movilizar el máximo de

⁸⁹ Ver Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, causa 1Q. 64. XLVI., “Q. C., S. Y. c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/ amparo”, en la que el Tribunal entendió que más allá de que el esfuerzo económico del Estado demandado era considerable, no se mostraba como el resultado de un análisis integral para encontrar la solución más eficiente y de bajo costo, en los términos que recomienda el Comité DESC.

⁹⁰ Ver, por ejemplo, E/C.12/ESP/CO/6. Observaciones. España. 24/04/2018, A/HRC/32/41/Add.1. Observaciones. República Dominicana. 21/10/2016

los recursos disponibles para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales. Para ello, los Estados deben:

- Adoptar un marco de políticas que asegure la movilización del máximo de los recursos de distinta índole, logrando el aprovechamiento pleno y eficiente de los recursos públicos existentes mediante un gasto público de calidad y, cuando sea necesario, incrementando la disponibilidad de recursos en formas progresivas, sostenibles y que promuevan la igualdad sustantiva mediante la combinación adecuada de instrumentos fiscales, monetarios, cambiarios y financieros.
- Ampliar el espacio fiscal mediante recursos que no están siendo movilizados como los que se pierden producto de la evasión y la elusión fiscal, la corrupción y el uso clientelar de los recursos, la subutilización de impuestos directos progresivos, los gastos tributarios mal diseñados y los flujos financieros ilícitos, o solicitando asistencia y cooperación internacional.
- Evaluar periódicamente los efectos de las medidas adoptadas para establecer si se han utilizado hasta el máximo de los recursos disponibles para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales de la manera más expedita y eficaz posible.

La Directriz 5 correspondiente a este Principio profundiza en la necesidad de justificar y evaluar estrictamente los gastos tributarios. Para hacerlo, recomienda:

- Asegurar una evaluación previa de los impactos sociales positivos de los gastos tributarios, y sujetarlos a audiencias públicas previas a su adopción para mitigar sus costos, en las que participe la ciudadanía interesada.
- Condicionar los gastos tributarios a la consecución de objetivos mensurables y limitarlos en el tiempo mediante cláusulas de caducidad.
- Evaluar periódicamente, de manera pública y transparente los gastos tributarios existentes, incluyendo todo incentivo o beneficio fiscal. Su continuidad debe estar condicionada a la comprobación de avances deliberados y concretos hacia fines legítimos compatibles con el marco de derechos humanos, y que no privilegien exclusiva o mayormente a los sectores de ingresos altos y a las grandes corporaciones.
- Los gastos tributarios que no tengan beneficios demostrables, o que profundicen las desigualdades, deben ser eliminados.
- Orientar los beneficios fiscales a actividades o sectores críticos, evitando renuncias generalizadas en el recaudo tributario. En el caso de incentivos a empresas, priorizar los vinculados a inversiones. Todo gasto tributario debería ser establecido por ley, y debe estar supervisado por alguna autoridad competente.

Por su parte, la Directriz 6 correspondiente a este Principio delinea las pautas tendientes a garantizar la transparencia de los gastos tributarios:

- Publicar todos los tratos diferenciales, tanto a nivel nacional como subnacional, incluyendo exenciones, beneficios fiscales, liberaciones o condonaciones. Asegurar la disponibilidad de información, en formatos abiertos, sobre su fecha de vigencia, evaluaciones y razonabilidad, así como las personas y empresas a quienes benefician, incluyendo su desagregación por decil de ingresos, sexo, raza, región, tipo de empresa, sector, obligación tributaria exceptuada, costo estimado, entre otra información relevante.
- Cuantificar su costo fiscal total, por beneficiario, por sectores y por tipo de beneficio o exención, tanto a nivel nacional como subnacional, e incluyendo las excepciones contenidas en acuerdos comerciales bilaterales y multilaterales. La metodología que se utiliza para estimar el costo de los gastos tributarios debería ser publicada, explicando el marco de referencia que se utiliza.
- Incluir la publicación de gastos tributarios en el calendario del ciclo presupuestario, para garantizar que el presupuesto final los tenga en cuenta.
- Dar publicidad a todos los acuerdos que suscriban que otorguen beneficios fiscales a uno o más contribuyentes.

E. Progresividad y no regresividad

Al reconocer que el pleno aseguramiento de los DESC puede tomar tiempo en función de los recursos estatales disponibles, en el artículo 2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales los Estados se comprometieron a lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos. Pero este principio no debe interpretarse de modo de privar a las obligaciones de los Estados de contenido significativo, ya que estos tienen un deber continuo de actuar hacia la garantía de los DESC y de no retroceder en los niveles de acceso a derechos alcanzados.

El estándar de progresividad y no regresividad cobra una relevancia fundamental en momentos de crisis. De hecho, el Principio 11 establece que los Estados deben asegurar que su política fiscal no genere retrocesos respecto de los niveles de protección alcanzados con relación a los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales, ni siquiera en contextos de crisis económica. Es decir que, si un gobierno decidiera disminuir la protección de un determinado derecho al adoptar medidas regresivas, este principio lo obligaría a explicar si analizó alternativas que no impacten negativamente en el goce de los derechos. Así, una medida regresiva sólo

será justificada si se prueba que hay un pleno aprovechamiento de los recursos socialmente disponibles, que se estudiaron todas las alternativas posibles, que se garantizó la participación de las personas y grupos afectados, y que se respeta la igualdad y la no discriminación.

En este análisis deberían considerarse, como parte de los recursos socialmente disponibles, aquellos gastos tributarios que benefician a sectores de la población que no requieren de ellos para subsistir, como sí podrían requerir las personas en situación de vulnerabilidad. En este sentido, la Directriz 1 correspondiente al Principio 11 dispone que los Estados deben:

explorar y agotar todas las alternativas de ampliación del espacio fiscal, incluidos tributos extraordinarios a las grandes fortunas y otras medidas tributarias progresivas, antes de adoptar políticas de austeridad, y asegurar que éstas no vulneren las obligaciones nacionales e internacionales en materia de derechos humanos.

F. Otros principios relevantes

Existen otros estándares desarrollados en los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal que son relevantes para analizar (y aplicar a) la política de gastos tributarios. Así, el Principio 12 establece que los Estados están facultados, y en ocasiones obligados, a incentivar o desincentivar conductas y corregir externalidades mediante instrumentos específicos de política fiscal, y a adoptar medidas fiscales prioritarias para garantizar los derechos humanos. De conformidad con este Principio, los Estados deben:

- Utilizar al máximo los impuestos, subsidios y otros instrumentos de la política fiscal para crear condiciones que contribuyan a la realización de los derechos humanos o a evitar condiciones que puedan ponerlos en riesgo, persiguiendo objetivos como frenar la especulación inmobiliaria, proteger el ambiente y transitar hacia un modelo de desarrollo más sostenible, o promover la salud pública.
- Adoptar mecanismos de protección o compensación para prevenir o mitigar posibles impactos regresivos y negativos de algunos de estos instrumentos sobre ciertos grupos y asegurar que su implementación sea coherente con todas sus obligaciones de derechos humanos.
- Movilizar y utilizar el máximo de los recursos disponibles para dar efectividad a derechos específicos sin lugar a discriminaciones. Al determinar qué acciones u omisiones equivalen a una violación a este deber, es importante establecer una distinción entre la incapacidad de

un Estado Parte de cumplir las obligaciones que ha contraído y la renuencia de dicho Estado a cumplir esas obligaciones.

- Demostrar que han realizado todo esfuerzo por utilizar todos los recursos que están a su disposición para satisfacer, con carácter prioritario, las obligaciones esenciales asociadas a cada derecho.

En función de estos Principios y en lo atinente al tema de esta tesis, los Estados deberían promover –mediante su política fiscal– el derecho a la salud (Directriz 1), el derecho a la vivienda (Directriz 2) y el derecho a la alimentación (Directriz 4) mediante, por ejemplo:

- Desincentivos para el consumo de alimentos y bebidas dañinas para la salud, por ejemplo, mediante el incremento del impuesto sobre las bebidas azucaradas y los subsidios a alimentos saludables.
- Eliminación de beneficios fiscales para actividades y productos que perjudiquen la salud, como el uso de agrotóxicos a gran escala o la producción, comercialización y el consumo de tabaco y otras sustancias nocivas.
- Desincentivos a prácticas especulativas con la propiedad inmueble que faciliten el acceso a la tierra de sectores empobrecidos, tanto en el ámbito rural como en el ámbito urbano.

La Directriz 7 del Principio 12 establece que los Estados deberían mitigar los potenciales impactos negativos de los instrumentos fiscales de incentivo y desincentivo de conductas y, para ello, recomienda asegurar que el diseño de estos instrumentos favorezca su progresividad y dar un uso progresivo y justo a los recursos recaudados mediante aquellos, al mismo tiempo que considerar la implementación de subsidios u otros gastos directos compensatorios con una disminución de la carga tributaria a la población de menores ingresos, o la eliminación o reducción de impuestos regresivos.

Por otra parte, el Principio 13 dispone que los Estados y las instituciones internacionales de las que hacen parte deben brindar asistencia y cooperación internacional en temas fiscales y crear un entorno de gobernanza global adecuado para lograr la plena realización de los derechos humanos. Este Principio contempla obligaciones extraterritoriales y de cooperación internacional e incluye recomendaciones como la creación de un organismo global y un tratado vinculante en materia fiscal (Directriz 2); la implementación de medidas adecuadas para el combate

de prácticas fiscales abusivas, como el intercambio automático de información (Directriz 3); considerar la posibilidad de hacer tributar a las empresas multinacionales como una unidad e imponer una tarifa mínima efectiva en el impuesto de sociedades, para frenar la carrera a la baja en impuestos corporativos (Directriz 4) y combatir las jurisdicciones de baja tributación (Directriz 5).

Por último, el Principio 14 indica que los actores no estatales, incluidas las empresas y los intermediarios, tienen responsabilidades en materia de derechos humanos en relación con su comportamiento fiscal. Deben pagar una contribución justa de impuestos en el lugar donde ejercen su actividad, publicar información que permita a las personas interesadas en cada jurisdicción donde tiene una filial o residencia fiscal comprobar su renta gravable, y obtener información sobre cómo se calculan y distribuyen sus beneficios y ganancias internacionalmente. También deben publicar información sobre los impuestos que pagan en cada país en que operan.

Adicionalmente, existen principios desarrollados por la doctrina y la jurisprudencia argentina en el marco del derecho constitucional tributario que son relevantes para analizar los gastos tributarios. En general, ellos han sido elaborados como protecciones o garantías de las y los contribuyentes frente a la potestad recaudatoria del Estado (ACIJ, 2018). Estos son los principios de legalidad, capacidad contributiva, generalidad de los tributos, equidad y proporcionalidad.

