

**TESIS**  
**MAGISTER EN ADMINISTRACIÓN PÚBLICA**

**Facultad de Ciencias Económicas**

**Universidad Nacional del Litoral**

***HACIA UNA EVALUACIÓN DE LA APLICACIÓN DE LOS GASTOS  
TRIBUTARIOS PARA LA CONSERVACIÓN DEL MEDIO AMBIENTE***

*Especial atención al otorgamiento de beneficios fiscales para la  
promoción de energías renovables en la provincia de Santa Fe*

**Tesista: CPN Julio Luis SCHNEIDER**

**Director: Dr. Bruno Ariel REZZOAGLI**

**Santa Fe**

**2015**

# ÍNDICE

## Introducción

### **Capítulo I: Gasto tributario y política medioambiental**

1. Introducción
2. Delimitación de la noción de gasto tributario
3. Diferencia entre el gasto tributario y el gasto público directo
4. El gasto tributario como instrumento de política pública. Promoción de objetivos económicos, sociales y medioambientales.
5. El régimen promocional para la generación de energías renovables en la provincia de Santa Fe.

### **Capítulo II: El gasto tributario y su presupuestación. Importancia en materia de financiación de políticas medioambientales**

1. Consideraciones generales
2. Cálculo y estimación del gasto tributario
  - 2.1. Experiencias internacionales en materia de presupuestación del gasto tributario
  - 2.2. Criterio aplicado en las cuentas nacionales
  - 2.3. El caso de la provincia de Santa Fe
3. Aplicación actual de gasto tributario financiando políticas medioambientales

4. Oportunidad de avanzar hacia una asociación de gastos tributarios no registrados con políticas medioambientales

5. Hacia una gestión y presupuestación para resultados

### **Capítulo III: Necesidad de evaluación de las políticas públicas medioambientales financiadas con gasto tributario**

1. La evaluación de políticas públicas

1.1 Del control a la evaluación. Conceptos y diferencias

1.2 Asimetrías en los distintos niveles de gobierno

1.3 Necesidad de articulación entre los ejecutores de políticas públicas asociadas al medioambiente y las energías renovables

2. El rol de los beneficiarios de gasto tributario en el desarrollo de las políticas medioambientales

3. El control de la aplicación del gasto tributario con fines medioambientales

4. Evaluación de políticas enfocadas a la conservación del medioambiente

3.1 Principales herramientas de evaluación

3.2. Actores que deben participar en el proceso de evaluación

3.3 Diseño de un modelo de evaluación de políticas medioambientales

### **Conclusiones**

### **Bibliografía consultada**

## INTRODUCCIÓN

La presente tesis procura presentar una propuesta metodológica a los fines de evaluar la aplicación de los denominados gastos tributarios para la promoción de políticas medioambientales, con especial énfasis en las exenciones, reducciones y diferimientos de tributos provinciales para incentivar la investigación, desarrollo, generación y producción de energías renovables en la provincia de Santa Fe, a partir del dictado de la Ley N° 12.692 del 16 de noviembre de 2006.

Tengamos en cuenta que el llamado gasto fiscal es justamente una de las figuras más controvertidas en la doctrina de la Hacienda Pública, dado que si bien financieramente no existe un desplazamiento de fondos desde la Administración hacia el particular, económicamente los beneficios tributarios son equiparables a la realización de un gasto directo en cuanto suponen una exoneración total o parcial de la carga impositiva para determinados contribuyentes, originando así una disminución de los ingresos por ese concepto al Erario Público<sup>1</sup>.

Se designa como gasto tributario al monto de ingresos que el Estado deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria y que tiene por objeto beneficiar, promover o fomentar determinadas actividades, sectores, ramas, regiones, o grupos de contribuyentes. Por lo general se traduce en el otorgamiento de exenciones o deducciones tributarias, alícuotas diferenciales, diferimientos y amortizaciones aceleradas, entre otros mecanismos.

Dada su equiparación con los gastos directos, tanto el Fondo Monetario Internacional (FMI) como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

---

<sup>1</sup> Rezzoagli Luciano, *Beneficios tributarios y Derechos adquiridos*, Cárdenas Velasco Editores, México, 2006.

(OCDE) consideran de suma importancia la inclusión de una declaración de las principales partidas de gasto tributario en la documentación presupuestaria, como un requisito básico de transparencia fiscal. Cabe destacar que países como Alemania y Estados Unidos fueron los primeros en elaborar presupuestos de gastos tributarios, como una forma de dar transparencia a la acción pública ejecutada por esta vía, tal como normalmente se hace con el gasto directo. Con posterioridad, durante los años ochenta, esta práctica se hizo extensiva a casi todos los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y a unos pocos países en desarrollo<sup>2</sup>.

Dichos organismos internacionales incluyen dentro de este concepto todas las exenciones de la base tributaria, las deducciones del ingreso bruto, los créditos tributarios que se deducen de las obligaciones tributarias, las reducciones de la tasa impositiva y los diferimientos del pago de impuestos. Entendidos como aquella recaudación que el fisco deja de percibir en virtud de la aplicación de concesiones o regímenes impositivos especiales, es una de las herramientas de que disponen los gobiernos para ejecutar sus políticas públicas<sup>3</sup>.

En nuestro país luego de la sanción de las Leyes 24.156 (de administración y control) y 25.917 (de responsabilidad fiscal), muchas provincias adecuaron sus legislaciones incorporando en sus presupuestos artículos donde se establecen los topes que se aplicarán para el caso de algunas disposiciones de promoción de actividades donde se prevé la desgravación de parte de un impuesto para promoción de determinadas actividades.

La provincia de Santa Fe en su Ley de Presupuesto Nro. 13.338 establece en su art.7 un tope de \$ 1.200.000.- infraestructura deportiva ley 10.544 art. 26 al 29; en su art. 8 un tope de \$ 3.000.000.- Ley 10.552 art. 24 de Manejo del suelo; en su art. 9 un tope \$

---

<sup>2</sup> VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; JORRATT, Michael, “Gastos Tributarios: La Reforma Pendiente”, *Revista Trimestre Fiscal*, Número 92, INDETEC (*Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas*), Marzo de 2010.

<sup>3</sup> *Ibid.*

1.500.000.- ley 8.225 art. Ley de padrinazgo escolar y en su art 10 un tope \$ 500.000 ley 12.692 Energías Renovables).

Por su parte, Thomasz (s/f), en el marco del Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal, recomienda a las provincias adheridas a dicho régimen fiscal que a los efectos de calcular el gasto tributario deberán seguir la lógica que se desprende del siguiente esquema<sup>4</sup>:

#### GASTO TRIBUTARIO

1. Gravamen normal (benchmark) (son los recursos que se proyectan percibir)
2. Potencial Gasto Tributario como consecuencia de:
  - A) Alícuota diferencial
  - B) Base impositiva diferencial
  - C) Combinación puntos 2 y 3
  - D) Exenciones
3. Elementos no gravados: No se considera concesión tributaria dado el enfoque legal adoptado

En virtud de lo anterior y atendiendo a la información sobre los gastos tributarios contenida en las leyes de presupuesto de los últimos ejercicios observados en nuestro país, se advierten las siguientes situaciones:

a. En cuanto a la exposición en el Presupuesto Anual.

I.- sólo se establecen límites o cupos para aquellas desgravaciones que fueran aprobadas por leyes específicas.

II.- No forman parte de los cuadros de recursos ni de gastos, es decir sólo son descriptos en el articulado

b. En cuanto a su cálculo no se incluyen en los principales tributos las disposiciones vinculadas a:

I.- Alícuota diferencial

II.- Base impositiva diferencial

III.- Combinación puntos 2 y 3

IV.- Exenciones

Por lo expuesto advertimos que las prácticas de cálculo, exposición y tratamiento, como verdadero gasto están lejos de alcanzar lo deseable a los efectos de expresar de la

---

<sup>4</sup>[http://www2.mecon.gov.ar/cfrf/Eventos\\_Talleres/agosto\\_2011\\_salta/el\\_gasto\\_tributario\\_en\\_los\\_impuestos\\_provinciales.pdf](http://www2.mecon.gov.ar/cfrf/Eventos_Talleres/agosto_2011_salta/el_gasto_tributario_en_los_impuestos_provinciales.pdf) (fecha de consulta: 20 de mayo de 2014).

forma más aproximada posible el verdadero gasto en el que se incurre como consecuencia de la implementación de regímenes diferenciales.

Debemos señalar que la integración presupuestaria supone que los gastos tributarios deberían presentarse “frente a frente” con los gastos directos, ambos clasificados por funciones presupuestarias y para el mismo período de tiempo, de manera tal de posibilitar la comparación entre los programas de gasto tributario y gasto directo que persiguen los mismos objetivos<sup>5</sup>.

De acuerdo a Tokman, Rodríguez y Marshall<sup>6</sup> detrás del gasto tributario existe una política pública, por lo que necesariamente debe determinarse la eficiencia relativa de las franquicias tributarias en comparación con otros instrumentos de política.

Por lo tanto, más allá de mejorar su estimación y cálculo, esta concepción del gasto tributario como instrumento de política pública exige también evaluar la aplicación de tales beneficios fiscales a los fines de verificar la efectividad de esta herramienta en el cumplimiento de los objetivos promocionales, contribuyendo ello a mejorar las decisiones en torno a reemplazar un gasto tributario por un programa de gasto directo

### **Estado del arte sobre la problemática a abordar**

La actividad financiera del Estado se caracteriza por tener un marcado carácter instrumental<sup>7</sup>, dado que la captación, administración y aplicación de los recursos se realizan en cuanto que son el medio o instrumento necesario para la consecución de unos fines (tales como: bienestar social, orden público, defensa, etc.) que constituyen la razón de ser de la Administración Pública<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> JORRATT, 2010, p. 10

<sup>6</sup> TOKMAN, Marcelo, RODRÍGUEZ, Jorge, MARSHALL, Cristobal, “Las excepciones tributarias como herramienta de política pública”, CEP-Chile, *Estudios Públicos*, N° 102, otoño 2006.

<sup>7</sup> Rodríguez Bereijo, *Introducción al estudio del derecho financiero: un ensayo sobre los fundamentos teóricos del Derecho Financiero*, Ministerio de Hacienda, 1976.

<sup>8</sup> REZZOAGLI, Bruno, *Los Tribunales de Cuentas en la República Argentina. Fiscalización y Jurisdicción*, Santa Fe, 2010.

En la actualidad, esa instrumentalidad se hace evidente no sólo a través de la percepción de sumas de dinero para gastarlas, para posibilitar la conexión ingreso–gasto que inspira todo el fenómeno financiero, sino también dirigiéndose el tributo a la consecución de otros fines (sociales, ambientales, económicos o políticos), también amparados por la Constitución, pero que no se plasman, al menos principalmente, en la recaudación de unas sumas, produciéndose, entonces, una alteración en el binomio ingreso–gasto<sup>9</sup>.

En efecto, el legislador puede promover a través de la realización de normas tributarias tanto la orientación y consecución de determinadas actividades por parte de los particulares (otorgamiento de beneficios fiscales), como también la disuasión de la realización de ciertas conductas (creación de tributos extrafiscales, por ejemplo, impuestos ecológicos).

Particularmente, los beneficios tributarios *-en cuanto orientan la conducta de los sujetos de derecho a la consecución de determinados objetivos fijados por el Estado-* suponen una exoneración o reducción de la carga impositiva derivada de la realización del hecho legitimador del mismo, originando, consecuentemente, una disminución de los ingresos públicos fiscales. De este origen del gasto como un no ingreso, el término “beneficio fiscal” representaría, en parte, lo que la doctrina en general ha llamado gasto tributario o fiscal.

Los gastos tributarios o fiscales constituyen en la actualidad una de las preocupaciones de quienes estudian la dinámica recursos-gastos en los Estados, así como los propios actores estatales (ya sea a título individual o mediante asociaciones) que buscan “armonizar” procedimientos en la búsqueda de mejorar la transparencia de las haciendas públicas así como optimizar la acción fiscal y la asignación del gasto. La evolución del concepto ha hecho cobrar importancia acerca de la cuantía de los gastos procurando que los mismos sean expuestos en los informes anuales, leyes de presupuesto, etc.

---

<sup>9</sup> Silva, 2011.

Se advierte un desarrollo desigual entre los países desarrollados y los países latinoamericanos, por ejemplo, así como el esfuerzo de Instituciones Multilaterales por financiar estudios que permitan dimensionar a los gastos tributarios en cada Estado y su exposición en las rendiciones anuales o presupuestos. En particular en Argentina en principio se advierte asimetrías en la implementación de los registros en los Estados subnacionales y en el Estado nacional.

La mayoría de la doctrina ha estudiado los incentivos fiscales desde una perspectiva tributaria<sup>10</sup>; no obstante son menos los trabajos que analizan dichos instrumentos desde una mirada presupuestaria, haciendo especial hincapié en la equiparación del beneficio tributario con el gasto público directo<sup>11</sup> y de la necesidad de su estimación y presupuestación<sup>12</sup>.

Independientemente de tales investigaciones, el replanteo de la figura del beneficio tributario como gasto público indirecto sujeto a control y evaluación, con la consecuente consideración de los beneficiarios de tales incentivos como obligados a rendir cuentas de su gestión, es aún una tarea pendiente.

Cabe aclarar que si bien los países han avanzado, en sus prácticas presupuestarias, en las mediciones de los gastos tributarios, las diversas metodologías aplicadas en cada caso hacen que la comparación entre ellos carezca de sentido, por lo que resulta necesario avanzar en definiciones y metodologías homogéneas. A pesar de las diferencias metodológicas, siempre la magnitud de los gastos tributarios resulta significativa, lo que lleva a preguntarse respecto de los efectos de estos regímenes de incentivos.