F.1) Legalidad

El principio de legalidad, derivado de los artículos 17, 52 y 75 inc. 1 y 2 de la Constitución Nacional, ha sido interpretado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación como una garantía del derecho relativo de propiedad de los individuos frente a la Administración, esencial en una forma republicana y democrática de gobierno, en tanto sólo a través de la voluntad popular expresada por los legisladores al sancionar una ley, se admite que el Estado detraiga una porción del patrimonio de los particulares para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines (Fallos: 180:384; 184:542).

En 2009, la Corte Suprema de Justicia de la Nación reafirmó a este principio como una garantía sustancial en el campo del derecho tributario, en el que sólo la ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la

obligación tributaria, esfera donde la competencia del Poder Legislativo es exclusiva (Fallos: 332:640). La Corte también ha sostenido desde antiguo la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar la conducta fiscal en materia tributaria (Fallos: 253:332 y otros). Es decir que se encuentran prohibidas las normas genéricas que no precisen los elementos básicos y estructurales del tributo, como los sujetos alcanzados y el hecho imponible.

La posibilidad de cuestionar judicialmente y de manera directa los gastos tributarios también se refuerza en aquellos casos en los que la exención no ha sido dispuesta por el Poder Legislativo, sino que ha sido dispuesta por el Poder Ejecutivo a través de decretos o resoluciones –como ocurrió en Argentina con la extensión del régimen de sinceramiento fiscal a funcionarios públicos y familiares–, o por el propio Poder Judicial –como ha ocurrido con la acordada de la Corte Suprema de Justicia sobre el pago del impuesto a las ganancias de jueces/zas y funcionarios/as del Poder Judicial, privilegio que a fines de 2016 se incorporó a la legislación tributaria– (ACIJ, 2018).

F.2) Capacidad contributiva

Tal como fuera mencionado al analizar el principio de igualdad, la capacidad contributiva, que surge implícitamente de los artículos 4, 16, 17, 28 y 33 de la Constitución Nacional, consiste en la aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado y es única de cada sujeto. No se reduce solamente a la apreciación económica del sujeto, sino que a veces se conjugan fines extrafiscales, factores de conveniencia y justicia social para la imposición, siempre con razonabilidad. Se manifiesta de tres formas: en el consumo, en la renta y en el patrimonio. Contiene y supera a los conceptos de capacidad económica y/o capacidad de pago (ACIJ, 2018).

F. 3) Generalidad de los tributos

El principio de generalidad de los tributos (artículo 33 y preámbulo de la Constitución Nacional) se refiere al alcance extensivo de la tributación a toda la ciudadanía que posea capacidad contributiva, de modo de no excluir a un sector privilegiándolo por sobre otro. Al respecto, la jurisprudencia consideró que las

exenciones y demás beneficios tributarios deben ser conferidos por razones económicas, sociales o políticas y las normas que los crean deben ser interpretadas en forma estricta, no siendo admisible la interpretación analógica ni extensiva⁹¹.

F. 4) Equidad y proporcionalidad

Los principios de equidad y proporcionalidad tienen raigambre en el artículo 4 de la Constitución Nacional, en tanto establece que el Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.

Mientras que el principio de equidad implica que la carga impositiva debe ser soportada equitativamente por toda la población, el de proporcionalidad (también regulado en los artículos 4 y 75 inc. 2 de la Constitución) requiere que el monto de los gravámenes esté en proporción a las manifestaciones de capacidad contributiva de los obligados a su pago. La Corte Suprema sostuvo que la proporcionalidad del art. 4° es un precepto que no se debe considerar aisladamente, sino en combinación con las reglas expresadas en el actual artículo 75 inc. 2⁹², y que ella está referida a la riqueza y a los impuestos progresivos⁹³.

⁹¹ La Corte entendió, por ejemplo, que la exención del impuesto a las ganancias concedida a las asociaciones deportivas no debía ser extendida a las que organizan y desarrollan carreras de caballos. Ver: CSJN, “Jockey Club de Rosario c/ Estado Nacional -DGI-”, sentencia del 18/04/1989.

⁹² “Eugenio Díaz Vélez c/ Provincia de Buenos Aires”. Fallos: 151:359

⁹³ “Gregorio Morán c/ Provincia de Entre Ríos, 30/11/1934, Fallos: 171:390; “Ayerza, Alejandro c/ Provincia de Córdoba, 26/08/1940, Fallos: 187:495; “Mason de Gil, Malvina c/ Municipalidad de Santa Rosa”, 12/4/1943, Fallos: 195:270.

VI. ANÁLISIS DE LA POLÍTICA DE GASTOS TRIBUTARIOS ARGENTINA A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y DE DERECHOS HUMANOS

Argentina tiene un sistema tributario que no responde a un diseño deliberado, con fines consensuados y claros, sino que es producto de modificaciones y agregados parciales en respuesta a las coyunturales necesidades recaudatorias y/o a la presión que logran ejercer en el Congreso determinados grupos de poder. De hecho, en las últimas dos décadas, el sistema tributario argentino ha sido objeto de frecuentes cambios que no formaron parte de una reforma integral y, por el contrario, fueron diseñados como medidas provisionales, con miras a generar recursos para cubrir déficits presupuestarios. Muy pocas de esas reformas tuvieron como objetivo incrementar la equidad (Rossignolo, 2018).

Lo anterior explica (o es síntoma de) una estructura tributaria caracterizada por una alta incidencia de impuestos indirectos y altos niveles de evasión e informalidad, que generan impactos discriminatorios y sesgos implícitos de género (ACIJ, 2023a). A esto se suman un conjunto de exenciones fiscales opacas, poco justificadas y que se sostienen a lo largo del tiempo a pesar de los persistentes disensos acerca de su eficiencia e impacto en el crecimiento económico (Sigal, 2020) y de que la evidencia disponible muestra que estas políticas constituyen sólo uno de los factores que pueden afectar la inversión, el empleo y el crecimiento económico (CEPAL-Oxfam, 2019).

El análisis de la documentación pública disponible en Argentina permite afirmar que esta es insuficiente para asegurar el derecho de acceso a la información pública en materia de gastos tributarios. Los datos que se publican no poseen desagregaciones que permitan un análisis con perspectiva de derechos y en clave de igualdad (Principios 7.3 y 7.4, Directriz 1, Principio 5, Directriz 5, Principio 10, Directrices 5 y 6). A la vez, debido a la extensiva aplicación del secreto fiscal, no es posible acceder a información relativa a sus beneficiarios y montos con los que se benefician, contrariando así la Directriz 4 del Principio 7 que ordena, en líneas generales, armonizar la regulación del secreto fiscal con el derecho humano de acceder a información pública.

Tampoco existen mecanismos de participación accesibles y genuinos, ni instancias de educación, cultura y democracia fiscal que permitan a la ciudadanía

involucrarse en la toma de decisiones fiscales (Principio 5.5, Principio 7, Directriz 3, Principio 6.5). Los casos descritos en el capítulo II.E de esta tesis permiten afirmar que se incumple sistemáticamente el estándar que indica que la adopción de decisiones de política fiscal debe estar abierta a un debate público informado por procesos de diálogo social inclusivo, amplio, transparente y deliberativo, con base en evidencia sólida y fiable de diferentes fuentes, y mediante un lenguaje accesible (Principio 7, Directriz 3). La participación dista de ser equitativa, plena, significativa, multisectorial e inclusiva. Por el contrario, suele limitarse a grupos interesados y beneficiados por los regímenes sectoriales.

No es posible evaluar con precisión la razonabilidad y la eficacia de los gastos tributarios ni sus impactos en la igualdad dado que no se realizan evaluaciones de impacto (Principio 7, Directriz 6). Esto lleva a que se sostengan sin revisión beneficios con impactos negativos. Tal es el caso de las alícuotas reducidas de IVA, las cuales si bien intuitivamente pueden parecer loables –porque se aplican sobre un impuesto intrínsecamente regresivo–, el propio Poder Ejecutivo reconoció que algunas de ellas (las que se aplican a las obras de arte, medicina prepaga, productos de panadería y construcción de viviendas) aumentan la regresividad del impuesto (Ministerio de Economía de la Nación, 2023a: 168), razón por la cual consideró imprescindible revisar las políticas públicas a ellas asociadas, dado que distorsionan negativamente el impacto en la cadena comercial y no implican, en muchos casos, una reducción en precios al consumidor final⁹⁴.

En los pocos casos que han sido analizados se ha comprobado que muchos de ellos generan inequidades y sacrifican ingresos que podrían invertirse directamente en políticas públicas. Tal es el caso, entre otros, de la exención de ganancias de jueces y magistrados; de los beneficios que se aplican a las ganancias de asociaciones civiles, fundaciones, mutuales y cooperativas –en tanto son utilizados principalmente por instituciones bancarias y empresas aseguradoras y esto podría generar inequidad con relación a otras empresas que, bajo otra forma societaria, tienen una carga tributaria

⁹⁴ Corresponde aclarar que no todos los gastos tributarios vulneran el principio de equidad. De hecho, algunos como las devoluciones de IVA aplicadas de forma personalizada pueden estar alineadas con el principio de igualdad en tanto benefician a sectores de menores ingresos, en los que mujeres y grupos vulnerables se encuentran sobrerrepresentados (Principio 5.1 y Principio 6). Ver <https://www.revistaanfibia.com/los-impuestos-no-influyen-en-las-desigualdades-de-genero/>

mayor–; y de la dispensa del IVA que recae sobre los honorarios de los Directores de Sociedades.

En relación con este punto, puede válidamente presumirse vulnerado el principio de igualdad en el caso de regímenes de promoción que benefician a zonas del país que tienen indicadores sociales y económicos más favorables que las zonas más desfavorecidas (como el de Tierra del Fuego), o en el caso de exenciones que se aplican a los impuestos que tienen un mayor impacto redistributivo (como la exención de ganancias a jueces, magistrados y funcionarios de los poderes judiciales o las exenciones en el impuesto a los bienes personales), y que, por ende, de ser cobrados eficientemente, deberían promover la igualdad.

También, a modo de ejemplo, podría analizarse como un supuesto de desigualdad y discriminación por condición social y económica la situación generada ante la exención del impuesto a los bienes personales, que se estableció como un beneficio para buenos cumplidores de sus obligaciones impositivas. Este beneficio se implementó con el paquete que aprobó el régimen de sinceramiento fiscal en julio de 2016, mediante la Ley N.º 27.260, pero sólo benefició a contribuyentes de mayor poder adquisitivo, quienes pagaban bienes personales y ganancias. Los contribuyentes que no pagaban impuesto a las ganancias por sus bajos ingresos ni impuesto a los bienes personales quedaban excluidos de toda posibilidad de beneficiarse (ACIJ, 2018). Estos supuestos podrían contrariar también los principios constitucionales de capacidad contributiva, equidad y proporcionalidad.

La mera existencia de gastos tributarios injustificados y del costo que estos tienen no sólo en términos fiscales sino también –en algunos casos– sociales y ambientales permite afirmar que el principio de máximo uso de los recursos disponibles tampoco se encuentra cumplido en Argentina. La existencia de algunos beneficios (como los detallados en el capítulo II.E y otros que se aplican a sectores concentrados de la economía) evidencia, cuanto menos, que no se está evaluando la utilización de recursos susceptibles de ser captados de forma legítima a través de reformas tributarias (Principio 10.1). La inexistencia de evaluaciones estrictas y periódicas sobre los efectos de las políticas de gastos tributarios refuerza el incumplimiento del principio de máximo uso de los recursos disponibles (Principio 10.2, Directriz 5).

En línea con lo anterior, y considerando el contexto de crisis que enfrenta la Argentina –cuyos impactos podrían verse agravados con las recientes medidas impulsadas por el gobierno entrante–, cobra especial relevancia la revisión de gastos tributarios inequitativos e injustificados para dar cumplimiento al principio de progresividad y no regresividad en caso de tomarse medidas regresivas, en tanto sólo serán justificadas si se prueba que hay un pleno aprovechamiento de los recursos socialmente disponibles, y que se estudiaron todas las alternativas posibles de ampliación del espacio fiscal (Principio 11, Directriz 1).

Por último, puede considerarse incumplido el Principio 12 –que dispone incentivar o desincentivar conductas y corregir externalidades mediante instrumentos específicos de política fiscal, y usar esos instrumentos para garantizar los derechos humanos– en tanto, al no contar con mecanismos de evaluación y revisión exhaustiva sobre los objetivos y resultados de los beneficios fiscales, Argentina no está en condiciones de utilizarlos para crear condiciones que contribuyan a la realización de los derechos humanos o a evitar condiciones que puedan ponerlos en riesgo.

VII. PROPUESTA DE REFORMA NORMATIVA⁹⁵

Como se ha visto, un sistema de ingresos adecuado se basa en impuestos socialmente justos y transparentes, lo cual implica que los sistemas tributarios no deben tener privilegios y deben ser equitativos, progresivos y redistributivos, al mismo tiempo que deben permitir la generación de recursos suficientes para sostener bienes y servicios públicos de calidad (Corti, 2019). Argentina dista de tener un sistema impositivo que respete estos parámetros.

Conocer los elementos básicos de la política tributaria es el primer paso para mitigar el impacto regresivo que pueden tener las decisiones fiscales en la garantía de los derechos. En un contexto donde las discusiones públicas suelen incluir argumentos de escasez de recursos, insuficiencia de fondos, o necesidad de reducir el déficit fiscal, deviene aún más esencial conocer en qué condiciones se renuncia a recursos que podrían orientarse a la satisfacción de derechos fundamentales (ACIJ, 2018).

El ex experto independiente para las Naciones Unidas sobre deuda externa y derechos humanos indicó –incluso antes de la actual crisis socioeconómica–, que para promover una mayor igualdad es necesario gravar a un nivel considerablemente más elevado la renta y el patrimonio, combatir la evasión y la elusión de impuestos, y eliminar los excesivos e injustificados privilegios fiscales de que gozan las personas con ingresos altos, porque contrarrestan los efectos de la tributación progresiva (Bohoslavsky, 2016). En igual sentido, el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de las Naciones Unidas ha instado a Argentina a fortalecer la capacidad redistributiva de su sistema fiscal a través de la revisión de las exenciones fiscales otorgadas a los sectores de altos ingresos y a llevar a cabo evaluaciones de los gastos tributarios existentes con el fin de identificar aquellos que deberían ser eliminados (CDESC, 2018).

⁹⁵ La propuesta fue desarrollada para el trabajo publicado por ACIJ en 2023, titulado “Gastos tributarios transparentes y equitativos. Una propuesta de reforma para la implementación de los beneficios impositivos en Argentina.” Para su desarrollo fueron consultadas las especialistas Agustina O'Donnell y Verónica Grondona y se realizó con el apoyo de Sofía Pasquini, abogada del equipo de trabajo del programa de justicia fiscal de ACIJ, bajo mi coordinación. Una vez concluida, la propuesta fue revisada por Agustina O'Donnell y Verónica Grondona y también por Pedro Biscay y Martín Mangas, ambos integrantes del Espacio de Trabajo Fiscal para la Equidad. A todos/as ellos/as agradezco enormemente el trabajo y la ayuda para llevar adelante esta propuesta.

A la luz de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal, los desafíos identificados a lo largo del presente trabajo, las buenas prácticas y recomendaciones de diversos organismos internacionales y los criterios aplicados a la regulación e implementación de los gastos tributarios en otros países de la región, se propone, a continuación, un conjunto de reformas aplicables a ciertos preceptos que forman parte de la Ley Nacional de Procedimiento Tributario N.º 11.683 (ACIJ, 2023b).

Dado que nuestro país carece de un código tributario y las diversas categorías impositivas se rigen por leyes especiales sujetas a modificaciones frecuentes, dicha ley se presenta como el marco más idóneo para efectuar estas reformas. Es importante resaltar que la Ley N.º 11.683 regula todos los impuestos nacionales y establece garantías para los contribuyentes, incluyendo el instituto del secreto fiscal. Por lo tanto, resulta apropiada para establecer las pautas que deben regir en el ámbito de los gastos tributarios. De implementarse, las reformas propuestas podrán contribuir a promover una mayor transparencia y responsabilidad en el sistema tributario.

Tal como se ha aclarado con anterioridad, al momento de escritura de esta tesis la agencia de recaudación nacional era la Administración Federal de Ingresos Públicos. Sin embargo, en octubre de 2024 el Poder Ejecutivo nacional, mediante el decreto N.º 953/2024, disolvió la AFIP y creó la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA). El mencionado decreto regula explícitamente que la ARCA ejercerá las funciones que se hubieran otorgado al organismo que se disuelve por la ley N.º 11.683, entre otras (art. 7 del decreto). Es por ello que las reformas propuestas resultan aplicables al nuevo organismo.

A. Lineamientos que deben regir los gastos tributarios

En primer lugar, se propone la incorporación de un nuevo artículo, el Artículo 112 bis, en la Ley N.º 11.683 de procedimiento tributario. Este artículo tiene como objetivo consolidar un conjunto de buenas prácticas que aborden cuestiones relativas a la motivación para la creación, la implementación, el control, la evaluación, la revisión y eventual derogación de beneficios fiscales.

La redacción propuesta es la siguiente:

ARTÍCULO 112 bis — Régimen aplicable a gastos tributarios y otros tratos diferenciales en los gravámenes.

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

- a) Deberá encontrarse sustentada en un “Informe de Motivos” que contenga:
 - i) los objetivos, los alcances concretos y los sujetos beneficiados de la propuesta;
 - ii) el análisis cuantitativo del costo fiscal efectivo de la medida, especificando el ingreso alternativo respecto de los ingresos que se dejarán de percibir;
 - iii) el sustento que demuestre que la medida adoptada resulta más eficaz y eficiente respecto a otras opciones de política de gasto público considerando los objetivos propuestos;
 - iv) la evaluación de que no se generen condiciones de competencia desiguales o repercusiones negativas en relación con la equidad horizontal respecto a los contribuyentes no beneficiados;
 - v) el análisis de sus impactos en la promoción de la igualdad socioeconómica y de género y en las condiciones socioambientales del sector, la región o el territorio;
 - vi) la/s Autoridad/es de Aplicación que estará/n a cargo del monitoreo de la medida;
 - vii) los indicadores y/o aspectos que se emplearán como línea de base para el monitoreo que estará a cargo de la Autoridad de Aplicación determinada en consonancia con el inciso anterior. Entre estos indicadores deben contemplarse aquellos que permitan medir resultados en términos socioambientales y de género;
 - viii) un plazo de vigencia claro, el cual no podrá exceder de tres (3) años para los regímenes de promoción, entendiéndose otorgada por un plazo

máximo de tres (3) años aquella medida que no indique un plazo de vigencia concreto. En el caso de los tratamientos diferenciales regulados a través de la ley del impuesto, no aplicará el máximo de tres (3) años de vigencia, quedando sujeto a una instancia de evaluación por parte de la Autoridad de Aplicación en caso de exceder de un (1) año.

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

b) La/s Autoridad/es de Aplicación tendrá/n que presentar anualmente al Congreso de la Nación, y publicar en su página web, una evaluación (“Evaluación Anual”) de todas las exoneraciones, incentivos, beneficios y/o cualquier otro tratamiento impositivo diferencial a su cargo, las cuales deberán abordar el desarrollo de los aspectos incluidos en el “Informe de Motivos”, a saber, evaluación de:

- i) la eficacia y eficiencia de la medida respecto del logro del/los objetivo/s buscado/s y sus alcances (informar si los beneficios llegan al público objetivo y cuantificar dichos alcances);
- ii) el costo fiscal efectivo de la medida, especificando el ingreso alternativo respecto de los ingresos que se dejaron de percibir en el período transcurrido desde la entrada en vigencia;
- iii) la alineación de la medida con la política pública que la sustenta;
- iv) si se generan condiciones de competencia desiguales o repercusiones negativas en relación con la equidad horizontal respecto a los contribuyentes no beneficiados;
- v) su impacto en la promoción de la igualdad socioeconómica y de género y en las condiciones socioambientales del sector, la región o el territorio;
- vi) si se generaron condiciones de competencia desiguales respecto a los contribuyentes no beneficiados;

- vii) los factores y/o aspectos particulares dispuestos conforme el “inciso a.vi)” del presente artículo;
- viii) el plazo de vigencia de la medida, en especial, en aquellos casos en que el término de duración esté llegando a su fin y se considere oportuna la extensión de dicha duración;
- ix) si promueve el desarrollo del sector, la región o el territorio; a través de:
 - 1) la creación de empleos directos e indirectos,
 - 2) las condiciones laborales de los empleos creados,
 - 3) la promoción de la igualdad socioeconómica y de género,
 - 4) el aumento de las capacidades productivas del sector,
 - 5) el aumento de las inversiones en la región, sector o territorio,
 - 6) otros aspectos debidamente justificados;
- x) las fuentes de información usadas para abarcar los datos de los incisos anteriores.

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

- c) En caso de tratarse de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios aplicados sobre impuestos directos como los patrimoniales, sobre bienes de lujo o sobre bienes o servicios que dañen la salud y/o el medioambiente, se requiere una justificación y verificación reforzada sobre su efectividad.
- d) Cuando se trate de regímenes de promoción, la prórroga de la exoneración, incentivo o beneficio tributario podrá ser aprobada por un periodo de hasta tres (3) años, contado a partir del término de su vigencia. Para la aprobación de la prórroga se requiere necesariamente de la evaluación por parte de la Autoridad de Aplicación del impacto de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, que deberá contemplar los aspectos enumerados en el inciso “b” de este

precepto. Esta evaluación deberá ser efectuada por lo menos un (1) año antes del término de su vigencia.