Por lo tanto, el reforzamiento de las cuantificaciones y una mayor desagregación de los registros de ingresos, permitirá identificar con mayor precisión a los beneficiarios de estas políticas y analizar sus posibles efectos económicos, regionales y distributivos, de

---

<sup>10</sup> *vid.* Checa González, 1996; Fernández Espinosa, 2005; Sainz De Bujanda, 1963; Soler Roch, 1983, entre otros

<sup>11</sup> Mijangos Borja, 1991; Rezzoagli, L., 2011; Simonit, 2002.

<sup>12</sup> Villela, Lemgruber & Jorratt, 2010.

manera tal de evaluar la efectividad de los incentivos tributarios en relación con otros instrumentos como los subsidios y gastos directos.

La estimación y presentación de los gastos tributarios permite observar una situación fiscal ampliada, complementando el proceso de transparencia y homogeneización de la información, implementado por el Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal.

El informe de gastos tributarios, adjunto a la ley anual de presupuesto, permite identificar aquellas políticas de gasto que no son contabilizadas mediante la asignación de una partida presupuestaria específica, sino que se instrumentan mediante algún tipo de beneficio impositivo. De esta forma, tales políticas constituyen un tipo de gasto que no se incluyen en el presupuesto general.

Tal como se expresa en el informe de gasto tributarios de la República de Chile, “el concepto de Gasto Tributario surge entonces con la finalidad de establecer un paralelo entre lo que es el gasto fiscal directo que el gobierno ejecuta a través del presupuesto y este gasto indirecto que resulta de aplicar excepciones tributarias”.

Luego, el principal objetivo que persigue la confección del informe de gasto tributario es optimizar la transparencia de la gestión pública. Sobre este punto, Cano y Simonit señalan: *“un principio formal de la elaboración y presentación de los presupuestos se refiere a la citada no compensación de gastos e ingresos, estableciéndose que en las cifras presupuestarias, así como en la rendición final de la cuenta ingresos-gastos, no pueden consignarse cifras “neteadas”, sino por un monto parcial: los gastos por un lado y los ingresos por el otro. Con la presentación tradicional, en que los ingresos se presentan netos de los gastos tributarios, se vulnera un requerimiento del sistema democrático acerca de la debida publicidad de los actos de gobierno. En cambio, con la presentación del Informe de Gastos Tributarios esa publicidad queda debidamente resguardada.”*

Por otra parte, este tipo de informe permite identificar los sectores beneficiados y la cuantía de ese beneficio.

En tanto que desde la óptica de la implementación del Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal como sistema integrado de reglas fiscales y presupuestarias, el informe de estimación de gastos tributarios permite observar si se han financiado expansiones de gasto resignando ingresos tributarios.

En síntesis, el informe de gasto tributario tiene como principal objetivo completar el espacio que el método de contabilización tradicional de las cuentas públicas deja al no brindar información sobre las políticas públicas financiadas mediante beneficios impositivos, los cuales no pueden observarse en el Presupuesto General.

Luego, el informe de gastos tributarios, adjunto a la ley de presupuesto anual, permite observar una situación fiscal “ampliada”, brindando información no solamente del gasto público sino también del costo global de las políticas públicas<sup>13</sup>.

### **Breve marco referencial**

En la mitad del siglo pasado encontramos el comienzo del estudio de las políticas públicas (*policies*) con los trabajos de Laswell (1951), quien se refería a éstas como disciplinas que se ocupan de explicar los procesos de elaboración y ejecución de las políticas, para resolver problemas públicos, de interés y utilidad para todos los individuos de la asociación política, con base científica, interdisciplinaria y al servicio de gobiernos democráticos (Aguilar, 2000).

Si bien, después de la segunda guerra mundial comienza, dentro de la evolución del pensamiento administrativo, una etapa de teorías heterodoxas en la que la planificación se redefine como planeación estratégica, la organización se convierte en teoría de la organización (restando importancia a la estructura formal y la diversificación vertical, propiciando la creatividad y flexibilidad), la administración de personal se rebautizó como recursos humanos (el trabajador deja de percibirse como sujeto de control y disciplina para

---

<sup>13</sup> Documento de investigación nro. 1 del CFRF

considerarse como individuo con una serie de potencialidades que debe desarrollar a lo largo de su vida laboral) y la dirección se transformó en liderazgo y motivación; ha sido en las últimas dos décadas del siglo XX cuando surge un nuevo paradigma: *la administración democrática*, donde se redefine la relación del Estado con la sociedad bajo postulados tales como la ética, la legitimidad y la rendición de cuentas (Martínez Silva, 1999).

Los procesos de democratización del Estado y una mayor participación e involucramiento de la llamada sociedad civil en los asuntos públicos generaron una serie de replanteamientos que se han integrado en la llamada Nueva Gestión Pública. (Osborne y Gaebler, 1997).

Esta nueva gestión pública consiste, según Pollitt y Bouckaert<sup>14</sup>, en: “*el desplazamiento de la administración de los insumos y procesos hacia la de productos y resultados, el establecimiento de sistemas de medición con estándares e indicadores explícitos y precisos de desempeño, la preferencia por unidades organizativas especializadas, ligeras y autónomas, en vez de burocracias grandes y de numerosos propósitos, la sustitución de las relaciones jerárquicas por contratos con el personal, el empleo de mecanismos de mercado en la prestación de los servicios públicos, la permeabilidad de las fronteras entre sector público y privado, que da pie a la aparición de varias formas de asociación público-privada y, por último, un giro de los valores administrativos hacia la eficiencia y el individualismo, en lugar o en complementación de los valores universalistas de la equidad y la certidumbre*”.

Se pretende “reinventar el gobierno”<sup>15</sup>, y en este sentido, los gobiernos deberían instituir mecanismos que reemplacen los controles tradicionales de los procesos por evaluaciones de resultados (Oszlack, 1999).

---

<sup>14</sup> POLLITT, Ch. - BOUCKAERT, G., *Public Management Reform*. Oxford: Oxford University Press, 2000.

<sup>15</sup> Vid. FERRARO, Agustín, *Reinventando el Estado: por una Administración Pública Democrática y Profesional en Iberoamérica*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2009.

Ahondando más en este tema, debemos diferenciar la “evaluación” del “control. Llevado ello al ámbito de los programas gubernamentales, podemos afirmar que la *evaluación de una política pública* consiste en estimar y apreciar el valor de la misma atribuido por la sociedad sobre la que recae (efectos de una determinada política) mientras que el *control de una política pública* se limita a comprobar la sujeción de la actuación controlada con la norma -control de legalidad-, con los principios contables -control financiero- y con los objetivos prefijados -control de eficacia<sup>16</sup>.

Cabe señalar que se trata de dos instrumentos que persiguen objetivos diferentes: el control se agota al determinar si un objetivo se ha o no cumplido, los efectos que la política ha producido y en su caso la causa de las desviaciones que se hayan podido originar; mientras que la evaluación considera además las expectativas de los usuarios del programa evaluado; puesto que evaluar una política implica conocerla, estudiarla y verificarla con objeto de emitir un juicio sobre su valor y, en su caso, sobre los efectos que ha producido (Rezzoagli B., 2008).

Bajo este panorama, existe una necesidad actual de evaluar la efectividad de financiar, ya sea en todo o en parte, políticas medioambientales con gasto tributario. Un determinado tratamiento tributario será considerado “Gasto Tributario” en la medida en que se desvíe del tratamiento tributario normal y que con ello se favorezca, promueva o estimule a un sector o agente de la economía (Informe de Gasto Tributario - República de Chile – Marzo 2006). El gasto tributario se origina a partir de tratamientos tributarios preferenciales, exoneraciones, exenciones, franquicias, programas de desgravación arancelaria, y otras medidas previstas en la legislación tributaria. En otras palabras, no es más que una consecuencia de las decisiones de política económica que favorecen a determinados sectores económicos o sociales, ya sea para fomentar la inversión, propiciar la generación de fuentes de empleo, crear condiciones para mejorar la competitividad, promover el desarrollo de determinadas regiones geográficas, o para mejorar las

---

<sup>16</sup> REZZOAGLI, Bruno. “Del control a la evaluación de las políticas gubernamentales”, *Revista Politeia*, núm. 22, julio 2008, pp. 5 y 6.

condiciones de vida de algunos grupos (Estimación del Gasto Tributario de Guatemala – Superintendencia de Administración Tributaria– Período 2005-2007).

El sistema tributario también puede ser usado para alcanzar objetivos de políticas públicas a través de la aplicación de tasas impositivas especiales, excepciones, deducciones, rebajas, diferimientos y créditos que afectan el nivel y la distribución de los impuestos. Los instrumentos mencionados son usualmente denominados “gastos tributarios”<sup>17</sup>.

### **Objetivos**

A continuación se presenta el objetivo general del trabajo y los objetivos específicos. El **Objetivo General** consiste en: *Establecer un marco teórico básico para el diseño de herramientas de evaluación de la aplicación del gasto tributario en la promoción de políticas medioambientales en la provincia de Santa Fe y conocer cuáles son las dificultades o condicionantes que imposibilitan la evaluación de la aplicación de los gastos tributarios en la promoción de políticas medioambientales en la provincia de Santa Fe.*

#### **Los objetivos específicos de esta investigación son:**

- a) *Analizar la figura del gasto tributario atendiendo las diferentes posturas doctrinales.*
- b) *Describir el actual tratamiento presupuestario y financiero de los gastos tributarios conforme con la legislación vigente.*
- c) *Cuantificar la magnitud del gasto tributario en la provincia de Santa Fe.*
- d) *Comparar los gastos tributarios atendiendo a los diferentes objetivos promocionales (medioambientales, sociales, económicos, etc.).*
- e) *Confrontar la actual exposición presupuestaria del gasto tributario con el nuevo enfoque de cálculo e incorporación de aquél en el presupuesto del Estado.*
- f) *Identificar los condicionantes para llevar a cabo el control y la evaluación de la aplicación de los gastos tributarios.*

### **Hipótesis**

---

<sup>17</sup> Tax Expenditures and Evaluatios – Canada’s New Government – 2006.

*Los gastos tributarios, al ser una herramienta alternativa de intervención estatal para alcanzar ciertos objetivos económicos, sociales o medioambientales similares a los que se podrían obtener mediante el gasto público directo, requieren de un proceso de control y evaluación equiparable al que se somete a este último.*

### **Metodología**

Para el desarrollo de la presente investigación se aplicará el método deductivo, ya que partiremos de la teoría general de los gastos tributarios, sus controversias doctrinales y sus dificultades empíricas en torno a su estimación y presupuestación; para luego circunscribirnos a la aplicación de beneficios fiscales en la provincia de Santa Fe con fines medioambientales, proponiendo criterios para su evaluación y control.

Para ello, se aplicarán **técnicas de investigación documental** (revisión bibliográfica, legal y jurisprudencial, informes técnicos, etc.) y **técnicas de investigación de campo** (observación, entrevistas, etc).

## **Capítulo I:**

### **Gasto tributario y política medioambiental**

## 1. Delimitación de la Noción de Gasto Tributario

Dado que el objeto del presente trabajo se refiere a la evaluación de la aplicación del gasto tributario para la conservación del medio ambiente, creemos necesario en primer lugar delimitar aquello a lo que la doctrina denomina “gasto tributario”, lo cual nos permitirá identificar posteriormente los diferentes incentivos o beneficios fiscales que el Estado provincial otorga a los particulares para que orienten sus actividades a la consecución de determinados objetivos de interés general.

Efectivamente, la existencia dentro de los distintos ordenamientos jurídicos de incentivos fiscales, desgravaciones parafiscales, beneficios tributarios, exenciones extra fiscales (totales o parciales) u otra denominación asumida por los legisladores o la doctrina especializada, que a priori reciben el tratamiento de gasto como un no ingreso, representarían lo que los estudiosos de las finanzas públicas y el derecho presupuestario han denominado Gasto Fiscal o Gasto Tributario, el cual manifiesta una “naturaleza híbrida”, ya que por un lado se encuentra situado en la parte de Ingresos, a los cuales afecta disminuyéndolos, y por otro lado, constituyen un “gasto” (entendido como un no ingreso intencional) a favor de los sujetos beneficiados, aunque sea un gasto sin pago<sup>18</sup>. Así, el esquema ingreso-gasto, propio de la actividad financiera, carece de operatividad en los gastos fiscales, ya que éstos se presentan bajo la fórmula de un “no ingreso”, por eso se lo considera de naturaleza híbrida<sup>19</sup>.

En este sentido, LUCIANO REZZOAGLI considera que *“el concepto de gasto fiscal o gasto tributario, hace referencia a la existencia, dentro de la ordenación tributaria, de exenciones, deducciones, bonificaciones y reducciones extra fiscales, que suponen desviaciones de la estructura propia de cada tributo, constituyendo tratamientos diferentes*

---

<sup>18</sup> REZZOAGLI, Luciano C. El problema presupuestario en México referente a las desgravaciones extra fiscales. *Revista Mexicana de Derecho Financiero y Tributario*, núm. 1, vol. 1, enero-junio 2014, p. 32.

<sup>19</sup> Sobre este punto, el citado autor Rezzoagli considera adecuado referirse al mismo como el gasto, en términos materiales no formales, generado como consecuencia de un no ingreso de riquezas al Tesoro, provocado por la consecución de una política económica y/o social llevada a cabo por distintas técnicas impositivas de desgravación.

*en beneficio de determinadas rentas o actividades de manera que favorecen la consecución de objetivos de naturaleza económica y/o social amparados por la Constitución y perseguidos por el legislador de turno*”<sup>20</sup>.

Cabe aclarar que dicha expresión –*la de gastos fiscales*- aparece por primera vez como objeto de estudio de la mano de STANLEY SURREY en 1973<sup>21</sup>; no obstante, este fenómeno estuvo acompañando desde siempre, con ésta u otra denominación, a la gran mayoría de las estructuras impositivas. Algunas de las denominaciones que se emplearon fueron: ventajas fiscales, beneficios fiscales, etc.