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

B. Excepciones a la aplicación del secreto fiscal

En segundo lugar, se plantean diversos agregados al actual artículo 101 de la Ley 11.683, que regula el secreto fiscal. Con ellas se busca impulsar una regulación más democrática del secreto fiscal y eliminar la confidencialidad de la información sobre contribuyentes que sean beneficiarios de gastos tributarios. Se trata de una propuesta que respeta la intimidad de las personas, pero al mismo tiempo permite a la ciudadanía acceder a la información necesaria para controlar la gestión de los recursos públicos (O'Donnell, 2022; Santos Flores, 2020). La redacción propuesta es la siguiente:

ARTÍCULO 101 — “[...] El secreto establecido en el presente artículo no regirá: [...]”

i) Respecto de los contribuyentes beneficiarios de gastos tributarios o sus beneficiarios finales, exoneraciones, incentivos, beneficios o cualquier otro tratamiento impositivo diferencial sólo en lo relativo al monto con el que se beneficia. En tales casos, se

podrán publicar los siguientes datos por grupos de contribuyentes: nombre o razón social, CUIT, situación frente al IVA y monto del beneficio. Cuando se trate de personas humanas deberá publicarse el total de patrimonio e impuesto pagado y el género. En caso de tratarse de personas jurídicas deberá detallarse el tamaño (ingresos totales, ingresos sujetos a impuestos, ganancia sujeta a impuesto, impuesto pagado y cantidad de empleados) y la actividad que desarrolla.

La Dirección General Impositiva (DGI) dependiente de la AFIP estará obligada a suministrar, o a requerir –si careciera de la misma–, la información bancaria, financiera o bursátil que le solicitaran, en cumplimiento de las funciones legales, la Dirección General de Aduanas (DGA) dependiente de la AFIP, la Comisión Nacional de Valores y el Banco Central de la República Argentina, sin que pueda alegarse respecto de ello el secreto establecido en el Título V de la Ley N° 21.526 y en los artículos 8°, 46 y 48 de la Ley N° 17.811, sus modificatorias u otras normas legales pertinentes.

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

VIII. REFLEXIONES FINALES

El desarrollo de esta tesis permite afirmar que se han dado fuertes avances en la interpretación que organismos de derechos humanos vienen haciendo en la última década sobre el rol que debería cumplir la política fiscal para garantizar el acceso a derechos en condiciones de igualdad. Ello se desprende del entendimiento compartido por diferentes actores e instituciones sobre el papel instrumental y trascendental que esta tiene para financiar políticas públicas adecuadas, suficientes y de calidad; así como para redistribuir el ingreso y la riqueza, entre otras funciones. Sin embargo, no alcanza con ese entendimiento compartido. Se requieren esfuerzos y voluntades políticas claras, direccionadas y eficientes para que la política fiscal permita a los Estados disminuir efectivamente las desigualdades.

Escribí esta tesis convencida de que la caracterización del sistema tributario argentino exige un ejercicio de reflexión que va más allá de concebirlo como un instrumento de recaudación y distribución de recursos, porque refleja con total claridad las relaciones de poder y de desigualdad que caracterizan a nuestra sociedad. Basta ver quiénes son las personas más afectadas por la estructura predominantemente regresiva de nuestro sistema impositivo para confirmar los sesgos que el sistema tributario replica: las personas de menores ingresos y, entre ellas, las mujeres –por su sobrerrepresentación en dicho grupo poblacional– son quienes aportan proporcionalmente más a la recaudación de impuestos.

Son muchas las razones por las cuales resulta tan complejo contar con sistemas fiscales más justos y no ha sido el objetivo de la tesis abordarlas. Sin embargo, me permito aprovechar estas palabras finales para reflexionar sobre algunas de esas razones o aristas que la tesis no aborda. Una de ellas es la captura del Estado. El informe de Oxfam describe a la captura del Estado como “el ejercicio de influencia abusiva por una élite –en favor de sus intereses y prioridades y en detrimento del interés general– sobre el ciclo de políticas públicas y los organismos del Estado, con efectos potenciales en la desigualdad y en el correcto desempeño de la democracia” (Cañete Alonso, 2018: 14). Entre estos mecanismos se encuentran campañas mediáticas, puerta giratoria, ruptura de mecanismos ordinarios regulados para la toma de decisiones, lobby y control de conocimiento, etc.

La captura del Estado, al igual que la corrupción, son factores complejos y multicausales que impactan en nuestra democracia profundizando las desigualdades – económica, social, política, de género, etc.– y distorsionando los fines colectivos de la política fiscal. Ambas tienen múltiples consecuencias negativas en términos distributivos y sustantivos, ya que afectan la legitimidad del accionar del Estado, disminuyendo la confianza en la democracia y el Estado de derecho. De hecho, estoy convencida de que los déficits estructurales de prevención de la corrupción y la captura del Estado, junto con un sistema fiscal que favorece la concentración de la riqueza y la profundización de la desigualdad, son parte central de la grave crisis social y económica que atraviesa nuestro país (Izcurdia *et al.*, 2023).

En Argentina, uno de los factores que facilita la captura de lo público por parte de las élites económicas es la casi nula existencia de canales institucionales de participación de la ciudadanía en condiciones de igualdad en las discusiones fiscales. Esto produce un desbalance en la posibilidad de influir en la toma de decisiones, según el poder económico de los diferentes sectores de la sociedad. Un ejemplo de este desequilibrio son las políticas de gastos tributarios analizadas en extenso en esta tesis.

La falta de participación, de previsión de objetivos claros y de justificaciones en la definición de esos beneficios, así como la ausencia de mecanismos de evaluación adecuados sobre sus ventajas y desventajas, dan lugar a la implementación de privilegios fiscales injustificados. Es así que, como consecuencia del marco de opacidad en el que se aprueban e implementan, los gastos tributarios han generado un sistema proclive a la evasión y a la corrupción, y tuvieron un impacto negativo en la igualdad al beneficiar mayoritariamente a sectores con altas rentas y forzar la compensación de los gastos tributarios con impuestos regresivos como el IVA (Martín, 2009).

La definición del régimen de promoción de la minería regulado en los años 90 por la Ley 24.196, por ejemplo, es una muestra de los déficits de este tipo de políticas. Se aprobó con menos de cuatro meses de discusión parlamentaria y sólo participaron representantes de intereses de las empresas mineras, sin el involucramiento de las comunidades o habitantes de las zonas en las que se encontraban los proyectos mineros. Se consolidaron beneficios a las compañías sin razones expresas sobre su necesidad ni metas concretas para evaluar sus impactos. A más de tres décadas de su

aprobación, sigue pendiente una evaluación integral de los impactos fiscales del régimen que permita vislumbrar recursos capturados (Izcurdia *et al.*, 2023).

El caso de la minería no es la excepción y la casi nula justificación de este tipo de políticas tampoco lo es, ni en Argentina ni en el resto del mundo. De hecho, la OCDE comprobó que muchos de estos beneficios fiscales han sido considerados la onceava razón entre doce mencionadas por empresas para definir sus inversiones y que, en la mayoría de los casos, la inversión hubiera tenido lugar igualmente sin ellos (OCDE, 2015). En este punto cobra relevancia un trabajo colectivo en el que tuve el placer de participar: *Mitos impuestos: una guía para disputar ideas sobre lo fiscal* (Rua, 2023). Se trata de un manual de ensayos elaborado por un grupo de especialistas, investigadoras/es y organizaciones de la sociedad civil de Argentina con la convicción de que necesitamos dar la batalla cultural en torno a “lo fiscal” y debatir en profundidad sobre el rol de la política tributaria para reducir la desigualdad de nuestro país y avanzar hacia una sociedad más democrática y justa.

En marzo de 2022 este grupo se empezó a reunir mensualmente para discutir, proponer e instalar en la agenda pública otras perspectivas sobre los temas fiscales. Así surgió el Espacio de Trabajo Fiscal para la Equidad (ETFE), una red que busca aportar análisis técnicos, políticos y culturales para discutir la fiscalidad desde enfoques heterodoxos, con perspectiva de derechos humanos y género.

Entre los mitos abordados por el manual antes citado se encuentran varios íntimamente relacionados con el tema de esta tesis, tales como aquellos que afirman que las grandes empresas son las que más aportan a la recaudación de impuestos, o que para crecer hay que bajar los impuestos, que las inversiones dependen exclusivamente de la reducción impositiva; o que el secreto fiscal es la regla y no una excepción al derecho de acceso a la información pública cuando se trata de datos relativos a la gestión de los fondos públicos.

A contramano de lo que estos mitos intentan instalar, hoy los sectores económicos concentrados son los que menos aportan –en términos proporcionales a su capacidad de pago– porque los impuestos sobre la riqueza son muy bajos y porque emplean muchos mecanismos para evadir impuestos. Es así que Argentina ocupa el tercer puesto en el ranking global de países con dueños de empresas en guaridas

fiscales⁹⁶, publicado en la investigación periodística conocida como *Pandora Papers* (Fitz Patrick *et al.*, 2021). Esa investigación puso en evidencia que las riquezas acumuladas mediante la elusión y la evasión en cuentas *offshore* no son sólo el reflejo de un sistema económico y tributario injusto, sino que también son herramientas de impunidad para el delito y la corrupción.

Lamentablemente, la recurrencia a mitos vinculados con la administración del Estado (Rua, 2023; CESR, 2019) no es nueva como herramienta para legitimar medidas de ajuste fiscal. Analistas de la economía política de la austeridad, como fenómeno capitalista que se ha extendido a lo largo de la historia del siglo XX, explicaron que muchos decisores públicos han logrado instalar el poder continuo de la austeridad haciendo referencia a equivalencias engañosas establecidas entre los presupuestos de los hogares y los nacionales, u ocultando las verdaderas causas de las crisis trasladando la responsabilidad exclusivamente al tamaño del Estado y a los beneficiarios de la asistencia social (Wamsley, 2024; Mattei, 2022).

Sostiene Wamsley (2024) que detrás de cada alegato a favor de la estabilidad de precios y la prudencia fiscal siempre hubo un proyecto de clase con claros objetivos distributivos y políticos. Es así que las reformas impulsadas con estas excusas como marco incluyeron una reducción sustancial de la carga fiscal para los ricos.

En este punto, me parece oportuno mencionar una de las primeras lecturas que, siendo todavía estudiante de grado, me llevó a profundizar en el entendimiento de la política fiscal desde un enfoque de derechos. Me refiero al libro de Holmes y Sunstein (2011) titulado *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*. Con este libro, además de desaprender la incorrecta (e ideologizada) clasificación de “derechos positivos” y “derechos negativos”, que indica que los únicos derechos costosos son los derechos sociales, tomé dimensión de la importancia de los impuestos para contar con sistemas de protección social y servicios públicos robustos e igualitarios. También me permitió reflexionar sobre algo prácticamente ausente en las cursadas de Derecho: el trasfondo sociocultural que tienen todas las regulaciones jurídicas, por más técnicas que parezcan.