Efectivamente, STANLEY SURREY, como asistente de la Secretaría Auxiliar de la Tesorería para la Política del Impuesto (Assistant Secretary of the Treasury for Tax Policy), el 15 de Noviembre de 1967, desarrolló un concepto de gasto fiscal y estableció un Informe de Gastos Fiscales, argumentando que “*las salidas deliberadas de los conceptos aceptados de ingresos del precio neto a través de las varias exenciones especiales, deducciones y créditos, en nuestro sistema del impuesto, opera para afectar la economía privada como si fuera cumplido normalmente a través de gastos, en efecto, así se produce un sistema de Gasto descrito en idioma del Impuesto*”. De esta forma manifiesta la necesidad de considerar de lleno estos efectos del “sistema del impuesto” y la posibilidad de describir en el Presupuesto Federal el equivalente de gastos de provisiones de beneficios impositivos<sup>22</sup>.

En España, JOSÉ FÉLIX SANZ SANZ<sup>23</sup> sostenía un criterio amplio y consideraba Gastos Fiscales a toda minoración que modifica el “impuesto modelo” apoyados en especialistas en teoría fiscal: los Profesores R. MUSGRAVE y P. MUSGRAVE<sup>24</sup> el

---

<sup>20</sup> REZZOAGLI, Luciano C. El problema presupuestario...., *op. cit.*, p. 29.

<sup>21</sup> SURREY, Stanley S., *Pathways to Tax Reform. The Concept of Tax Expenditure*, Harvard University Press., Cambridge, Massachusetts, 1973, p. 2.

<sup>22</sup> SURREY, Stanley S., *Pathways to Tax Reform. The Concept of Tax Expenditure*, Harvard University Press., Cambridge, Massachusetts, 1973, p. 4, citado por Rezzoagli, Luciano C. El problema presupuestario en México referente a las desgravaciones extra fiscales. *Revista Mexicana de Derecho Financiero y Tributario*, núm. 1, vol. 1, enero-junio 2014, p. 36.

<sup>23</sup> SANZ SANZ José Félix, LOS GASTOS FISCALES UN ESTUDIO Departamento de Hacienda Pública y Sistema Fiscal. Economía Aplicada VI. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Campus de Somosaguas .Universidad Complutense

<sup>24</sup> MUSGRAVE, Richard A. y MUSGRAVE, Peggy. "Public Finance in theory and Practice" Me. Graw Hill, New York. 3~ Ed. (1980)

sistema que se debería seguir para clasificar a una determinada "renuncia voluntaria" de ingreso como gasto fiscal pasaría por la definición de un "impuesto modelo" de base extensiva que actuaría como punto de referencia. Toda minoración o reducción que fuese contra esa estructura comprensiva constituiría, sin más preámbulos, gasto fiscal. Este autor incorporara opiniones de carácter más restrictivo en la delimitación del concepto, que le dan matices a esta definición amplia, y cita a JAVIER BRAÑA<sup>25</sup> quien toma como modelo de definición la establecida por PABLO DE LA NUEZ<sup>26</sup>: "declaración del poder legislativo, excepcional y expresa que impide, por causa justificada y una vez producido el hecho imponible, el nacimiento de la obligación tributaria". Por tanto, según J. BRAÑA, todo gasto fiscal debería venir definido por los siguientes aspectos: legalidad, excepcionalidad, declaración expresa y finalidad. Por lo que determinadas partidas tributarias que también suponen pérdidas deliberadas de ingresos quedarían fuera de la órbita del concepto de gasto fiscal, como por ejemplo los supuestos de no sujeción o la condonación de deudas. Pero en opinión de SANZ SANZ, la acotación precedente de gasto fiscal puede tener validez jurídica pero desde un punto de vista estrictamente económico, toda renuncia a un ingreso debería etiquetarse de gasto fiscal y concluye que no sólo las exenciones entrarían a formando parte de los gastos fiscales sino toda acción deliberada y regulada que suponga una pérdida de ingresos efectiva, con lo que la "saca" de gastos fiscales se debería ampliar a los supuestos de no sujeción, condonación de deudas, pérdida de ingresos derivados de convenios internacionales o cualquier otra forma de renuncia a cantidades que fuesen susceptible de formar parte del hecho imponible genérico.

También en el año 1974, FUENTES QUINTANA sostenía con contundencia la necesidad de dar cuenta de los gastos tributarios dado la magnitud que habían alcanzado dentro de la estructura fiscal de su país "la extensa e intensa utilización de incentivos tributarios al servicio de múltiples y heterogéneos propósitos y la conservación de los incentivos tributarios concedidos" y continúa diciendo que el Tesoro gasta prácticamente la mitad del actual Presupuesto en un tipo especial de gasto que podría denominarse, dada su

---

<sup>25</sup> BRAÑA Javier, Los Gastos Fiscales: concepto y problemática». Hacienda Pública Española, nº 72, Pág. 109

<sup>26</sup> DE LA NUEZ, Pablo "Estudio jurídico de las exenciones fiscales en el Derecho Tributario Español" en XI Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1964. pago 203

naturaleza, como Gasto Fiscal” esto dice “ conforma un presupuesto peculiar que no se formula, no se discute, no se aprueba, no se interviene no se juzga y podría afirmarse no se conoce”<sup>27</sup>.

Es claro que no hay un criterio único a la hora de definir cuando estamos y cuando no estamos en presencia de un Gasto Tributario. Resulta oportuno entonces, distinguir a las minoraciones tributarias que forman parte de la estructura formal de cada tributo y que responden al principio de capacidad contributiva, ya que las mismas no deben ser consideradas Gasto Fiscal, ya que son elementos configuradores del tributo que persiguen la justicia atendiendo a circunstancias particulares de los sujetos afectados<sup>28</sup>.

En este punto merece considerarse los aspectos subjetivos y objetivos de las ventajas fiscales, para determinar más apropiadamente el concepto de gasto fiscal. En efecto aquellos beneficios que están asociados genéricamente a la capacidad contributiva de cada individuo, son considerados parte constitutiva de la estructura de cada tributo y deben ser considerado dentro de las ventajas de naturaleza subjetiva, las que en principio no deberían considerarse como gasto fiscal. Por otra parte, sí corresponde el análisis de aquellos elementos objetivos que han de convertirse en una ventaja fiscal, sin ser parte de la condición individual de quien resulte finalmente beneficiario<sup>29</sup>.

El objetivo perseguido por el legislador al disponer de beneficios tributarios que se desvían de la estructura formal de la tributo, forman parte de políticas públicas que buscan incidir en el mundo socio económico. Esta definición nos acerca más especialmente al concepto de gasto tributario asociado a una política pública concreta, donde resulta claro que el no ingreso, se asocia a un gasto público que no se realiza mediante la salida formal de fondos desde el sector público hacia un sector de la economía sino que se concreta mediante la disposición de una obligación de hacer o de no hacer con cargo al sujeto beneficiado, o bien opera como un estímulo para sostener o acelerar el desarrollo de una

---

<sup>27</sup> FUENTES QUINTANA, E.: Prólogo al libro de LAGARES CALVO, M.J., *Incentivos fiscales a la inversión privada*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pp. 5 y 6

<sup>28</sup> REZZOAGLI, Luciano C. *Beneficios tributarios y derechos adquiridos*. Cárdenas Velasco Editores, México 2006.

<sup>29</sup> *Ibid.*

determinada actividad social o económica. La legislación determinará si la disminución de una obligación tributaria está asociada a un estímulo o una inversión en un sentido concreto.

Albiñana García-Quintana sostiene que “...sólo las exenciones —totales o parciales— que se conceden y liquidan como instrumento de política socio-económica deben integrarse en el Presupuesto de Gastos Fiscales. Ni las sujeciones, ni las exenciones técnicas, deben lucir en la recaudación (bruta o íntegra) del correspondiente concepto tributario. Las mismas desgravaciones cuando sean meras devoluciones de tributos liquidados y recaudados deben ser soportadas presupuestariamente por la respectiva recaudación. Caso distinto es el de la desgravación que opera como una exención *ex post* porque el procedimiento o técnica que se aplique (supuesto de exención con progresividad, por ejemplo) exigen su previo gravamen para practicar, después, la desgravación que constituye la exención tributaria establecida”. Prosigue el autor diciendo que “tampoco debe incluirse entre exenciones o bonificaciones tributarias, aquellas medidas o disposiciones que responden al cuadro normal del tributo de que se trate. Me refiero, por ejemplo, a las de reconocimiento de circunstancias familiares en un impuesto personal sobre la renta de las personas físicas. La justicia social recaba de determinados impuestos ciertas exoneraciones o bonificaciones que no son verdaderas exenciones del gravamen, sino traducción normativa de la concepción vigente que del tributo se tenga”<sup>30</sup>.

Si bien, desde el punto de vista de la técnica tributaria, los gastos fiscales pueden tomar diversas formas, tales como exenciones<sup>31</sup> (*ingresos o transacciones que se excluyen de las bases imponibles*), deducciones (*cantidades que se permite rebajar de las bases imponibles*) o créditos (*cantidades que se permite rebajar de los impuestos*)<sup>32</sup>, cabe advertir, tal como lo hace LUCIANO REZZOAGLI que las minoraciones tributarias

---

<sup>30</sup> ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, “El Presupuesto de los Gastos Fiscales”, en *PGP*, núm. 1, 1979, p. 49; En igual sentido se manifiesta BRAÑA PINO, Francisco Javier, “Los gastos fiscales: concepto y problemática”, en *HPE*, núm. 72, 1981, p. 181 y ss.

<sup>31</sup> En las normas legales se las encuentra bajo distintas denominaciones, como “exenciones”, “exoneraciones”, “hechos no gravados”,

<sup>32</sup> SIMONIT, Silvia, Principales tendencias sobre gastos tributarios desde una perspectiva internacional”, en *IX Encuentro de Economía Pública*, Vigo, febrero de 2002.

(llámense exenciones, reducciones o deducciones) que respondan al principio de capacidad contributiva no corresponden al término gasto fiscal, ya que son elementos configuradores del tributo que persiguen la justicia atendiendo a las circunstancias particulares de los sujetos afectados<sup>33</sup>.

Otro aspecto que merece ser considerado es el tratamiento que se le da a los Gastos Tributarios en las estructuras fiscales de cada país. Hoy, más allá de las recomendaciones de organizaciones interestatales que persiguen una armonización en tal sentido hay suficiente evidencia que nos encontramos lejos de una armonización que permita comparar la incidencia de los gastos fiscales en los distintos países.

Por su parte, SILVIA SIMONIT expresa que para comparar la relación PIB-Impuestos, debe ser considerado-armonizado el tratamiento dado a los beneficios o gastos fiscales ya que los criterios disímiles empleados por las distintas economías vuelve dificultoso este análisis<sup>34</sup>. Indudablemente, la información estadística tiene ciertas restricciones porque esas diferencias de criterios que provienen de una dificultad conceptual para la calificación de los gastos tributarios y de su costo fiscal. Se debe tener en cuenta que la existencia de gastos tributarios conduce a una menor recaudación y, en consecuencia, a un más bajo ratio de recaudación en relación al PIB. De este modo, un país con gran parte de su gasto público canalizado a través del sistema tributario mostrará un ratio inferior a otro en el que el gasto público sea directo o explícito.

Un estudio realizado por CLEMENTS, HUGOUNENQ y SCHWARTZ<sup>35</sup> sobre la tendencia internacional de los gastos en subsidio, que analizó el período 1975 a 1990 para

---

<sup>33</sup> REZZOAGLI, Luciano Carlos, Beneficios tributarios y derechos adquiridos, Cárdenas Velasco Editores, México, 2006.

<sup>34</sup> SIMONIT, Silvia, Ponencia del IX Congreso Tributario Buenos Aires 2002. Dicha autora al referirse al tratamiento dado a los gastos tributarios (tax expenditures), está haciendo alusión a aquéllos tratamientos preferenciales que caen fuera de una estructura tributaria normal o benchmark, tales como exenciones, incentivos, deducciones, créditos de impuestos, entre otras modalidades, no es armónico ni lo será por bastante tiempo.

<sup>35</sup> CLEMENTS, Benedict, HUGOUNENQ, Réjane – SCHWARTZ, Gerd, *Government Subsidies: Concepts, International Trends, and Reform Options*, FMI, Washington, 1995. Este estudio aborda los problemas de definición y medición de los subsidios del gobierno, examina por qué y cómo se utilizan los subsidios del gobierno como una herramienta de la política fiscal, evalúa sus efectos económicos, evalúa la evidencia empírica internacional sobre los subsidios del gobierno, y ofrece opciones para su reforma.

60 países, arrojó como resultado que los subsidios, en términos del PIB, aumentaron en la mayoría de las regiones al final de los 70 y una tendencia declinante comienza a mediados de los 80. Es muy probable que esa tendencia, conforme interpreta SIMONIT, obedezca a las escasas evidencias sobre la eficiencia y eficacia de los incentivos, haciendo preferible el ideal de lograr la denominada “nivelación del campo de juego” en el cual las decisiones de inversión provienen de las fuerzas del mercado, alejándose de la intervención del Estado con su política de incentivos. Bajo este planteamiento, se presenta una segunda perspectiva, en relación a los recientes cambios y actitudes sobre incentivos, que permitiría vislumbrar, en base a la “nueva teoría económica” que enfatiza en mercados imperfectos y economías externas, un matiz favorable sobre incentivos, reabriendo la posibilidad de una selectiva intervención estatal. Aunque cabe advertir que la relevancia de estas ideas permanece dudosa particularmente por el riesgo de incentivar la elusión y la evasión, puesto que podría estimular la “captura de renta” (*rent-seeking*) por agentes económicos distintos, pero que intentarían asimilarse, a los sectores que esos beneficios tendrían como destinatarios<sup>36</sup>.