⁹⁶ Según el Índice de Guárdas Fiscales Corporativas elaborado por Tax Justice Network, las guaridas fiscales son los países o jurisdicciones más cómplices a la hora de ayudar a las empresas multinacionales a pagar menos impuestos sobre la renta de las sociedades. Ver: <https://cthi.taxjustice.net/es>

Estas reflexiones en cadena me llevan a pensar en las críticas de Samuel Moyn (2019) a las estrategias del movimiento de derechos humanos, del cual me siento parte. Volví a leer a este autor tratando de buscar herramientas para repensar el rol de la sociedad civil en un mundo que exagera las desigualdades al extremo. Moyn (2019) dice que la era de los derechos humanos fue muy amable con los ricos y que descuidamos las demandas por una justicia social y económica más amplia. Los datos confirman que Moyn critica con evidencias. Un dato muy elocuente es aquel que indica que el 1% más rico acumula casi el doble de riqueza que el resto de la población mundial (Oxfam, 2023). Los datos del Banco Mundial, citados en el mismo informe de Oxfam (2023) también son elocuentes: en 2020 la pobreza extrema creció por primera vez en 25 años. Al mismo tiempo, la riqueza extrema ha aumentado drásticamente desde el inicio de la pandemia.

Moyn (2019) sostiene que mientras que las violaciones de los derechos políticos han atraído una atención sin precedentes, el compromiso con la igualdad material ha desaparecido silenciosamente. En su lugar, la liberalización económica se ha convertido en la fuerza dominante. Considera el autor que, a través de los campos del desarrollo, la defensa moral, la filosofía y la política gubernamental, el ideal de suficiencia suplantó gradualmente lo que alguna vez fue un ideal de igualdad. En el mismo sentido se ha expresado la profesora Kári Hólmar Ragnarsson al afirmar que los derechos humanos han establecido un “piso” de vida decente, pero permanecen indiferentes al “techo” de la desigualdad económica (De Schutter, 2023). Es en este punto en el que la política fiscal debe jugar un papel crucial y en el que queda muchísimo camino por construir y recorrer.

Para recuperar el optimismo, vale la pena reiterar que en los últimos años varios organismos de derechos humanos –reconociendo la trascendencia instrumental y estructural de la política tributaria– han avanzado en delinear cómo deben ser los sistemas impositivos desde un enfoque de derechos. El primero ha sido el Comité DESC, que en 2016 comenzó a recomendar a los Estados que regulen impuestos progresivos para financiar el gasto social (De Schutter, 2023). Luego, de la mano del lanzamiento de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal y su uso por parte de relatores/as y expertos/as independientes, se han profundizado los análisis de la política fiscal desde un enfoque de derechos humanos.

En 2023, Olivier De Schutter resaltó la importancia de impulsar reformas transformadoras que cuestionen el modelo económico imperante como única alternativa realista para garantizar el genuino cumplimiento de los derechos humanos. En dicha ocasión, el Relator ha invitado a la comunidad internacional a preguntarse si, dado que el crecimiento económico ha causado niveles tan altos de desigualdad, ¿no es hora de que cuestionemos el valor de ese crecimiento? (De Schutter, 2023).

De Schutter (2023) también anticipó una respuesta: la obsesión por el crecimiento económico como solución para erradicar la pobreza parece contradictoria cuando ese crecimiento ha causado tanta miseria en la población. Pero el Relator no sólo reflexiona sobre los desafíos del capitalismo, sino que también propone medidas concretas para revertir las desigualdades estructurales. Entre ellas propone rechazar el PIB como indicador de progreso, valorar mejor el trabajo doméstico y de cuidados no remunerado, poner un tope a la riqueza generada por industrias destructivas, cobrar impuestos sobre la herencia, mejorar la cooperación internacional contra la evasión fiscal, etc. (De Schutter, 2024).

Me interesa particularmente uno de los temas que De Schutter plantea en su último informe: el referido a la valoración del trabajo de cuidados, abordado hace muchísimo tiempo desde la economía y la abogacía feministas. Uno de los aspectos centrales de estas corrientes refiere a la explicitación de la manera en que las sociedades resuelven la reproducción cotidiana de las personas y al rol que esto juega en el funcionamiento económico y en los determinantes de la desigualdad (Pautassi y Rodríguez Enríquez, 2014).

Confío en que serán los movimientos feministas y heterodoxos, así como el trabajo en red e interdisciplinario los que nos permitirán encontrar alternativas e impulsar reformas transformadoras que cuestionen el modelo económico imperante y garanticen el cumplimiento de los derechos humanos y la justicia social.

Espero que esta tesis y las próximas que vengan aporten un granito de arena para que el derecho y las políticas públicas sean herramientas de transformación social valiosa, y que realmente ayuden a que todas y todos tengamos vidas dignas de ser vividas.

IX. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ACIJ, CELS, Dejusticia, FUNDAR, INESC, RJFALC, CESR. (2021). *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*. https://derechosypoliticafiscal.org/images/ASSETS/Principios_de_Derechos_Humanos_en_la_Politica_Fiscal-ES-VF-1.pdf
- Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos [ACNUDH] (2013). Reporte sobre las medidas de austeridad en los derechos económicos, sociales y culturales, E/2013/82. <https://docs.un.org/E/2013/82> (2019). Consecuencias de la deuda externa y las obligaciones financieras internacionales conexas de los Estados para el pleno goce de todos los derechos humanos, sobre todo los derechos económicos, sociales y culturales, A/74/178. <https://docs.un.org/E/2013/82>
- Agencia de Noticias RedAcción - ANRed. (16/9/2021). “A seis años, el peor desastre ambiental minero de Argentina continúa impune”. <https://www.anred.org/2021/09/16/a-seis-anos-el-peor-desastre-ambiental-minero-de-argentina-continua-impune/>
- Aranda, Darío. (23 de marzo de 2023). “Se cumplen dos décadas de la votación que rechazó el extractivismo. Esquel: 20 años del “No a la mina””. *Página 12*. <https://www.pagina12.com.ar/534106-esquel-20-anos-del-no-a-la-mina#:~:text=Es%20que%20este%2023%20de%20marzo%20se%20cumple,y%20su%20decisi%C3%B3n%20de%20nunca%20abandonar%20las%20calles>.
- Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia [ACIJ]. (2018). *Las exenciones a la luz del principio de igualdad. Informe sobre gastos tributarios en Argentina*. Buenos Aires. acij.org.ar/wp-content/uploads/2018/11/Las-exenciones-a-la-luz-del-principio-de-igualdad-online.pdf
- (2020). “Recomendaciones para una regulación de los gastos tributarios con enfoque de derechos”. <https://acij.org.ar/wp-content/uploads/2020/09/Recomendaciones-para-una-regulacio%CC%81n-de-los-gastos-tributarios-con-enfoque-de-derechos-.pdf>
- (2023a). “Justicia fiscal y justicia de género: dos demandas urgentes e inseparables.” https://acij.org.ar/wp-content/uploads/2023/03/Justicia-fiscal-y-justicia-de-genero_-dos-demandas-urgentes-e-inseparables.pdf
- (2023b). “Gastos tributarios transparentes y equitativos. Una propuesta de reforma para la implementación de los beneficios impositivos en Argentina.”. <https://acij.org.ar/wp-content/uploads/2024/04/ACIJ-Informe-Gastos-Tributarios-Abril-2024.pdf>
- Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal [AIReF]. *Evaluación del gasto público 2019. Estudio: Beneficios fiscales*. https://www.airef.es/wp-content/uploads/2020/10/Docu_Varios_SR/Estudio_Beneficios_Fiscales_Spending_Review.pdf

- Banco Mundial. (2012). *El Gasto Tributario en Colombia. Una propuesta de evaluación integral y sistémica de este instrumento de política pública*. Bogotá. <https://documentos.bancomundial.org/es/publication/documents-reports/documentdetail/945121468022751656/el-gasto-tributario-en-colombia-una-propuesta-de-evaluacion-integral-y-sistematica-de-este-instrumento-de-politica-publica>
- (2017). *Hacia un sistema tributario más eficiente. Evaluación de la eficiencia fiscal, análisis de costos y beneficios de los gastos fiscales y estudio sobre el empleo informal y sus repercusiones en el sistema tributario*. Santo Domingo. <https://documents1.worldbank.org/curated/ru/481411518538354879/pdf/Gearing-up-for-a-more-efficient-tax-system-an-assessment-of-tax-efficiency-a-cost-benefit-analysis-of-tax-expenditures-and-an-exploration-of-labor-informality-and-its-tax-implications.pdf>
- (17 de marzo de 2020). “La respuesta del Grupo Banco Mundial a la COVID-19 aumenta a USD 14.000 millones para ayudar a sostener las economías y proteger el empleo”. <https://www.bancomundial.org/es/news/press-release/2020/03/17/world-bank-group-increases-covid-19-response-to-14-billion-to-help-sustain-economies-protect-jobs>
- Baum, Gabriel, Robert, Verónica y Moncaut, Nicolás. (2020). “Argentina y la fábrica de tecnología global”, *Revista Anfibia*. <http://revistaanfibia.com/ensayo/ley-economia-conocimiento-argentina-y-la-fabrica-de-tecnologia-global/>
- Benumea, Iván y Garduño, Javier. (2016). *Privilegios Fiscales. Beneficios inexplicables para unos cuantos*. México: Fundar, Centro de Análisis en Investigación. <https://privilegiosfiscales.fundar.org.mx/wp-includes/credits/PrivilegiosFin.pdf>
- Benumea, Iván, Martínez Saldívar, Ana Belén y Ramírez, Emmanuel. (2021). *Discrecionalidad y falta de regulación: el origen de los privilegios fiscales*. México: Fundar, Centro de Análisis e Investigación. https://fundar.org.mx/wp-content/uploads/2021/06/Informe_Origen-de-los-privilegios-fiscales.pdf
- Bohoslavsky, Juan Pablo. (2016). “Desigualdad económica, crisis de deuda y derechos humanos”, *Maíz*, pp. 96-100. https://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/53603/Documento_completo_.pdf-PDFA.pdf?sequence=1&isAl%20lowed=y
- (2020). “COVID-19: Llamamiento urgente para una respuesta a la recesión económica desde los derechos humanos”. Ginebra: Oficina de Derechos Humanos de las Naciones Unidas. https://www.ohchr.org/sites/default/files/Documents/Issues/Development/IE%20Debt/20200414_IEDebt_urgent_appeal_COVID19_sp.pdf
- Bril Marcarenhas, Tomás, Gatto, Francisco, Aggio, Carlos, Pezzarini, Lucía, Cunial, Santiago y Sancisi, Ángeles. (2023). *Tierra del Fuego: análisis de la viabilidad de la transformación productiva*. Buenos Aires: Fundar. <https://fund.ar/wp->