Diversos estudios se han concentrado sobre los incentivos tributarios y sus efectos, arribando a diferentes resultados, algunos favorables a la aplicación de los mismos y otros no. En consecuencia, el debate acerca de su eficiencia y eficacia continúa.

Los beneficios o incentivos fiscales deben estar reflejados presupuestariamente; a efectos de cuantificar el costo real de los mismos, los gobiernos avanzan en la determinación de los no ingresos o pérdida de recaudación fiscal por la implementación de estas disposiciones. En general hay acuerdo en que el Gasto Tributario comprende el monto de ingresos que el fisco deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo particular, con el objetivo de beneficiar a determinadas actividades, zonas, contribuyentes o consumos<sup>37</sup>. En ciertos sectores de la actividad social o económica, constituyen sino el único, el principal instrumento de política pública o de gasto gubernamental. Debemos analizar si junto al avance de la cuantificación, se avanza en la exposición del gasto como parte de una

---

<sup>36</sup> SIMONIT, Silvia, Principales tendencias sobre gastos tributarios desde una perspectiva internacional”, en *IX Encuentro de Economía Pública*, Vigo, febrero de 2002.

<sup>37</sup> CRUELLES, Hernán Darío - FERRÉ OLIVE, Edgardo Héctor, “Incentivos fiscales y energías renovables en la República Argentina”, *Boletín N° 174*, AFIP, Enero 2012, p. 19.

política que el Estado define sostener, y en la evaluación de los impactos de ese gasto en el sector que se beneficia.

Otros autores, VILLELA, LEMGRUBER y JORRATT, también abordan la problemática de los gastos tributarios considerándolos como otra herramienta con que cuentan los gobiernos para sostener sus políticas públicas: "*los gastos tributarios, entendidos como aquella recaudación que el fisco deja de percibir en virtud de la aplicación de concesiones o regímenes impositivos especiales, es una de las varias herramientas de que disponen los gobiernos para ejecutar sus políticas públicas. Su finalidad es favorecer o estimular a determinados sectores, actividades, regiones o agentes de la economía. También se suele llamar a esta variable "renuncia tributaria", aludiendo al hecho de que por esta vía el fisco desiste parcial o totalmente de aplicar el régimen impositivo general, atendiendo a un objetivo superior de política económica o social*"<sup>38</sup>.

Respecto a los requisitos exigidos en algunos países a los tratamientos tributarios para que un gasto tributario sea considerado como tal, la OCDE en su informe del año 1996<sup>39</sup> menciona los siguientes: *(I) las concesiones tributarias deben beneficiar a una industria, actividad o clase de contribuyentes en particular; (II) deben servir a un propósito particular (diferente de la operación eficiente del sistema), que sea fácilmente identificable con un objetivo que puede ser llevado a cabo en forma alternativa con otros instrumentos; (III) el impuesto en cuestión tiene que ser lo bastante amplio como para que haya un impuesto de referencia adecuado contra el cual medir el valor de la concesión; (IV) tiene que ser administrativamente factible cambiar el sistema tributario para eliminar el gasto tributario, y (v) en el sistema tributario no debe haber otras disposiciones que compensen con holgura los beneficios del gasto tributario*<sup>40</sup>.

---

<sup>38</sup> VILLELA, L.; LEMGRUBER, A.; y JORRATT, M, "Gastos Tributarios: La Reforma Pendiente", Revista *Trimestre Fiscal*, Número 92, INDETEC (Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas), Marzo de 2010, p. 81.

<sup>39</sup> OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), *Tax Expenditures. Recent Experiences*, OCDE, Paris, 1996.

<sup>40</sup> *Ibid.*

Ampliando aún más ese punto de vista que compartimos, M. JORRATT sostiene que frecuentemente los gobiernos usan también los sistemas tributarios para promover ciertos objetivos de política económica (tales como incentivar el ahorro, estimular el empleo o proteger a la industria nacional); cumpliendo el sistema tributario, en tales circunstancias, un rol similar al del gasto público pero por la vía de la renuncia del Estado a toda o parte de la recaudación que correspondería obtener de determinados contribuyentes o actividades. Esta renuncia es lo que se conoce como gasto tributario. Cabe señalar que un gasto tributario puede afectar de distinta manera los atributos de eficiencia, equidad y simplicidad de la estructura tributaria. Los gastos tributarios pueden ser entendidos como una transferencia de recursos públicos que es llevada a cabo mediante la reducción de las obligaciones tributarias con respecto a una norma o impuesto de referencia (benchmark), más que por la vía del gasto directo.<sup>41</sup>

Finalmente, MIJANGOS BORJA organiza el análisis para determinar la desviación respecto de la estructura normal señalando que debe tenerse en cuenta: “*a) la antigüedad de la medida (este aspecto es cuestionable porque aún cuando la medida permanezca en el tiempo puede estar formando parte de las herramientas que garantizan determinadas políticas públicas), b) la generalidad o no de la medida, c) el carácter neutral de la medida (para ser gasto debe producir algún efecto), d) debe ser una disposición fiscal equivalente a un programa de gastos directos, e) las disposiciones de carácter técnico no so consideradas gasto fiscal (ejemplo mínimo o imponible)*”<sup>42</sup>.

Sistematizando sus aspectos distintivos, esta autora dice que para ser considerado como tal, los gastos fiscales deben<sup>43</sup>:

- implicar una reducción en los ingresos públicos,
- significar un beneficio fiscal que favorece a un grupo de contribuyentes,

---

<sup>41</sup> JORRATT DE LUIS, Michael, BID 2010

<sup>42</sup> MIJANGOS BORJA, María de la Luz, Los gastos fiscales. Concepto y aplicación en México Journal: Boletín Mexicano de Derecho Comparado 1991, pp. 463 y 464

<sup>43</sup> *Ibid.*

- ese beneficio supone la desviación respecto de la estructura normal (lo que implica a su vez determinar esa estructura normal),
- la existencia de un objetivo de política que se pretende lograr a través del establecimiento del beneficio.

Es esta síntesis a la que adherimos, la que nos permitirá adentrarnos en el análisis de los aspectos que distinguen a los gastos directos de los gastos fiscales

## **2. Diferencia entre gasto tributario y el gasto público directo**

En el punto anterior hemos concluido que el gasto tributario resulta una particular forma de destinar recursos públicos para sostener determinados objetivos de política económica o social dando un tratamiento preferencial impositivo. Así dicho, el gasto tributario es asimilable a un gasto publico directo, al menos en cuanto a su concepción de beneficiar a través del mecanismo del no ingreso a determinados sectores quienes perciben un verdadero “beneficio fiscal”, es decir independientemente de que existan justificaciones o no para la existencia de dicho gasto tributario, favorecer a un grupo o sector habilitándolo a pagar menos impuestos, es similar a darle un apoyo estatal por medio de una partida de gasto publico<sup>44</sup>.

Sin embargo, en virtud del objeto de estudio de la presente tesis, resulta necesario establecer las diferencias entre ambos conceptos, particularmente desde las perspectivas *presupuestaria y de política pública*.

Por un lado, desde el punto de vista netamente presupuestario, la diferencia entre el *gasto directo* y el *gasto tributario* es que el primero se desarrolla en dos etapas: la percepción del ingreso y el pago del subsidio o la transferencia; por su parte, en el segundo

---

<sup>44</sup> ARTANA, Daniel, “Gasto tributario: concepto y aspectos metodológicos para su estimación”, *Documento de Trabajo N° 87*, Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas, Buenos Aires, diciembre 2005, p. 4.

se compensa el pago con el ingreso, omitiéndose por lo tanto aquellas dos etapas<sup>45</sup>. Por otro lado, desde el punto de vista de las políticas públicas, los gastos tributarios son una herramienta alternativa de intervención estatal, que persigue resultados similares a los que se podrían obtener mediante el gasto público directo<sup>46</sup>.

Atendiendo a esto último, al considerarse ambos como instrumentos alternativos de política pública, resulta sumamente relevante identificar qué instrumento alcanza de mejor manera el objetivo buscado en cada caso en particular<sup>47</sup>. En este sentido, TOKMAN, RODRÍGUEZ Y MARSHAL al comparar el gasto tributario versus el gasto directo identifican una serie de ventajas y desventajas que deben tenerse en cuenta al momento de adoptar una u otra herramienta<sup>48</sup>:

- En cuanto a la accesibilidad de los beneficiarios, los gastos fiscales resultan simples por ser automáticos mientras que los gastos directos son más complejos ya que requieren una selección de beneficiarios.
- Los costos asociados a los gastos tributarios son bajos para la franquicia, pero altos para el sistema tributario como un todo, pues lo hacen más complejo. En tanto que para los gastos directos resultan de nivel medio por la necesidad de selección y asignación.
- Posibles malos usos: en los gastos tributarios se generan espacios para la evasión, elusión y búsqueda de rentas; en los gastos directos puede generarse espacio para arbitrariedades y captura del ente asignador.

---

<sup>45</sup> Como se puede apreciar, la forma tradicional de presentar los ingresos, netos de los gastos tributarios, viola el principio presupuestario de no compensación de ingresos y gastos.

<sup>46</sup> VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; y JORRATT, Michael, Los presupuestos de gastos tributarios: conceptos y desafíos de implementación, *Documento de trabajo N° 131*, BID, 2009, p. 14.

<sup>47</sup> Sobre este tema, se recomienda la lectura del siguiente trabajo: DOMINGUEZ MARTINEZ, José. *Los gastos fiscales en la teoría y en la práctica, la merma recaudatoria de un concepto elusivo*. Universidad de Alcalá. Instituto de Análisis Económico y Social, 2014; donde dicho autor analiza la utilización de los distintos mecanismos de incentivos fiscales a la hora de disponer recursos en favor de determinadas políticas, contraponiendo ventajas e inconvenientes entre este gasto y el gasto público directo.

<sup>48</sup> TOKMAN, Marcelo; RODRIGUEZ, Jorge; MARSHALL, Cristóbal; *Las excepciones tributarias como herramientas de política pública*, CIEPLAN, Chile 2006, p. 74.

- Flexibilidad: en el caso de los gastos tributarios se opera con leyes permanentes lo que le da estabilidad pero a su vez genera inercias; en los gastos directos se asignan periódicamente a través de los presupuestos.
- Transparencia y rendición de cuentas; en los gastos tributarios por ser automáticos no se considera su rendición y en el caso de un gasto directo se aprueba por el órgano legislativo.
- En cuando al control de los gastos; en el caso de gastos tributarios es ex-post, incierto y no acotado mientras que en gasto directo está programado y acotado por la ley de presupuesto.

A su vez, DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ sistematiza aspectos relacionados a ambos conceptos que evaluamos apropiado reproducir en este punto. Efectivamente, dicho autor afirma que los “gastos tributarios” implican un concepto ambiguo, de cuantificación problemática, donde los beneficiarios son contribuyentes (según requisitos), de accesibilidad automática, en principio sin límites en cuanto a importe total, ya que varía según la reacción de los contribuyentes, con una permanencia continuada salvo que tenga un espacio de tiempo acotado establecido en la legislación que lo crea. Mientras que los “gastos directos”, en cambio, implican un concepto inequívoco ya que se autodefinen, con una cuantificación directa al menos en el plano teórico, con beneficiarios que forman parte de una población descrita, su accesibilidad está sujeta a trámites, el importe asignado está limitado según la reacción de los beneficiarios y la permanencia está sujeta a los presupuestos anuales o plurianuales<sup>49</sup>.

Como puede apreciarse del análisis de ambas sistematizaciones, es posible que el gasto directo resulte más apropiado a lo hora de procurar una mejora en la asignación racional de los recursos, un mejor control por estar incorporado a la Ley de Presupuesto y ser un gasto programado que requiere una compleja selección de destino del gasto, la posibilidad de cuantificar en sumas dinerarias la presencia del Estado y permite su

---

<sup>49</sup> DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, José. *Los gastos fiscales en la teoría y en la práctica, la merma recaudatoria de un concepto elusivo*. Universidad de Alcalá. Instituto de Análisis Económico y Social. 2014, p. 17. Además, los gastos tributarios tienden a infravalorar el tamaño del sector público, mientras que los gastos directos reflejan su tamaño real. *Vid.*, ANDERSON, B., “Tax expenditures in OECD countries”, 5th Annual Meeting of OECD-ASIA SBO, Bangkok, 2008.

rendición de cuentas ex post.

No obstante, también de dicha comparación realizada entre gastos directos y gastos tributarios desde un punto de vista de política pública, se puede advertir que muchas de las deficiencias apuntadas obedecen, más que a la propia esencia del instrumento, a problemas surgidos en la práctica como consecuencia de no ver en los programas de beneficios fiscales verdaderos programas de gasto público equivalentes<sup>50</sup>.

Justamente, coincidiendo con esta postura, es que en esta tesis defendemos la necesidad de someter a evaluación la aplicación de los gastos tributarios para la conservación del medio ambiente<sup>51</sup>.

### **3. El gasto tributario como instrumento de política pública. Promoción de objetivos económicos, sociales y medioambientales**

Trabajamos con la idea de precisar conceptualmente a los gastos tributarios, con el objetivo de asociarlos a una política pública (la que muchas veces no se encuentra explicitada convenientemente) y analizar críticamente los objetivos que se proponen alcanzar y las dificultades que se les presentan a la hora de su evaluación.

Como hemos comentado en los apartados anteriores de esta obra, los gastos tributarios constituyen una transferencia de recursos públicos llevada a cabo mediante la reducción de las obligaciones tributarias con respecto a un impuesto de referencia, y lo cual se lleva a cabo para la consecución de determinados objetivos. Efectivamente, estas transferencias deberían, conforme opinan VILLELA, LEMGRUBER y JORRATT, perseguir en esencia

---

<sup>50</sup> DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, José. *Los gastos fiscales en la teoría y en la práctica, la merma recaudatoria de un concepto elusivo*. Universidad de Alcalá. Instituto de Análisis Económico y Social. 2014, p. 16.