[content/uploads/2023/06/Fundar_DOC3_TDF_Analisis_viabilidad_transformacion_productiva-1.pdf](#)

- Campana, Yohnny. (2011). *¿Son efectivas las exoneraciones tributarias en la selva? Una primera aproximación a la medición de su impacto en el bienestar de los hogares*. Lima: Universidad de San Andrés. <https://cies.org.pe/investigacion/son-efectivas-las-exoneraciones-tributarias-en-la-selva-una/>
- Campos Vázquez, Raymundo Miguel. (2022). “Medición de las renunciaciones recaudatorias en América Latina”, *Documentos de Proyectos* (LC/TS.2022/148). Santiago: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/b4bd240f-f9e4-4c91-8f3a-3329c4fc0b31/content>
- Cañete Alonso, Rosa. (2018). *Democracias capturadas: el gobierno de unos pocos. Mecanismos de captura de la política fiscal por parte de las élites y su impacto en la desigualdad en América Latina y el Caribe (1990-2017)*. Oxfam - CLACSO. https://oi-files-d8-prod.s3.eu-west-2.amazonaws.com/s3fs-public/file_attachments/democracias_capturadas_full_es.pdf
- Cea D’Ancona, María Ángeles. (2014). “El uso de fuentes documentales y estadísticas”, en *Metodología cuantitativa. Estrategias y técnicas de investigación social*. Madrid: Síntesis, pp. 220-238.
- Center of Economic and Social Rights [CESR]. (18 de diciembre de 2019). “Desmantelando mitos: argumentos para enfrentar la austeridad en América Latina”, [On-line], Dirección URL. <https://cesr.org/es/desmantelando-mitos-argumentos-para-enfrentar-la-austeridad-en-am%C3%A9rica-latina/#:~:text=La%20evidencia%20y%20los%20argumentos%20presentados%20en%20Desmontando,solo%20a%20unos%20pocos%20y%20perjudican%20a%20muchos>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias [CIAT]. (2011). *Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios: Una experiencia Iberoamericana*. Panamá: CIAT. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2011_manual_gasto_tributario_esp.pdf
- CESR, ACIJ, Dejusticia, Fundar, CELS, INESC, IBP. (2017). “Comentarios al informe provisional ‘Pobreza, pobreza extrema y derechos humanos’ de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos”. https://www.cels.org.ar/web/wp-content/uploads/2017/11/Comentarios-Informe-CIDH-Pobreza-y-Derechos-Humanos.final_.pdf
- CIAT/UN-DESA. (2018). *Diseño y evaluación de los incentivos tributarios en países en desarrollo. Temas seleccionados y un estudio país*. https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2018_diseno_evaluacion_incentivos_nacionesunidas_ciat.pdf

Comisión Económica para América Latina y el Caribe [CEPAL]. (2019). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe. Políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*.

https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075_es.pdf

(19 de mayo de 2021). “CEPAL destaca la necesidad de un nuevo pacto fiscal para una recuperación transformadora con igualdad de género en la Semana por la Justicia Fiscal y los Derechos Humanos”.
<https://www.cepal.org/es/notas/cepal-destaca-la-necesidad-un-nuevo-pacto-fiscal-recuperacion-transformadora-igualdad-genero>

(2022). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe* (LC/PUB.2022/7-P). Santiago.
https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/47920/1/S2200395_es.pdf

(2023). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe* (LC/PUB.2023/5-P). Santiago.
https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/48899/5/S2300202_es.pdf

Comisión Económica para América Latina y el Caribe; Oxfam Internacional. (2019). “Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe”, *Documentos de Proyectos* (LC/TS.2019/50). Santiago.
<https://oxfamilibrary.openrepository.com/bitstream/handle/10546/620921/rr-tax-incentives-businesses-latin-america-caribbean-090919-es.pdf>

Comisión Interamericana de Derechos Humanos [CIDH]. (2017). *Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas*. OAS. Documentos oficiales; OEA/Ser.L/V/II.
<http://www.oas.org/es/cidh/informes/pdfs/PobrezaDDHH2017.pdf>

(2020). *Pandemia y Derechos Humanos en las Américas*. Resolución 1/2020.
<https://www.oas.org/es/cidh/decisiones/pdf/Resolucion-1-20-es.pdf>

(2022). *Annual Report of the Inter-American Commission on Human Rights 2021*. OEA/Ser.L/V/II. Doc. 64 rev. 1.
<https://www.oas.org/en/iachr/docs/annual/2021/Chapters/IA2021-Intro-en.pdf>

Comisionado para los Derechos Humanos del Consejo de Europa (14 de octubre de 2022). “Eradicate poverty through human rights-based fiscal policies”.
<https://www.coe.int/en/web/commissioner/-/eradicate-poverty-through-human-rights-based-fiscal-policies>

Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales [CDESC]. (2009). “Observación General 20. La no discriminación y los derechos económicos, sociales y culturales”, E/C.12/GC/20.
www2.ohchr.org/english/bodies/cescr/docs/E.C.12.GC.20_sp.doc

(2017). “Observación general núm. 24 sobre las obligaciones de los Estados en virtud del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales en el contexto de las actividades empresariales”, E/C.12/GC/24. <https://docstore.ohchr.org/SelfServices/FilesHandler.ashx?enc=4slQ6QSmlBEDzFEovLCuW1a0Szab0oXTdlmnsJZZVQcIMOUuG4TpS9jwIhCJcXiu mBy835dMBXxx3qbFbFIQsxmftFUOg56%2F9JM1LMnnqJ1PRyKELBc KJtCKvrXnf%2FIH>

(2018). “Observaciones finales sobre el cuarto informe periódico de la Argentina”. docstore.ohchr.org/SelfServices/FilesHandler.ashx?enc=4slQ6QSmlBEDzFEovLCuW0fp9m5PoYHYLH3qkguQ

(20 de abril de 2020). “COVID-19: UN Experts call for international solidarity to alleviate financial burdens of developing countries and the most vulnerable”. Génova. <https://www.ohchr.org/en/press-releases/2021/12/covid-19-un-experts-call-international-solidarity-alleviate-financial>

Comité para la Eliminación de la Discriminación contra la Mujer [Comité CEDAW]. (2020). Nota con orientaciones: CEDAW y COVID-19.

https://www.smujierecoahuila.gob.mx/wp-content/uploads/2020/08/CEDAW_Guia_COVID-19_SP.pdf

Corti, Horacio. (2019). “La política fiscal en el derecho internacional de los derechos humanos: presupuestos públicos, tributos y los máximos recursos disponibles”, *Revista Institucional de la Defensa Pública*, 9(17), 154-229. www.fder.edu.uy/sites/default/files/2019-05/La%20politica%20fiscal%20en%20el%20DIDH%20-%20Revista%20MPD.pdf

De Renzio, Paolo. (2019a). “Gastos tributarios en América Latina: Una perspectiva de la sociedad civil”. International Budget Partnership. <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/tax-expenditures-in-latin-america-civil-society-perspective-spanish-ibp-2019.pdf>

(2019b). “Contabilizados, pero sin rendir cuentas: La transparencia en los gastos tributarios en América Latina”. International Budget Partnership. <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/tax-expenditure-transparency-in-latin-america-spanish-ibp-2019.pdf>

De Schutter, Olivier. (15 de mayo de 2023). “Fighting inequality: The untapped potential of human rights”. <https://rosalux-geneva.org/fighting-inequality-the-untapped-potential-of-human-rights/>

(2024). “Informe del Relator Especial sobre la extrema pobreza y los derechos humanos. Erradicar la pobreza más allá del crecimiento”, A/HRC/56/61. <https://documents.un.org/doc/undoc/gen/g24/069/73/pdf/g2406973.pdf>

Decreto Legislativo N.º 1.521: Modifica el Código Tributario. Diario Oficial El Peruano, Perú, enero de 2022.

- Decreto N.º 1731/2004: Reglamentación de la Ley N.º 25.917 que crea el Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal. Boletín Oficial de la República Argentina, 9 de diciembre de 2004.
- Decreto N.º 649/97: Impuesto a las Ganancias. Boletín Oficial de la República Argentina, 6 de agosto de 1997.
- Decreto N.º 953/2024: Disuelve la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y crea la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA). Boletín Oficial de la República Argentina, 25 de octubre de 2024.
- Decreto Reglamentario N.º 1.344/2007: Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional. Reglamento de la ley N.º 24.156. Boletín Oficial de la República Argentina, 5 de octubre de 2007.
- Diario Río Negro. (22 de marzo de 2023). “A 20 años del plebiscito que dijo ‘No a la mina’ y el ‘efecto Esquel’ que perdura hasta hoy”. <https://www.rionegro.com.ar/sociedad/a-20-anos-del-plebiscito-que-dijo-no-a-la-mina-y-el-efecto-esquel-que-perdura-hasta-hoy-2811960/>
- Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal. (2019). “Estimación de los Gastos Tributarios para los años 2018 a 2020”. https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/gastos_tributarios_2018-2020_informe_completo.pdf
- Espacio de Trabajo Fiscal para la Equidad [ETFE]. (2023). “10 propuestas de política fiscal para una sociedad más equitativa”. <https://acij.org.ar/wp-content/uploads/2023/10/POLITICA-FISCAL-PARA-LA-EQUIDAD.-10-PROPUESTAS-PARA-UNA-SOCIEDAD-MAS-JUSTA-COMPLETO.docx.pdf>
- Fitz Patrick, Mariel, Ruiz, Iván y Crucianelli, Sandra. (3 de octubre de 2021). “Argentina es el tercer país del mundo con mayor cantidad de beneficiarios finales de firmas offshore en Pandora Papers”, *Infobae*. <https://www.infobae.com/america/pandora-papers/2021/10/03/argentina-es-el-tercer-pais-del-mundo-con-mayor-cantidad-de-beneficiarios-finales-de-firmas-offshore-en-pandora-papers/>
- Fondo Monetario Internacional [FMI]. (9 de abril de 2019). “Fiscal Transparency: The Case of Tax Expenditures in Developing Countries”. <https://blog-pfm.imf.org/pfmblog/2019/04/fiscal-transparency-the-case-of-tax-expenditures-in-developing-countries.html>
- Fondo Monetario Internacional [FMI]. (23 de marzo de 2020). “Declaración de la Directora Gerente del FMI Kristalina Georgieva tras una conversación ministerial del G-20 sobre la emergencia del coronavirus”. <https://www.imf.org/es/News/%20Articles/2020/03/23/pr2098-imf-managing-director-statement-following-a-g20-ministerial-call-on-the-coronavirus-emergency>
- Fundación Ambiente y Recursos Naturales. [FARN] (2013). “Minería: La necesidad de revisar el modelo extractivo”, en *Informe ambiental anual 2013*, pp. 343-

360 <https://farn.org.ar/wp-content/uploads/2020/06/Miner%C2%A1a-La-necesidad-de-revisar-el-modelo-extractivo.pdf>

García Muñoz, Soledad. (2022). *V Informe Anual de la Relatoría Especial sobre Derechos Económicos, Sociales, Culturales y Ambientales (REDESCA) de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH)*, OEA/SER.L/V/II. www.oas.org/es/cidh/docs/anual/2021/capitulos/redesca-es.PDF

Gerbase, Livi. (2020). “Beneficios fiscales y justicia fiscal en América Latina: recomendaciones de las instituciones financieras internacionales y las organizaciones de la sociedad civil”, *Serie Documentos Complementarios a los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, N.º 7. https://derechosypoliticafiscal.org/images/BackgroundPaper-N7-ES-VFok_compressed.pdf

González Cano, Hugo Nicolás y Simonit, Silvia Beatriz. (1999). *Estimación de los gastos tributarios en los sectores sociales*. Buenos Aires: Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos.

Hallak, Juan Carlos, Bril Marcarenhas, Tomás, Pezzarini, Lucía, Bentivegna, Belén y Park, Leonardo. (2023). *Diagnóstico del Régimen de Tierra del Fuego*. Buenos Aires: Fundar. https://fund.ar/wp-content/uploads/2023/06/Fundar_DOC1_Diagnostico_TDF.pdf

Hallak, Juan Carlos, Park, Leonardo y Bentivegna, Belén. (2023). *Reformulación del subrégimen industrial de Tierra del Fuego: propuesta y simulación de impactos esperados*. Buenos Aires: Fundar. https://fund.ar/wp-content/uploads/2023/06/Fundar_DOC-2_Reformulacion_subregimen_industrial_TDF.pdf

Hernández Sampieri, Roberto, Fernández Collado, Carlos y Baptista Lucio, María del Pilar. (2004). *Metodología de la investigación*. México: Mc. Graw-Hill.

Holmes, Stephen y Sunstein, Cass. (2011). *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*. Buenos Aires: Siglo XXI.

Iniciativa Global para la Transparencia Fiscal. (2015). “Principios de Participación Pública en las Políticas Fiscales”. <https://fiscaltransparency.net/public-participation-principles-and-guide/>

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2018). *El scorecard de los incentivos fiscales centroamericanos*. Guatemala: ICEFI. https://www.icefi.org/sites/default/files/scorecard_002.pdf

Instituto Nacional de Estadística y Censos [INDEC]. (1997). *Censo nacional económico 1994: total del país*. Buenos Aires: INDEC. https://biblioteca.indec.gob.ar/bases/minde/1c1994ser_a1.pdf

(2018). *Censo Nacional a la Actividad Minera: resultados estadísticos 2016*. Buenos Aires: INDEC. https://www.indec.gob.ar/ftp/cuadros/economia/cenam17_07_18.pdf

Izcurdia, Julieta y Vivanco, Malena. (2022). “¿Quiénes ganan y quiénes pierden con los beneficios mineros?”, en Nápoli, Andrés y Marchegiani, Pía. (Comps.),

Informe ambiental 2022: Abordar una transición socioecológica integral: el desafío de nuestro tiempo. Buenos Aires: Fundación Ambiente y Recursos Naturales, pp. 220-233. https://farn.org.ar/wp-content/uploads/2022/06/IAF_2022_Completo_compressed.pdf

Izcurdia, Julieta, Lucarella, Clara, Gaggero, Alejandro, Eliosoff, María Julia, Cantamutto, Francisco y Vitale, Pablo. (2023). “Corrupción, un asunto de derechos: Revertir la captura del Estado para fortalecer la democracia”, *Revista Anfibia*. <https://www.revistaanfibia.com/corruccion-un-asunto-de-derechos/>

James, Sebastian. (2013). “Tax and Non-Tax Incentives and Investments: Evidence and Policy Implications”. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2401905>

La Nación. (17 de junio de 2004). (2004a). “Las firmas argentinas de software buscan hacer negocios en China”. <https://www.lanacion.com.ar/economia/las-firmas-argentinas-de-software-buscan-hacer-negocios-en-china-nid610862/>

(9 de septiembre de 2004). (2004b). “Software: algo se está moviendo”. <https://www.lanacion.com.ar/economia/software-algo-se-esta-moviendo-nid634851/>

(31 de enero de 2012). “Conflicto ambiental en Famatina. La preservación del patrimonio natural se asegura con participación ciudadana, y la explotación, con controles estrictos”. <https://www.lanacion.com.ar/editoriales/conflicto-ambiental-en-famatina-nid1444675/#:~:text=La%20construcci%C3%B3n%20de%20una%20mina%20para%20la%20extracci%C3%B3n,autoridades%20quieren%20lo%20que%20la%20gente%20no%20quiere.>

Ley Complementaria N.º 187/2021. Cámara de Diputados de Brasil, 16 de diciembre de 2021.

Ley N.º 11.683: Ley Nacional de Procedimiento Tributario. Boletín Oficial de la República Argentina, 20 de julio de 1998.

Ley N.º 17.811: Comisión Nacional de Valores, oferta pública de Valores. Boletín Oficial de la República Argentina, 22 de julio de 1968.

Ley N.º 19.640: Creación de Zona Franca al Territorio Nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur. Boletín Oficial de la República Argentina, 2 de junio de 1972.

Ley N.º 2.277: Reforma Tributaria para la Igualdad y la Justicia Social. Departamento Administrativo de la Función Pública de Colombia, 13 de diciembre de 2022.

Ley N.º 20.628: Impuestos a las Ganancias. Boletín Oficial de la República Argentina, 31 de diciembre de 1973.

Ley N.º 21.526: Entidades Financieras, reformas en el sistema financiero. Boletín Oficial de la República Argentina, 21 de febrero de 1977.

- Ley N.º 23.592: Ejercicio de Garantías y Derechos Constitucionales, Medidas contra Actos Discriminatorios. Boletín Oficial de la República Argentina, 5 de septiembre de 1988.
- Ley N.º 24.196: Ley de Actividad Minera. Boletín Oficial de la República Argentina, 24 de mayo de 1993.
- Ley N.º 24.631: Impuestos al Valor Agregado a las Ganancias y otro. Boletín Oficial de la República Argentina, 27 de marzo de 1996.
- Ley N.º 25.429: Modificación de las Leyes de Actividad Minera 24.196 y 24.402. Boletín Oficial de la República Argentina, 1 de junio de 2001.
- Ley N.º 25.856: Consideración de la producción de software como actividad industrial. Boletín Oficial de la República Argentina, 8 de enero de 2004.
- Ley N.º 25.917: Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal. Boletín Oficial de la República Argentina, 25 de agosto de 2004.
- Ley N.º 25.922: Ley de Promoción de la Industria del Software. Boletín Oficial de la República Argentina, 9 de septiembre de 2004.
- Ley N.º 27.260: Programa Nacional de Reparación Histórica para Jubilados y Pensionados Boletín Oficial de la República Argentina, 22 de julio de 2016.
- Ley N.º 27.275: Derecho de Acceso a la Información Pública. Boletín Oficial de la República Argentina, 29 de septiembre de 2016.
- Ley N.º 27.346: Modificaciones a la Ley de Impuesto a las Ganancias, IVA y Régimen simplificado para pequeños contribuyentes. Boletín Oficial de la República Argentina, 27 de diciembre de 2016.
- Ley N.º 27.570: Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento (modifica la Ley N.º 27.506). Boletín Oficial de la República Argentina, 26 de octubre de 2020.
- Li, Yuefen. (2021). “Report of the Independent Expert on the effects of foreign debt and other related international financial obligations of States on the full enjoyment of all human rights, particularly economic, social and cultural rights. International debt architecture reform and human rights”, A/76/167. <https://documents.un.org/doc/undoc/gen/n21/194/50/pdf/n2119450.pdf?OpenElement>
- López, Andrés. (2019). “El largo y sinuoso camino hacia la ‘Economía del Conocimiento’ (y algunas opiniones impopulares sobre la Ley de Software)”, *Alquimias económicas*. <https://alquimiaseconomicas.com/2019/12/04/el-largo-y-sinuoso-camino-hacia-la-economia-del-conocimiento-y-algunas-opiniones-impopulares-sobre-la-ley-de-software/>
- Marano, María Eugenia. (2023). “El secreto fiscal es intocable”, en Rua, Magdalena (Coord.), *Mitos impuestos: una guía para disputar ideas sobre lo fiscal*. Espacio de Trabajo Fiscal para la Equidad, FES, ACIJ, Revista Anfibia. <https://www.revistaanfibia.com/el-secreto-fiscal-es-intocable/>

- Martín, Fernando R. (2006). Gastos tributarios. Principales cuestiones conceptuales - Versión preliminar. [http://www.responsabilidadfiscal.gob.ar/wp-content/uploads/2018/03/Gastos Tributarios Principales Cuestiones Conceptuales Lic Fernando Martin.pdf](http://www.responsabilidadfiscal.gob.ar/wp-content/uploads/2018/03/Gastos_Tributarios_Principales_Cuestiones_Conceptuales_Lic_Fernando_Martin.pdf)
- (2009). *La economía de los ingresos tributarios. Un manual de estimaciones tributarias*. Santiago de Chile: Naciones Unidas. https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5501/1/S0900326_es.pdf
- Martorano, Bruno. (2018). “Política tributaria y desigualdad en América Latina”. International Budget Partnership. <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/tax-policy-and-inequality-latin-america-spanish-2018.pdf>
- Mattei, Clara. (2022). “When Liberals Fell in Love with Benito Mussolini”, *Jacobin*. <https://jacobin.com/2022/10/mussolini-fascism-liberalism-austerity>
- Mendoza, Rodolfo. (24 de noviembre de 2021). “La Reforma Tributaria y los Derechos Humanos”, *Perú equidad: Centro de Políticas Públicas y Derechos Humanos*. <https://equidad.pe/la-reforma-tributaria-y-los-derechos-humanos/>
- Micozzi, Mariana. (2019). “El impuesto al dióxido de carbono en Argentina: análisis de un instrumento político”, en Di Pangrazio, Ana *et al.*, *Informe ambiental 2019*. Buenos Aires: Fundación Ambiente y Recursos Naturales. <https://farn.org.ar/iafonline2019/articulos/el-impuesto-al-dioxido-de-carbono-en-argentina-analisis-de-un-instrumento-politico/>
- Ministerio de Economía de la Nación. (13 de enero de 2021). “Ley de Economía del Conocimiento: se establecen las actividades promovidas”. <https://www.argentina.gob.ar/noticias/ley-de-economia-del-conocimiento-se-establecen-las-actividades-promovidas#:~:text=Entre%20los%20principales%20beneficios%20que,derechos%20de%20exportaci%C3%B3n%20de%20servicios>
- (2023). “Mensaje de remisión del Proyecto de Ley de Presupuesto General de la Administración Ejercicio 2024”. <https://www.economia.gob.ar/onp/documentos/presutexto/proy2024/mensaje/mensaje2024.pdf>
- Moyn, Samuel. (2019). *Not Enough: Human Rights in an Unequal World*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press.
- Observatorio del Trabajo Informático [OTI]. (2022). *Informe anual 2022. Una radiografía del sector de SSI desde la mirada de los trabajadores*. https://oti.ar/oti_informe_anual_2022.pdf
- O'Donnell, Agustina. (2022). *Acceso a la Información Pública y Secreto Fiscal. ¿Es posible un secreto fiscal más democrático?* México, Buenos Aires: UNAM, EDIAR.
- Oficina de Presupuesto del Congreso. (2021a). “Gastos tributarios - Cuestiones metodológicas y análisis del presupuesto 2021”.