<sup>51</sup> Como se señala en OCDE (2004), un control menos riguroso de los gastos tributarios en relación con los gastos directos crea incentivos para establecer subsidios y transferencias en la forma de los primeros, al margen de las consideraciones objetivas que podrían justificar tal elección. Esto hace peligrar las funciones distributivas, macroeconómicas y administrativas del presupuesto y puede poner en riesgo la función primaria de recaudación de ingresos del sistema tributario.

cuatro objetivos<sup>52</sup>:

- mejorar la progresividad del sistema tributario;
- otorgar mayor eficiencia a la estructura tributaria;
- estimular el consumo de bienes estimados “meritorios”,
- incentivar la inversión en ciertos sectores o regiones.

Si bien sólo el último de los objetivos citados está directamente vinculado al objeto de estudio de la presente tesis creemos necesario, a los fines de una mayor comprensión de la temática, realizar una breve descripción de cada uno de ellos:

- Mejorar la progresividad del sistema tributario. La progresividad de la carga tributaria tiene sus primeros antecedentes en la antigua Prusia en 1891, extendiéndose posteriormente a los demás Estados alemanes; aunque en definitiva su implantación tuvo lugar en 1909 en Inglaterra, 1913 en Estados Unidos, 1914-1917 en Francia, 1925 en Italia y 1932 en España<sup>53</sup>. El impuesto progresivo es aquel en que la relación de cuantía del tributo con respecto de valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de ésta<sup>54</sup>.

Hecha esta aclaración, debemos comentar que en ocasiones los gastos tributarios persiguen reducir la tributación de los sectores de menores ingresos, con el propósito de mejorar la progresividad del sistema tributario y, en definitiva, la distribución del ingreso. En general, este tipo de tratamientos especiales se aplica en tributos como el IVA (*a través de exenciones en aquellos bienes cuyo consumo representa una fracción mayor de la capacidad contributiva de las personas de bajos ingresos que de las personas de ingresos elevados*)<sup>55</sup>, resultando menos

---

<sup>52</sup> VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; y JORRATT, Michael, Los presupuestos de gastos tributarios: conceptos y desafíos de implementación, *Documento de trabajo N° 131*, BID, 2009, p. 7.

<sup>53</sup> Vid. SELIGMAN, E., *El impuesto progresivo en la teoría y en la práctica*, Librería General de Victoriano Suárez, Madrid, 1913.

<sup>54</sup> ALVARADO ESQUIVEL, Miguel, “Al rescate de los principios tributarios de progresividad y no confiscatoriedad”, en Rezzoagli, Luciano – Rezzoagli, Bruno (coordinadores), *Apuntes selectos de Derecho Financiero y Tributario*, Universidad Autónoma de Durango, Durango, 2007, p. 80.

<sup>55</sup> Tal es el caso de los alimentos de la canasta básica de consumo o del transporte colectivo de pasajeros. De todos modos, cabe advertir que lo importante es la redistribución que se logra después del gasto

frecuentes en el impuesto a la renta (*ya que normalmente este impuesto tiene un diseño progresivo, que se consigue con la aplicación de tasas marginales crecientes con el nivel de renta y un tramo exento que, dada la estructura piramidal de la distribución del ingreso, suele liberar del impuesto a la mayor parte de la población*)<sup>56</sup>.

- Otorgar mayor eficiencia a la estructura tributaria. En esta categoría están encuadrados aquellos gastos tributarios del impuesto a la renta que buscan reducir las distorsiones propias de éste, relacionadas principalmente con los desincentivos que provoca sobre la inversión y el ahorro. En relación con el impuesto a las empresas, los gastos tributarios de eficiencia persiguen reducir la tasa marginal efectiva de tributación, para estimular una mayor inversión en sectores específicos o bien en general<sup>57</sup>. Por su parte, en el caso de los impuestos sobre las rentas personales, estos incentivos frecuentemente apuntan a estimular el ahorro, a través de mecanismos tales como la deducción de la base imponible de los montos ahorrados en determinados instrumentos financieros; la exención de los intereses financieros y otras rentas de capitales mobiliarios; la aplicación de tasas reducidas sobre algunas rentas financieras, o la aplicación de créditos proporcionales al ahorro neto efectuado en el período tributario<sup>58</sup>.
- Estimular el consumo de bienes meritorios. Muchas veces los gastos tributarios intentan incentivar el consumo de bienes meritorios, es decir, de aquellos bienes o servicios que, sin representar un volumen importante para los sectores más desposeídos y sin que su afectación provoque necesariamente distorsiones sobre el

---

público. En efecto, aun cuando el IVA pueda ser regresivo, si el gasto social que se financia con la recaudación se canaliza bien, el efecto neto será favorable en términos de redistribución del ingreso.

<sup>56</sup> VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; y JORRATT, Michael, Los presupuestos de gastos tributarios: conceptos y desafíos de implementación, *Documento de trabajo N° 131*, BID, 2009, p. 7.

<sup>57</sup> En este ámbito se hallan, entre otros, las moratorias fiscales (tax holidays), que eximen a ciertas empresas del pago del impuesto, generalmente por un período determinado; los esquemas de depreciación acelerada, que permiten trasladar las inversiones a gastos en un período inferior a la vida económica útil de los activos; la reducción de las tasas impositivas sobre las utilidades devengadas o, en algunos casos, sobre las utilidades reinvertidas, y los créditos tributarios a la inversión.

<sup>58</sup> VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; y JORRATT, Michael, Los presupuestos de gastos tributarios: conceptos y desafíos de implementación, *Documento de trabajo N° 131*, BID, 2009, p. 8.

ahorro o la inversión, tienen tal carácter; como es el caso de los gastos tributarios que benefician a la educación, la salud, la vivienda, las actividades deportivas, la industria editorial o las actividades culturales<sup>59</sup>.

Este tipo de gastos tributarios es propio de gravámenes como el IVA, caso en el cual muchos de los productos o servicios antes mencionados son eximidos del impuesto o se aplica una tasa reducida<sup>60</sup>; aunque también se aplican en el impuesto a la renta, a cuyo respecto uno de los mecanismos más frecuentes para otorgarlos es permitir que los gastos que las familias efectúan en tales bienes y servicios se deduzcan de la base imponible del impuesto<sup>61</sup>.

- Promover el desarrollo regional o sectorial. Una política de incentivos fiscales busca, por lo general, atraer inversión extranjera directa o promover inversiones en ciertos sectores o regiones. Respecto de las regiones, advertimos que estos incentivos a las regiones menos desarrolladas son típicos de países territorialmente grandes, suelen concentrarse en regiones con desventajas comparativas a causa de su lejanía de los principales centros urbanos<sup>62</sup>. En cuanto a los sectores, muchos países otorgan incentivos fiscales a la inversión en determinados sectores, considerados estratégicos para el desarrollo. La racionalidad implícita en la concesión de incentivos a sectores considerados estratégicos estriba en corregir la falla del mercado en lo que atañe a reflejar futuras ganancias derivadas de la caída de los costos unitarios asociada al desarrollo del sector<sup>63</sup>.

---

<sup>59</sup> VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; y JORRATT, Michael, Los presupuestos de gastos tributarios: conceptos y desafíos de implementación, *Documento de trabajo N° 131*, BID, 2009, p. 8.

<sup>60</sup> Generalmente, estas exenciones o tasas reducidas aumentan la regresividad del IVA, por cuanto se trata de bienes y servicios que son consumidos preferentemente por los hogares de mayores ingresos. Por ejemplo, en el caso de la educación y la salud, los hogares de más bajos ingresos acceden a los servicios estatales gratuitos, por lo que el gasto tributario se concentra en los quintiles superiores.

<sup>61</sup> VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; y JORRATT, Michael, Los presupuestos de gastos tributarios: conceptos y desafíos de implementación, *Documento de trabajo N° 131*, BID, 2009, p. 8. En ocasiones, aunque con menos frecuencia, se exime también de este gravamen al vendedor o prestador de tales servicios. Para evitar este efecto regresivo de las exenciones en el impuesto a la renta, a veces se diseñan fórmulas complejas que procuran que el beneficio sea inversamente proporcional a la tasa marginal que afronta el contribuyente.

<sup>62</sup> Las actividades en estas regiones implican, por lo general, costos de transporte y de comunicaciones más elevados, lo cual aumenta los gastos de producción y distribución.

<sup>63</sup> VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; y JORRATT, Michael, Los presupuestos de gastos tributarios: conceptos y desafíos de implementación, *Documento de trabajo N° 131*, BID, 2009, p. 9. Estos autores sostienen que a lo largo del tiempo, con el aumento del producto, los costos unitarios caen y el país

Como podemos apreciar, los gastos tributarios constituyen un instrumento adicional entre las distintas herramientas de política pública de que disponen los gobiernos, tales como la acción presupuestaria directa o la acción reguladora sobre determinadas actividades. En este sentido, deberían ser sometidos permanentemente a evaluación, tanto en lo que respecta a la justificación de una intervención estatal determinada como a su eficiencia relativa en comparación con los otros instrumentos disponibles.

Una vez que se ha verificado la necesidad de poner en práctica una política pública en determinado ámbito, se debería evaluar cuál es el mejor instrumento para llevar a cabo una intervención. El profesor STANLEY S. SURREY, uno de los pioneros en la discusión del tema, enumera cinco desventajas de los incentivos tributarios en relación con los subsidios directos cuando se trata de implementar una política pública<sup>64</sup>:

- Los incentivos tributarios son regresivos por naturaleza: Los incentivos tributarios, lógicamente, benefician a quienes pagan impuestos. Con un impuesto a la renta progresivo, en el que se basa esta aseveración, los más pobres no están incluidos y, por ende, no se benefician de los gastos tributarios. No obstante, si se tiene en cuenta que en el IVA y otros impuestos sobre el consumo la aplicación de franquicias puede contribuir a mejorar la progresividad del sistema tributario, tal afirmación adquiere un matiz distinto.
- Los incentivos tributarios generan ganancias inesperadas: En muchos casos, los gastos tributarios crean estímulos para que las personas hagan aquello que de todas formas habrían hecho, por lo cual el estímulo se transforma finalmente en una concesión innecesaria para el beneficiario. Es decir, para incentivar a uno se asume el costo de varios.
- Los incentivos tributarios son más difíciles de administrar y controlar: Las administraciones tributarias no tienen suficiente experiencia en administrar y controlar programas de gasto público. Sin embargo, cuando se implementa un

---

adquiere una ventaja comparativa con el desarrollo de la industria beneficiada, siendo éste el clásico argumento para la protección de las industrias nacientes.

<sup>64</sup> SURREY, S., "Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: A Comparison with Direct Government Expenditures", Harvard Law Review, n° 83, 197, p. 705

gasto tributario se ven obligadas a cumplir esta función y, dado que es más difícil controlar un sistema con muchas excepciones, ello puede dar lugar al fraude o incluso a mayores errores involuntarios.

- Los incentivos tributarios distorsionan las decisiones de los mercados: En la medida en que un gasto tributario favorece a un sector específico de la economía, produce un desvío de recursos no deseado hacia el sector favorecido. Sin embargo, esto no constituye necesariamente una desventaja en aquellos casos en que el gasto tributario busca corregir una distorsión causada previamente por el impuesto, como ocurre con los estímulos a la inversión y el ahorro.
- Los incentivos tributarios obligan a mantener elevadas las tasas: En efecto, para recaudar una cantidad determinada se requerirán tasas más altas si una parte de la recaudación potencial se pierde por la aplicación de gastos tributarios.

Otras desventajas de los gastos tributarios que también deben ser tomadas en cuenta (en el momento de contrastarlos con el gasto directo) son las siguientes: suelen generar inequidad en sentido horizontal (puesto que no todas las personas tienen las mismas preferencias o necesidades de consumo), generan estímulos para la evasión y la elusión (ya que la aplicación de gastos tributarios hace más compleja la estructura tributaria) y aumentan los costos del cumplimiento tributario (dado que cuanto mayor es el número de incentivos tributarios, mayores son los costos en tiempo y dinero que los contribuyentes deben afrontar para cumplir con sus obligaciones impositivas)<sup>65</sup>.

Por otro lado, SWIFT, BRIXI y VALENDUC destacan los aspectos positivos de los gastos tributarios, al expresar que éstos: incentivan la participación del sector privado en programas económicos y sociales en que el gobierno juega un rol principal, promueven la toma de decisiones del sector privado (y no tanto la del gobierno) y reducen la necesidad de supervisión estatal de los gastos directos equivalentes<sup>66</sup>.

---

<sup>65</sup> VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; y JORRATT, Michael, Los presupuestos de gastos tributarios: conceptos y desafíos de implementación, Documento de trabajo N° 131, BID, 2009, p. 12.

<sup>66</sup> SWIFT, Z., BRIXI, H., VALENDUC, C., "Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Country Practices", *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies*, The World Bank, Washington, 2004.

No obstante, atendiendo al objeto de la presente tesis, sostenemos que si bien la aplicación de un gasto tributario obviamente elimina el control gubernamental que requiere todo gasto directo, ello no implica ausencia de fiscalización estatal respecto a su correcto empleo ni de evaluación sobre la efectividad de la aplicación de dicha herramienta, en comparación con otros instrumentos, para la consecución de los objetivos perseguidos.

#### **4. El régimen promocional para la generación de energías renovables en la provincia de Santa Fe**

Nos interesa revisar los aspectos considerados en la provincia de Santa Fe, dentro del régimen que promociona la generación de energías renovables, como ejemplo concreto de gasto tributario aplicado a una política pública asociada a la preservación del medio ambiente.

En efecto, en el año 2006 se sanciona la ley provincial nro. 12.503 que establece un régimen para la generación de energías renovables alternativas o blandas entendiendo como tales, a *"todas aquellas que se producen naturalmente, en forma inagotable y sin ocasionar perjuicio al equilibrio ambiental"*.