<https://web.opc.gob.ar/estudios-especificos-tributarios/gastos-tributarios-cuestiones-metodologicas-y-analisis-del-presupuesto-2021/>

(2021b). “Gastos tributarios vs. costos fiscales, Estimaciones alternativas en el impuesto a las ganancias. La necesidad de un enfoque complementario”. <https://www.opc.gob.ar/politica-tributaria-y-federalismo-fiscal/gastos-tributarios-vs-costos-fiscales-estimaciones-alternativas-en-el-impuesto-a-las-ganancias-la-necesidad-de-un-enfoque-complementario-diciembre-2021/>

ONU (24 de julio de 2020). “Encarar la pandemia de la desigualdad: Un nuevo contrato social para una nueva era”. *ONU Noticias*. <https://www.un.org/es/coronavirus/articles/tackling-inequality-new-social-contract-new-era>

Organización Internacional del Trabajo [OIT] (9 de abril de 2021). “Las estrategias para responder a la COVID-19 deberían invertir a favor de una recuperación centrada en las personas, dice la OIT al Banco Mundial y al FMI”, Ginebra: *OIT Noticias*. <https://www.ilo.org/es/resource/news/las-estrategias-para-responder-la-covid-19-deberian-invertir-favor-de-una>

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. (2015). “Tributación y Desarrollo: Principios para profundizar la transparencia y la gobernanza de los incentivos fiscales”. <https://web.archive.oecd.org/2015-10-22/221727-transparency-and-governance-principles.pdf>

Origlia, Gabriela. (21 de octubre de 2016). “Veladero: entre las reservas hasta 2024 y el temor de la contaminación”, *La Nación*. <https://www.lanacion.com.ar/sociedad/veladero-entre-las-reservas-hasta-2024-y-el-temor-de-la-contaminacion-nid1949010/>

Oxfam. (2023). “El 1 % más rico acumula casi el doble de riqueza que el resto de la población mundial en los últimos dos años”. <https://www.oxfam.org/es/notas-prensa/el-1-mas-rico-acumula-casi-el-doble-de-riqueza-que-el-resto-de-la-poblacion-mundial-en>

Parodi, Paula. (2010). “Gestión de los costos ambientales de la actividad minera”, *Foro Virtual de Contabilidad Ambiental y Social*. https://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2017/08/T_Parodi_Costos_Ambientales_Minera.pdf

Pautassi, Laura y Rodríguez Enríquez, Corina. (2014). *La organización social del cuidado de niños y niñas. Elementos para la construcción de una agenda de cuidados en Argentina*. Buenos Aires: Equipo Latinoamericano de Justicia y Género-ELA. https://ri.conicet.gov.ar/bitstream/handle/11336/187067/CONICET_Digital_Nro.0385a166-4381-4269-8a06-68997b3a49e9_B.pdf?sequence=2&isAllowed=y

Peláez Longinotti, Fernando. (2017). “Panorama de los Gastos Tributarios en América Latina, principales estadísticas de la Base de Datos del CIAT”, *Documentos de Trabajo*. ISSN 2219-780X. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2019/DT_06_2019_pelaez.pdf

(2019). “Los Gastos Tributarios en los Países Miembros del CIAT”, *Documentos de Trabajo*. ISSN 2219-780X. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2019/DT_06_2019_pelaez.pdf

(2023). “Panorama de los Gastos Tributarios en América”, *Documentos de Trabajo*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. <https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2023/DT-01-23-pelaez.pdf>

Porcelli, Lucas y Schorr, Martín. (2014). “La industria electrónica de consumo en Tierra del Fuego. Régimen promocional, perfil de especialización y alternativas de desarrollo sectorial en la posconvertibilidad”, *Documentos de Investigación Social*, 26. https://biblioteca.clacso.edu.ar/Argentina/idaes-unsam/20171113034635/pdf_510.pdf

Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal. (2022). “10 alternativas para que América Latina se recupere de la pandemia desde la política fiscal”. www.derechosypoliticafiscal.org/es/noticias/137-pandemia-y-economia

Relatoría Especial sobre Derechos Económicos, Sociales, Culturales y Ambientales. (2023). “REDESCA llama a los Estados de la región a poner los derechos humanos en el centro de sus políticas fiscales”, RD 160/23. <https://www.oas.org/es/CIDH/jsForm/?File=/es/cidh/prensa/comunicados/2023/160.asp>

Ross, Jean (2018a). “Evaluar los gastos fiscales. Un marco para investigadores de la sociedad civil”. International Budget Partnership. <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/evaluating-tax-expenditures-framework-for-civil-society-spanish-2018.pdf>

(2018b). “Gastos fiscales y desigualdad en América Latina”. International Budget Partnership. <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/tax-expenditures-and-inequality-latin-america-spanish-2018.pdf>

Rossignolo, Darío. (2018). “Equidad de género del sistema tributario en la Argentina: estimación de la carga fiscal desglosada por tipo de hogar”, *Revista de la CEPAL*, 124, 193-222. https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43468/1/RVE124_Rossignolo.pdf

Rua, Magdalena. (Coord.) (2023). *Mitos impuestos. Una guía para disputar ideas sobre lo fiscal*. Buenos Aires: Anfibia - Fundación Friedrich Ebert - Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia. <https://www.revistaanfibia.com/especial/mitos-impuestos/>

Ryan, Carmen. (2021). “Los argumentos, las tramas legislativas y los sectores involucrados en el debate de los beneficios fiscales a la minería. ¿Qué declaran y qué promueven los gastos tributarios en Argentina?” ACIJ.

<https://acij.org.ar/wp-content/uploads/2021/06/Los-argumentos-las-tramas-legislativas-y-los-sectores-involucrados-en-el-debate-de-los-beneficios-fiscales-a-la-mineria..pdf>

- Saiz, Ignacio. (2020). “Es hora de un estímulo económico global basado en derechos para enfrentar el COVID-19”, *CESR*. <https://www.cesr.org/time-rights-based-global-economic-stimulus-tackle-covid-19/>
- Santos Flores, Israel. (2020). “Secreto fiscal, producción y acceso a la información pública en materia tributaria”, *Serie Documentos Complementarios a los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, 8. https://derechosypoliticafiscal.org/images/BackgroundPaper-N8-ES-vfl_compressed.pdf
- Secretaría de Minería. (2019). “Informativo N.º 1. Ley de Inversiones Mineras”, [Online]. Ministerio de Desarrollo Productivo. https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/ley_de_inversiones_mineras.pdf
- Segura Diez, Natalia. (2023). “Vaca muerta. Hidrocarburos y (falta de) transparencia en Argentina”. ACIJ. https://acij.org.ar/wp-content/uploads/2023/11/Vaca-muerta-Completo_-Hidrocarburos-y-falta-de-transparencia-en-Argentina.pdf
- Sepúlveda Carmona, Magdalena. (2014). “Informe de la Relatora Especial sobre la extrema pobreza y los derechos humanos”, ONU, A/ HRC/26/28.
- Sigal, Martín. (2020). “Emergencia, DESC y la necesidad de una política fiscal con perspectiva de derechos humanos”, *Pensar en Derecho*, 16, 19-65. <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/pensar-en-derecho/revistas/16/emergencia-desc-y-la-necesidad-de-una-politica-fiscal-con-perspectiva-de-ddhh.pdf>
- Slipak, Ariel. (2015). “La extracción del litio en la Argentina y el debate sobre la ‘riqueza natural’”, en Fornillo, Bruno (Coord.), *Geopolítica del Litio. Industria, Ciencia y Energía en Argentina*, pp. 91-122. Buenos Aires: CLACSO, El Colectivo. <http://biblioteca.clacso.edu.ar/clacso/se/20150918095017/Geopolitica.pdf>
- Tax Justice Network, Alianza Global para la Justicia Fiscal, Internacional de Servicios Públicos. (2021). “Estado de la Justicia Fiscal 2021”. https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2021/11/State_of_Tax_Justice_Report_2021_SPANISH.pdf
- Vera, Leonardo. (2019). “Impuestos ambientales y equidad: desafíos para América Latina y el Caribe”, *Análisis*, 2. <https://library.fes.de/pdf-files/bueros/kolumbien/15468-20190730.pdf>
- Villagómez, Francisco. (2014). “El enfoque de la perspectiva de derechos en la política fiscal: construcción de un marco metodológico para aplicarse en México y países seleccionados de Centroamérica.” NU. CEPAL. Subse de México LC/MEX/L.115.

<https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/24dcf1d0-1ee5-4929-91b5-e935d3515627/content>

Villela, Luiz, Lemgruber, Andrea y Jorratt, Michael. (2008). “Los presupuestos de gastos tributarios: Conceptos y desafíos de implementación”. BID. FMI. <https://asip.org.ar/los-presupuestos-de-gastos-tributarios-conceptos-y-desafios-de-implementacion/>

Wamsley, Dillon. (2024). “The Logic of Austerity”, en Mattei, Clara, *The Capital Order: How Economists Invented Austerity and Paved the Way to Fascism*. <https://www.phenomenalworld.org/reviews/austerity-logic/>

Waris, Attiya. (2022). “Report of the Independent Expert on the effects of foreign debt and other related international financial obligations of States on the full enjoyment of all human rights, particularly economic, social and cultural rights. Towards a global fiscal architecture using a human rights lens”, A/77/169. <https://documents.un.org/doc/undoc/gen/n22/427/11/pdf/n2242711.pdf?OpenElement>

X. ANEXO. ÍNDICE DE TABLAS Y GRÁFICOS

Gráfico 1

Gastos tributarios por tipo de regulación. % de PIB 23

Gráfico 2

Composición de gastos tributarios por normas de impuestos 24

Tabla 1

Gasto tributario como porcentaje del PIB y de la recaudación 59

Gráfico 3

Gastos tributarios y otros beneficios fiscales como porcentaje del PIB 62

Tabla 2

Gasto tributario como porcentaje del PIB.

Por categoría de tributo analizado (último ejercicio) 63