Precisando ese concepto la ley dice que *"Las energías alternativas renovables tienen por objeto el uso racional y ambientalmente sostenible de los recursos energéticos renovables, tales como el sol, el viento, el biogás, la biomasa, la geotermia, la mini-hidráulica, y toda otra que científicamente se desarrolle manteniendo las cualidades básicas que distinguen a este tipo de energías."* Y a su vez *"Se considerarán servicios prestados en base a energías renovables, alternativas o blandas aquellos que se presten utilizando: 1. Energía solar fotovoltaica: es la que mediante tecnología apropiada permite transformar la energía lumínica del sol en energía eléctrica. 2. Energía solar térmica: es la que se produce aprovechando la energía calórica del sol para calentamiento de fluidos en forma directa o indirecta. 3. Energía solar pasiva: permite el aprovechamiento de las cualidades lumínicas y calóricas del sol para ser aprovechadas en el hábitat humano,*

conocida como arquitectura bioclimática. 4. Energía eólica de alta potencia: es la que permite aprovechar la energía del viento en grandes magnitudes. 5. Energía eólica de baja potencia: la que permite aprovechar la energía del viento en pequeña escala, desde lo individual a lo colectivo. 6. Biomasa: es la energía producida de residuos vegetales o cultivos especiales a tal fin, cuidando de que en el proceso de conversión energética se conserven los parámetros de protección medioambiental. 7. Biogás: es la que surge como producto del tratamiento anaeróbico de residuos sólidos o líquidos orgánicos de origen industrial, rural, de servicios y domésticos. 8. Geotérmica: es la que permite aprovechar el potencial térmico interior del globo terráqueo. 9. Mini-Hidráulica: permite aprovechar el potencial de pequeños cursos de agua."

En esta ley se faculta al Poder Ejecutivo Provincial a crear un oficina para la promoción de "la investigación y el uso de las distintas fuentes renovables, en organismos y establecimientos públicos atendiendo a las necesidades de escuelas, campos de deportes, comedores escolares, edificios públicos, centros de atención social, planes habitacionales y servicios varios. Asimismo, promoverá la incorporación de artefactos que aprovechen la energía solar como cocinas, hornos solares, deshidratadores solares, sistemas de agua caliente solares y otros del mismo tenor".

A su vez lo faculta para diseñar un "Plan Energético-Ambiental, el que deberá ser comunicado a ambas Cámaras del Poder Legislativo, basado en el Plan de acción de la Agenda 21 de las Naciones Unidas, aprobado en la Conferencia de Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, celebrada en Río de Janeiro en 1992. En el Plan de Acción deberán definirse las actuaciones necesarias que se deben impulsar para el desarrollo sostenible, para lo cual se deberá: a) Realizar un estudio y auditoría de la situación energética actual, en cuanto a generación propia, compra al sistema interconectado nacional y consumo. b) Releva la situación energética en todos los edificios públicos y controlar el consumo. c) Garantizar el control de la contaminación ambiental y la defensa del medio ambiente. d) Impulsar la autogeneración individual o colectiva mediante energías renovables y su conexión a la red. e) Evaluar la factibilidad y pertinencia, en base a pronósticos y tendencias de los avances tecnológicos, y la posible

*importancia de cada una de las fuentes mencionadas, atendiendo expresa y exhaustivamente factores técnicos, económicos, sociales y de sustentabilidad ambiental. f) Realizar el tratamiento de residuos orgánicos e industriales, mediante un progresivo plan de separación de basura en origen, y su utilización en biodigestores anaeróbicos, que devuelven al medio biogás aprovechable para calefacción, cocción u otros procesos calóricos, junto a la obtención de fertilizantes orgánicos".*

Finalmente establece como objetivos prioritarios "a) Diagnosticar el estado actual de desarrollo de tecnologías para el aprovechamiento de la energía mini-hidráulica, la energía solar, la biomasa y la energía eólica, tanto a nivel provincial, nacional como internacional. b) Regular las actividades de generación aisladas, las que no deben estar supeditadas exclusivamente a la generación convencional de energía eléctrica, teniendo en cuenta las nuevas fuentes basadas en energías renovables. c) Promover la investigación, desarrollo y producción de nuevas fuentes de energía no convencionales, regulando su implementación. d) Satisfacer el interés general de la población aislada en materia de energías renovables, coadyuvando al desarrollo socio-económico de la Provincia. e) Proteger adecuadamente los derechos del usuario, estableciendo las normas de calidad del servicio. f) Alentar las inversiones de riesgo en generación alternativa, asegurando condiciones de competitividad. g) Regular la autogeneración y la cogeneración. h) Garantizar el control de la contaminación ambiental y la defensa del medio ambiente. i) Desarrollar planes para promover el empleo, en base a la utilización de energías renovables. j) Crear instrumentos de apoyo a emprendedores e innovadores en materia de energías renovables. k) Montar muestras y ferias de la energía. l) Promover acciones para garantizar el acceso a los bienes y servicios energéticos que permitan satisfacer condiciones de vida dignas a la población, contemplando a los sectores más humildes y a aquellos que geográficamente no los tienen. m) Generar propuestas ante la crisis energética. n) Desarrollar una estrategia de financiamiento futuro de las energías renovables por organismos públicos y privados. o) Crear un Programa de Educación Energética. p) Establecer vínculos estables con los distintos Programas y Proyectos Sustentables, relacionados con la producción y aplicación de las energías renovables. q) Promover la utilización de energías renovables en todas las dependencias del Estado, así

*como en las obras que éste participe. r) Proponer al Poder Ejecutivo para ser elevado al Poder Legislativo los proyectos de leyes necesarias a los efectos de establecer los marcos regulatorios y programas de incentivo y exención impositiva necesarios para el desarrollo de los distintos tipos de energías alternativas renovables. s) Alentar ante el Ministerio de Educación la adecuación de las currículas para la enseñanza del desarrollo y utilización de los medios de producción de energías renovables".*

Hasta aquí no aparecen aspectos presupuestarios o fiscales que permitan darle sustento a una política pública sujeta a un régimen de recursos y gastos y a un criterio de valoración de metas y de medición en la obtención de resultados.

Esta carencia se salva con la sanción y reglamentación de la Ley N° 12.692 que dispone de un Régimen Promocional Provincial para la investigación, desarrollo, generación, producción y uso de productos relacionados con las energías renovables no convencionales.

A su vez se prioriza la producción de biogás, de biocombustibles y derivados oleoquímicos en el territorio de la Provincia de Santa Fe.

La citada ley establece el universo de beneficiarios de dicho régimen promocional *"Todos los proyectos de radicación industrial<sup>67</sup> para producir las energías previstas en el*

---

<sup>67</sup> A los efectos de la aplicación del presente régimen, se considerarán como empresas que se radican: I. 1. La instalación de una unidad de producción por una empresa nueva. I.2. La instalación de una unidad de producción separada físicamente de otras existentes en la misma empresa. Esta separación deberá ser tal que ocupe construcciones civiles independientes. I.3. La instalación de una planta industrial por una empresa existente, que nunca haya desarrollado otras actividades industriales en la Provincia de Santa Fe. I.4. La planta industrial que reúna o agrupe otras plantas industriales o unidades de producción, que se hubiesen encontrado trabajando en forma independiente. I.5. La planta industrial que se traslade a una ubicación más ventajosa, para las concentraciones urbanas más próximas, para la zona o para la Provincia. I.6. La planta industrial reactivada, cuya producción estuvo paralizada por dos años consecutivos o más. La Autoridad de Aplicación podrá establecer excepciones considerando paralizaciones por lapsos menores, cuando razones fundadas así lo aconsejen. I.7. La planta industrial en explotación por el sector público que se privatice. I.8. La adquisición de empresas con quiebra decretada de plantas industriales en funcionamiento o paralizadas, compradas mediante subasta pública o licitación judicial. La enumeración precedente no es taxativa. La Autoridad de Aplicación decidirá en los casos no contemplados en los incisos anteriores, si resultan asimilables a los enunciados (art. 5 reglamento de la ley 12.692)

*Artículo 3° o las industrias ya instaladas<sup>68</sup> con el mismo propósito para la ampliación de su capacidad productiva y/o mayor absorción de mano de obra, que sean habilitadas por la autoridad de aplicación, gozarán de los beneficios que se prevén en la presente ley, para lo cual deberán cumplir con las siguientes condiciones: a) Que se radiquen o se encuentren radicadas en el territorio de la Provincia de Santa Fe. b) Que sean propiedad de emprendedores, sociedades comerciales, privadas, públicas o mixtas, constituidas en el país, habilitadas por la autoridad de aplicación con exclusividad para el desarrollo de la actividad promocionada. c) Que integren en un mismo proceso todas o algunas de las etapas industriales para la obtención de materias primas renovables. d) Que estén en condiciones de producir aerogeneradores, paneles solares, colectores solares, cocinas y hornos solares, biodigestores, biogás, biocombustibles, derivados oleoquímicos, conversores de energía, productos a través de secaderos solares o cualquier otro no descripto anteriormente que surja de un proceso derivado de las energías renovables no convencionales que cumplan las condiciones previstas en la presente ley y en la Ley*

---

<sup>68</sup> Se considerarán empresas ya instaladas, aquellas que hubiesen producido alguna energía de las mencionadas en el art. 3 de la ley, por tres años consecutivos o más en forma ininterrumpida, con anterioridad a su solicitud de acogimiento al presente régimen. Las empresas ya instaladas podrán gozar de los beneficios promocionales siempre que cumplan al menos con algunas de las siguientes condiciones: II.1. Que incrementen su capacidad de producción en forma significativa, manteniendo una continuidad física con las instalaciones existentes. El incremento en la capacidad de producción deberá ser el resultado de inversiones en activo fijo de la planta industrial, cuya magnitud se establecerá en los Decretos Anuales correspondientes. II.2. Que aumenten su dotación de personal en forma significativa. Los beneficios promocionales se otorgarán en proporción al incremento de la capacidad de producción que alcancen las mismas, o al de su mano de obra ocupada. III. Los incrementos operados en la capacidad de producción se medirán desde el punto de vista técnico, teniendo en cuenta el resultante de las inversiones efectuadas en un ejercicio. Cuando los proyectos de inversión destinados a incrementar la capacidad productiva demanden más de un ejercicio de inversiones, la Autoridad de Aplicación podrá, a su criterio, considerar hasta tres ejercicios, siempre y cuando se demuestre fehacientemente la activación de las inversiones ejecutadas en los rubros correspondientes a los bienes de uso de cada ejercicio y que las mismas conformen un solo bloque desde el punto de vista técnico. Para la determinación del aumento de personal se establecerá la relación entre el número de personas ocupadas en relación de dependencia en el ejercicio en que se produce el aumento, con el promedio simple mensual de los tres ejercicios consecutivos inmediatos anteriores. Las empresas deberán mantener la producción incrementada o la mano de obra ocupada durante el período de duración de los beneficios solicitados. En los ejercicios económicos anuales en que la producción alcanzada o la mano de obra ocupada sea inferior a lo programado, los beneficios promocionales obtenidos se gozarán en la proporción que representa lo primero con respecto a lo segundo. Cuando la producción o la ocupación de mano de obra programada no se alcance por causas ajenas a las empresas beneficiarias, la Autoridad de Aplicación, mediante resolución fundada podrá conceder a dichas empresas el goce total de los beneficios originales, para el o los períodos anuales en que se verifique la situación analizada. IV. En las empresas que soliciten beneficios por encuadrarse en el punto II.1.- del presente artículo, la magnitud de las inversiones en activo fijo, se calculará con las pautas fijadas en el presente artículo y se evaluarán en función de mínimos que se fijen en los decretos anuales correspondientes relacionando el valor de la inversión en bienes de uso, que origina el incremento de la capacidad de producción con el de la inversión existente (art. 5 reglamento de la ley 12.692)

12.503. e) *Que el proyecto de inversión sea aprobado por la autoridad de aplicación*<sup>69</sup>. f) *Que cumplan con todos los demás requisitos que establezca la autoridad de aplicación.*

En el artículo 5° ya la ley habla de los beneficios promocionales de "**exención y/o reducción y/o diferimiento de tributos provinciales**, según lo establezca la reglamentación, por el término de quince (15) años contados a partir de la fecha de puesta en marcha del proyecto respectivo, la que deberá ser certificada por la autoridad de aplicación" y en el artículo 7° determina cuales son los tributos alcanzados "el Impuesto a los Ingresos Brutos, el Impuesto de Sellos, el Impuesto Inmobiliario y el Impuesto a la Patente Única Sobre Vehículos, o aquellos que lo sustituyan en el futuro. Las personas físicas y jurídicas, titulares de proyectos aprobados por la autoridad de aplicación, para acceder a los beneficios, deberán cumplir con los requisitos previstos en el Artículo 5°."

Se establece el sistema de "cupo fiscal" que se incorporará en cada presupuesto anual y los criterios de selección de beneficiarios.

Crea a su vez un "cargo" de 20 centavos a cobrarse en cada factura de la Empresa Provincial de la Energía (EPE) que constituirá un fondo para el financiamiento de la políticas definidas en esta ley. A su vez determina que dicho fondo podrá a su incrementarse con diversos recursos definidos en los artículos 12 y 13.

---

<sup>69</sup> El Ministerio de la Producción es la Autoridad de Aplicación del régimen promocional provincial para la investigación, desarrollo, generación, producción y uso de productos relacionados con las energías renovables no convencionales, quedando autorizado para resolver con carácter definitivo el otorgamiento del beneficio (art. 2 reglamento de la ley 12.692)

**Capítulo II:**  
**El gasto tributario y su presupuestación. Importancia en  
materia de financiación de políticas medioambientales**

## 1. Consideraciones generales

En el capítulo anterior hemos recorrido líneas conceptuales y discusiones acerca del gasto tributario, distintas miradas en distintos países, tipos de gastos tributarios, ventajas y desventajas con relación al gasto público directo, así como la posibilidad de su utilización para financiar determinadas políticas públicas.

Luego de más de cuarenta años del surgimiento del concepto de gasto tributario en el mundo, aún hoy existe una importante asimetría entre los distintos países y sus Administraciones tributarias acerca de qué metodología debe utilizarse para cuantificar el costo fiscal que generan, y qué criterios deben utilizarse para expresar ese costo dentro de las cuentas públicas.

En este capítulo vamos a acercarnos a esa discusión conceptual y también a las recomendaciones que distintas organizaciones multilaterales realizan a los países vinculadas con el deber ser de las buenas prácticas en la medición de los gastos tributarios.

No obstante, antes de narrar tanto las experiencias internacionales en materia de presupuestación del gasto tributario como el criterio aplicado en las cuentas nacionales y la situación en la provincia de Santa Fe, creemos necesario resaltar la importancia de su correcta medición y clara exposición. En virtud de ello, debemos advertir que el interés por medir los gastos tributarios obedece a *“la potencial movilización de nuevos recursos tributarios que su eliminación o racionalización puede generar en los países en desarrollo, sobre todos si se tiene en cuenta que cada vez es más limitada la posibilidad de incrementar las alícuotas de los impuestos existentes o introducir otros nuevos”*<sup>70</sup>.

Indudablemente, las Administraciones tributarias no sólo deben avanzar en la eficiencia en la recaudación sino también, y fundamentalmente, perseguir la transparencia de la política fiscal. Crear las condiciones para visualizar el tamaño real de la acción del

---

<sup>70</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, *Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios*, CIAT, Panamá, 2011, p. 6

Estado a través de la medición, la exposición y divulgación es el objetivo esencial que se persigue<sup>71</sup>.

Por su parte, el Poder legislativo (que aprueba anualmente el presupuesto de recursos y de gastos de las administraciones) tiene una perspectiva integral del gasto público, al contar con información completa y confiable de los gastos tributarios y a través de ellos posibilitar que los ciudadanos pueden estar informados de los mismos sometiéndolos a su consideración.

La evaluación costo-beneficio es otro aspecto que debe ponerse a consideración a la hora de encarar un proceso de transparencia a través de la medición y exposición presupuestaria de los gastos tributarios. Si los gastos tributarios sustituyen el gasto presupuestario explícito, deben preverse mecanismos que permitan evaluar su eficacia y compararlas con los resultados que se obtendrían a través de estos últimos. Además, como en toda decisión de inversión pública es de esperar que los costos incurridos no superen los beneficios obtenidos. Con la información surgida de una correcta medición se estaría en condiciones de de encarar un proceso de racionalización o de sustitución.

## **2. Cálculo y estimación del gasto tributario**

### **2.1. Experiencias internacionales en materia de presupuestación del gasto tributario**

Los organismos internacionales han promovido diversas estrategias tendientes a homogenizar criterios de medición de los gastos tributarios y en tal sentido han expuesto en distintos informes los esfuerzos y avances que fueron realizando los distintos países.

---

<sup>71</sup> *Ibid.* Sobre este punto, Lerda expresa que “los gastos o renuncias tributarias dan origen a una considerable opacidad en el sistema impositivo, ya que con frecuencia no se dispone de estimaciones sobre lo que se deja de recaudar”. *Vid.* Lerda, Juan Carlos, “La transparencia en las finanzas públicas: el ámbito fiscal y el ámbito cuasifiscal”, *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, núm. 14, Caracas, Junio 1999.

La OCDE ha publicado, primero en 1984 y luego en 1996, información sobre las prácticas de 14 países que preparan informes periódicos sobre gastos tributarios<sup>72</sup>. Alemania y Estados Unidos fueron pioneros en este campo hacia fines de los años sesenta. Les siguieron, apenas una década más tarde, Austria, Canadá, España y el Reino Unido y, a principio de los años ochenta, Australia, Bélgica, Finlandia, Francia, Irlanda, Italia, los Países Bajos y Portugal. Las características de estos informes varían considerablemente de un país a otro<sup>73</sup>:

- *Frecuencia de presentación: en la mitad de los países las autoridades tienen la obligación legal de presentar informes de este tipo. En la mayoría, se presentan todos los años; las excepciones son Alemania (informes bienales), e Italia y los Países Bajos (informes esporádicos).*
- *Cobertura de los gastos tributarios: todos los países consignan gastos tributarios relacionados con los impuestos sobre la renta personal y de las empresas (con excepción en este último caso de los Países Bajos), e impuestos indirectos y directos, entre otros sobre el capital (con la excepción de Irlanda y los Países Bajos). En el caso de Estados Unidos, en los informes se incluyen los impuestos sobre el patrimonio y los relacionados con herencias y donaciones, pero no los impuestos indirectos ni sobre la nómina. Alemania y Austria producen informes sobre subsidios basados en un concepto más amplio, que incluye todos los gastos directos y gastos tributarios.*
- *Método de estimación: todos los países recurren a la medición ex post de la renuncia fiscal, que permite calcular el monto en que se reducen los ingresos fiscales debido a determinadas disposiciones. El uso de otros métodos, como el cálculo de la recaudación ex ante, que mide el aumento esperado de los ingresos en caso de que se elimine la exención, y del gasto equivalente, que mide el costo de otorgar el mismo beneficio monetario mediante un gasto directo, plantea problemas de cálculo y de incertidumbre en la estimación de los cambios de comportamiento de los agentes. Estados Unidos es el único país que consigna conjuntamente las cifras correspondientes al cálculo de la renuncia fiscal y el gasto equivalente.*

---

<sup>72</sup> Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), “Tax Expenditure: Recent Experience”, OCDE, París, 1996.

<sup>73</sup> *Ibid.*

- *Integración al presupuesto: en algunos países estos informes se presentan independientemente, pero en Bélgica, España, Finlandia, Francia y Portugal forman parte integral del proceso de formulación del presupuesto. En Estados Unidos, los informes sobre gastos tributarios se preparan como parte de la elaboración del presupuesto del gobierno, aunque no están integrados al proceso presupuestario.*

El Fondo Monetario Internacional (2007) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD,) (2002, 2010) recomiendan que un gobierno debería estimar e informar el impacto en la renta de, al menos, los gastos fiscales clave. En el mismo sentido se ha pronunciado el Banco Mundial<sup>74</sup>. Concretamente, la información que debería incluir el gobierno (los gobiernos) en los documentos presupuestarios y demás informes sobre gastos fiscales, según el FMI y la OCDE se sintetiza así<sup>75</sup>:

- *El informe de los gastos fiscales cumple tres funciones importantes. En primer lugar, mejora la gestión fiscal del gobierno, ya que expone todas las formas de gastos gubernamentales, gastos directos e indirectos del código tributario, al mismo nivel de escrutinio durante el proceso presupuestario. Esto facilita la toma informada de decisiones y el entendimiento y activismo por parte del público.*
- *En segundo lugar, la presentación de informes permite el análisis que puede ayudar a determinar cuáles son las mejores herramientas que el gobierno puede usar para lograr sus objetivos de políticas (p. ej. mediante la propiedad pública de recursos, la regulación, los gastos directos, los impuestos o los gastos fiscales). El análisis de los gastos fiscales no es diferente del análisis de las políticas públicas en un sentido más general, ya que implica la consideración de las mejores maneras de lograr los objetivos de un gobierno.*
- *En tercer lugar, el informe de los gastos fiscales promueve el análisis de los*

---

<sup>74</sup> Swift, Zhicheng Li, *Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budget*, World Bank Policy, Research Working Paper 3927, World Bank, Washington, D.C, 2006. Disponible en: [http://www-wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/WDSP/IB/2006/05/23/000016406\\_20060523092056/Rendere d/PDF/wps3927.pdf](http://www-wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/WDSP/IB/2006/05/23/000016406_20060523092056/Rendere d/PDF/wps3927.pdf) (consulta: 07/07/2015).

<sup>75</sup> International Budget Partnership (IBP), *Guía para la transparencia en las finanzas públicas. Buscar más allá del presupuesto central*, disponible en: <http://internationalbudget.org/wp-content/uploads/Transparency-Guide-2-Tax-Expenditures-Spanish.pdf> (consulta: 07/07/2015).

*principios de las políticas fiscales, lo que hace que el activismo a favor de los gastos fiscales se convierta en una vía mediante la cual las organizaciones de la sociedad civil pueden presentar reclamos sobre la imparcialidad y la eficacia del sistema tributario.*

Con los objetivos generales del público y de distintas organizaciones de la sociedad civil, un informe de gastos fiscales debería incluir la siguiente información<sup>76</sup>:

- *Definición de punto de referencia: el punto de referencia con el cual se valora un gasto fiscal (la estructura impositiva que se aplicaría normalmente a los contribuyentes en ausencia del gasto) debería establecerse claramente y defenderse en el informe de gastos fiscales.*
- *Marco de mediciones creíbles: el método utilizado para estimar los gastos fiscales individuales debería establecerse claramente en el informe. Un factor significativo que afecta la utilidad de una declaración de gastos fiscales es la precisión con la que se determina el costo de un gasto en particular, de manera que se debería indicar claramente el grado en el cual una estimación de gastos fiscales es confiable.*
- *Desglose detallado de gastos fiscales agregados: Como mínimo, se debería informar el impacto o “costo” por función gubernamental (p. ej. ayuda para la salud, seguridad social, medio ambiente, industria) con información sobre la serie cronológica durante un período, por ejemplo, de cinco años (especificando variaciones de la legislación impositiva o el punto de referencia en cada momento), y por niveles de gobierno, de ser posible.*
- *Información adicional para cada partida de gastos fiscales, que incluya: el costo estimado del gasto fiscal, con una indicación de la veracidad de la estimación, que incluya la calidad de la información sobre la cual se basa tal estimación; la fuente de gastos fiscales (p. ej. cláusula de la legislación impositiva, práctica administrativa o acuerdo fiscal); la duración del gasto fiscal (¿está sujeto a una “cláusula de extinción” o es continuo?); el tipo de gasto fiscal (p. ej. una*

---

<sup>76</sup> International Budget Partnership (IBP), *Guía para la transparencia en las finanzas públicas. Buscar más allá del presupuesto central*, disponible en: <http://internationalbudget.org/wp-content/uploads/Transparency-Guide-2-Tax-Expenditures-Spanish.pdf> (consulta: 07/07/2015).

*exención, un crédito fiscal reembolsable o una deducción); justificación política de cada gasto fiscal (el objetivo de la política de gastos fiscales y por qué es la mejor manera de lograr ese objetivo); el impacto de los gastos fiscales mayores en la distribución, en la medida en que haya información disponible, incluyendo, cuando sea relevante, un análisis de género; y referencia a la última revisión del gobierno para, al menos, los gastos fiscales más importantes.*

Por otro lado, merecen destacarse los casos de India y Chile. Si bien sobre la situación en Latinoamérica hablaremos en el apartado siguiente, sólo consideramos importante mencionar que en Chile el deber de informar los gastos fiscales es una obligación de carácter constitucional (tal como sucede en otros países de la región). Por su parte, en India, fue en el presupuesto de la Unión 2006-2007 que se presentó por primera vez la Declaración de Ingresos no Percibidos, donde se informan las distintas exenciones impositivas<sup>77</sup>.

En la mayoría de los países la cuantificación de los gastos tributarios forma parte del proceso presupuestario<sup>78</sup>, es decir es una tarea predictiva o de proyección. Sin embargo es posible que resulte de interés saber la cuantía de los gastos tributarios de uno o varios ejercicios anteriores, a los fines de cuantificar teniendo en cuenta datos reales, o ya ocurridos, información obtenida de mediciones macroeconómicas o bien de declaraciones juradas de los contribuyentes.

---

<sup>77</sup> La declaración revela algunos aspectos de los efectos de los gastos fiscales en la distribución, pero no los analiza explícitamente. Esto demuestra que los gastos fiscales que dan un tratamiento preferencial al sector corporativo son significativamente mayores que los gastos fiscales específicos del sector sin fines de lucro y los individuos.

<sup>78</sup> Sobre este tema Jorratt sostiene que en la medida en que los gastos tributarios son un sustituto de los programas de gastos directos es deseable que se sujeten a las mismas normas de control presupuestario que estos últimos. Desde su punto de vista, una buena práctica es que las estimaciones de los gastos tributarios estén integradas con el resto de la documentación presupuestaria que es enviada anualmente al Parlamento. Sin embargo este autor aclara que no todos los países que preparan reportes de gasto tributario siguen esta práctica, siendo frecuente la preparación informes independientes. *Vid.* Jorratt De Luis, Michael. *Metodología para medir el impacto fiscal de los gastos tributarios subnacionales en Colombia*, Banco Interamericano de Desarrollo, Documento de Debate, IDB-DP-139, Washington, junio 2010.

Finalmente, a nivel internacional podemos destacar los siguientes métodos de medición de los gastos tributarios<sup>79</sup>:

- 1) Información obtenida en base a las agregaciones de datos que surgen de valores parciales o totales de las declaraciones juradas de los impuestos u otra información que se requiere a los contribuyentes.
- 2) Cálculos o valores inferidos utilizando estadísticas con suficiente respaldo técnico ya sean públicas o privadas. Censos, Cuentas Nacionales u otra información sistematizadas.
- 3) Modelos de simulación o similares. Se parte de información suministrada por organismo públicos o privadas (Encuesta de Hogares, Censos, etc.). A su vez puede desarrollarse un modelo estático o bien incorporar el paso del tiempo desarrollando un modelo dinámico. En este caso, se utiliza información demográfica que permite hacer los cálculos incorporando los ciclos de vida de las personas que forman parte de las cohortes analizadas.

## 2.2 El panorama en América Latina

En América Latina uno de los primeros países en publicar reportes de gastos tributarios fue Brasil, cuya primera publicación fue en el año 1989. Luego le siguió Argentina en 1999. Pero no fue sino hasta entrado el siglo XXI que esta práctica comenzó a generalizarse y perfeccionarse en la región. Entre 2000 y 2005, Chile, Colombia, Guatemala, México y Perú empezaron a medir sistemáticamente los gastos tributarios<sup>80</sup>. Entre 2006 y 2010 empezaron a medir los gastos tributarios también Ecuador, Nicaragua, República Dominicana y Uruguay. Finalmente, de 2011 en adelante se da cuenta ya de reportes en Costa Rica, El Salvador, Honduras, Panamá y Paraguay<sup>81</sup>.

---

<sup>79</sup> Vid. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, *Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios*, CIAT, Panamá, 2011.

<sup>80</sup> Mucho tuvo que ver en ello la publicación en 1998 del primer Manual de Transparencia Fiscal del FMI, que contenía recomendaciones sobre la materia.

<sup>81</sup> Pecho Trigueros, Miguel, *Gastos Tributarios en América Latina 2008-2012*, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias, Panamá, Documento de trabajo Nro 2-2014. Disponible en: [http://webdms.ciat.org/action.php?kt\\_path\\_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=10339](http://webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=10339).

En cuanto a la evolución de los gastos tributarios en los países de la región, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) ha elaborado una base de datos de los beneficios e incentivos tributarios más importantes, lo que permite conocer la transformación de su costo fiscal en el tiempo, tanto a nivel agregado como por impuesto, así como su composición por tipo de beneficio o incentivo utilizado y sector presupuestario o económico<sup>82</sup>. Cabe señalar que la base de datos sólo considera aquellos gastos tributarios que caen bajo la competencia de los Gobiernos Centrales, Nacionales o Federales<sup>83</sup>.

**Gasto Tributario en América Latina-1**  
**En porcentaje del PBI**

	2008	2009	2010	2011	2012
Argentina	2.11	1.98	2.33	2.46	2.59
Bolivia					
Brasil	2.51	3.15	3.02	2.80	3.32
Chile	5.00	4.83	4.69	5.04	4.46
Colombia	3.12	3.20	3.25	n.d.	n.d.
Costa Rica	--	--	5.54	5.52	5.62
Ecuador	n.d.	4.22	4.17	4.67	4.86
El Salvador	n.d.	3.40	n.d.	n.d.	n.d.
Guatemala	8.01	7.87	7.81	7.54	8.39
Honduras	--	--	--	6.18	6.45
México	4.71	3.80	3.60	3.87	3.82

<sup>82</sup> La base de datos puede ser consultada previo requerimiento a la Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias del CIAT.

<sup>83</sup> Cabe aclarar que: para Argentina se utilizaron los Informes elaborados por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Para Brasil, se utilizaron los Informes de Gastos Tributarios elaborados por la Coordinación General de Estudios, Pronosticación y Análisis de la Receita Federal. Para Chile, se utilizaron los Informes de Gastos Tributarios elaborados por la Subdirección de Estudios del Servicio de Impuestos Internos. Para Colombia, se utilizaron los Marcos Fiscales de Mediano Plazo elaborados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Para Costa Rica se utilizaron los Informes de Gasto Tributario elaborados por la División de Política Fiscal de la Dirección General de Hacienda del Ministerio de Hacienda. Para Ecuador se utilizaron los Manuales de Gasto Tributario elaborados por el Departamento de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas. Para El Salvador se utilizó el Informe de Gasto Tributario elaborado por la Unidad de Estudios Tributarios del Ministerio de Hacienda. Para Guatemala se utilizaron los Informes de Gasto Tributario elaborados por el Departamento de Estudios, Análisis y Estadísticas Tributarias de la Superintendencia de Administración Tributaria. Para Honduras se utilizó el Informe de Gastos Tributarios elaborado por Juan Carlos Gómez-Sabaíni, Miguel Pecho Trigueros y Dalmiro Morán. Para México se utilizaron los Presupuestos de Gastos Fiscales elaborados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Para Panamá, se utilizó el Informe de Gastos Tributarios elaborado por Michael Jorrat. Para Paraguay se utilizó el Informe de Gasto Tributario elaborado por José Salim. Para Perú se utilizaron los Informes de Gasto Tributario elaborados por la Intendencia Nacional de Estudios Tributarios y Planeamiento de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. Para República Dominicana se utilizaron los Informes de Gasto Tributario elaborados por la Comisión Interinstitucional Coordinada por la Dirección General de Política y Legislación Tributaria del Ministerio de Hacienda. Finalmente, para Uruguay se utilizaron los Informes de Gasto Tributario elaborados por la Asesoría Económica de la Dirección General Impositiva.

Nicaragua	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Panamá	--	--	--	--	2.27
Paraguay	1.94	1.82	1.90	n.d.	n.d.
Perú	1.96	1.95	2.08	1.84	1.91
Rep.Dominicana	6.41	6.24	5.50	5.11	5.13
Uruguay	5.67	5.74	6.31	6.31	6.40
Venezuela	--	--	--	--	--
Promedio simple	4.14	4.07	4.12	4.67	4.60

Fuente: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias.

**Gasto tributario en América Latina/2**  
**(En porcentajes de los Ingresos Tributarios del Gobierno Central)**

	2008	2009	2010	2011	2012
Argentina	10.0	9.9	10.9	11.2	11.1
Bolivia					
Brasil	16.3	22.3	21.4	18.5	22.5
Chile	26.3	33.3	27.7	26.6	24.5
Colombia	23.2	24.7	26.5	n.d.	n.d.
Costa Rica	--	--	42.7	41.5	42.6
Ecuador	n.d.	32.6	30.4	36.3	33.1
El Salvador	--	n.d.	25.1	n.d.	n.d.
Guatemala	73.8	77.7	76.4	71.5	79.3
Honduras	--	--	--	41.7	43.4
México	57.7	40.6	37.8	43.4	45.2
Nicaragua					
Panamá	--	--	--	--	17.4
Paraguay	18.5	15.7	15.9	n.d.	n.d.
Perú	12.5	14.1	14.0	11.9	11.9
Rep.Dominicana	43.0	478.8	43.3.	39.9	38.3
Uruguay	29.6	29.6	32.4	32.4	33.3
Venezuela					
Promedio simple	31.1	31.7	31.1	34.0	33.6

Fuente: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias.

Sin embargo, no en todos los países analizados el mayor costo fiscal de los gastos tributarios resulta de mediciones que se apoyan en la información contenida en las declaraciones o registros presentados por los contribuyentes o terceros ante las Administraciones Tributarias, lo cual tiene que ver con las diferencias en las estrategias de recolección y procesamiento de la información tributaria que muestran los países, siendo éstas las siguientes<sup>84</sup>:

<sup>84</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, *Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios*, CIAT, Panamá, 2011, p. 59.

- Universo de sujetos obligados a presentar declaraciones o registros. *En varias legislaciones se establecen, por ejemplo, umbrales para liberar a los contribuyentes de tal obligación de presentar declaraciones o registros<sup>85</sup>. Asimismo, todos los países han avanzado hacia esquemas de retención en la fuente. Esto reduce o exime de la obligación de presentar las declaraciones o registros a los contribuyentes<sup>86</sup>. También se debe tomar en cuenta que muchas veces las operaciones exentas o excluidas dejan de ser informadas ante las Administraciones Tributarias, o si se llegan a informar se hacen de forma bastante laxa. Por ello, la pérdida de recaudación asociada a algunos sujetos generadores de grandes de gastos tributarios como los agricultores, las fundaciones, la Iglesia, etc. no puede medirse de forma directa usando declaraciones o registros<sup>87</sup>.*
- Profundidad de la información que se solicita. *En muchos países de América Latina se ha tendido en las últimas décadas a reducir la cantidad de información que se solicita a los contribuyentes a través de las declaraciones o registros, tanto de individuos como empresas, en línea con objetivos de simplificación y reducción de los costos de cumplimiento promovidos desde ciertos organismos internacionales. Se azuza la idea de que las declaraciones o registros deben ser cortas y sencillas, y algunos países innecesariamente se colocan en la cornisa y dejan de solicitar información valiosa. Esto afecta negativamente a los responsables de la medición de los gastos tributarios puesto que deben acudir a otras fuentes de información para cumplir con sus tareas<sup>88</sup>.*

---

<sup>85</sup> En el caso de los Impuestos sobre la Renta Personal, éstos son más bajos en Brasil, Chile y España que en México, Perú y Rep. Dominicana. Mientras los primeros evidencian umbrales oscilando una vez el PIB per cápita, los segundos llegan a dos veces o más.

<sup>86</sup> Por ejemplo, los trabajadores en relación de dependencia sólo tienen la obligación de presentar declaraciones o registros cuando perciben rentas no salariales. Brasil y España son los únicos países que mantienen la obligación de presentar las declaraciones o registros así los contribuyentes hubieran sido sujetos de retención.

<sup>87</sup> Este no es el caso de Brasil, donde la RFB exige que las operaciones exentas y las exclusiones sean informadas con la misma rigurosidad que las operaciones gravadas.

<sup>88</sup> Nuevamente destaca el caso de Brasil, donde las exigencias de información son muy altas e, incluso, están acompañadas de estrictas sanciones por el no cumplimiento. En este país, destaca el que los responsables de las mediciones de gastos tributarios formen parte del comité encargado del diseño de las declaraciones o registros. De esta forma se asegura que éstos recopilen la información necesaria para las mediciones. No puede dejar de mencionarse que estas exigencias suponen una mayor carga de obligaciones para los contribuyentes. Así, por ejemplo, en el *Reporte Paying Taxes* del Banco Mundial de 2010, Brasil aparece como el país de América Latina donde más horas se necesita al año para preparar y llenar las declaraciones o registros de los principales impuestos.

- Calidad de la información tributaria. *Hay cierta susceptibilidad en torno al uso de declaraciones o registros como fuente principal de la medición de los gastos tributarios, argumentándose que los datos contenidos en ellas no son confiables porque contienen errores de llenado o están incompletos, o más aún, contienen valores subvaluados de ingresos y ventas o sobrevaluados de costos y gastos, lo que genera distorsiones. Para minimizar los errores en el ingreso de datos, los países han tomado ventaja principalmente de las declaraciones o registros electrónicos. La razón principal radica en que ellas permiten automatizar verificaciones básicas e impedir que las declaraciones sean almacenadas en las bases de datos de las Administraciones Tributarias con incoherencias. Prácticamente todos los países muestran un gran avance en la materia<sup>89</sup>. Las declaraciones o registros electrónicos presentados a través de Internet también están siendo usadas en todos los países, contribuyendo tanto a minimizar errores como a reducir los tiempos en que la información está a disposición de las Administraciones tributarias para su análisis. Chile ha mostrado un liderazgo claro en esta materia desde 1998<sup>90</sup>.*

En cuanto a los problemas con la determinación, éste es un riesgo de los esquemas de auto-determinación, mayoritariamente aceptados por los países analizados. Como se sabe, bajo este enfoque es el contribuyente o los agentes de retención quienes hacen la determinación de los impuestos a través de las declaraciones o registros. El camino alternativo, la determinación administrativa, se muestra más en línea con lo que las Administraciones Tributarias pudieran buscar, pero incrementan los procedimientos

---

<sup>89</sup> Según Barra, Brasil y España destacan como precursores, no sólo en Iberoamérica sino a nivel mundial, dado que el primero introdujo el servicio en 1989 y el segundo en 1991. *Vid.* Barra, Patricio, *Gestión del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas*, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), 2006.

<sup>90</sup> En este país, destaca la mejora en la medición de los gastos tributarios producto del cambio en la captura de las Declaraciones Juradas de Sueldos y Remuneraciones por Internet. Al ser declarado de esta forma, los empleadores informan el detalle de todos sus trabajadores, permitiendo identificar plenamente a los beneficiarios efectivos de ciertos gastos tributarios, por lo que hacen más precisas las mediciones. Menor es el uso de otros medios como el sistema telefónico fijo o móvil. Sólo Chile y España muestran algún grado de desarrollo. La confiabilidad de la información contenida en declaraciones y registros requiere también institucionalizar un procedimiento de limpieza de datos, con el apoyo de las unidades de tecnología de la información. Esto puede suponer eliminar o sustituir datos incluso en las mismas bases de datos operativas. En España, la AEAT tiene un equipo especial encargado de estas tareas. Esta depuración puede ser automática (imputaciones) o manual. Se depuran valores extremos (máximos y mínimos), duplicaciones, datos atípicos, entre otros.

contenciosos. Tomando en cuenta que la determinación administrativa está abandonándose en el mundo, la única forma que tienen las Administraciones Tributarias para asegurar una correcta determinación de los impuestos es intensificar el control tributario, sea a través de verificaciones aleatorias o auditorías profundas<sup>91</sup>.

En el caso de los países donde el mayor costo fiscal de los gastos tributarios recaen en mediciones que usan de estadísticas<sup>92</sup> o cualquier otra información no tributaria administrada por organismos públicos y privados<sup>93</sup>, el éxito de las mismas depende de la cobertura, calidad y disponibilidad de la misma, lo cual está estrechamente vinculado al grado de desarrollo estadístico del país. Si bien es difícil encontrar buenas prácticas de parte de las Administraciones Tributarias en este sentido, cabe destacar que en América Latina en este último tiempo se han experimentado significativos avances, según CEPAL<sup>94</sup>, en el desarrollo de sistemas estadísticos nacionales y en la producción de estadísticas oficiales, siendo Argentina, Ecuador, Guatemala, México y Perú los países que muestran un índice de capacidad estadística superior al promedio de la región en 2010.

### **2.3. La situación en Argentina**

En nuestro país, el Ministerio de Economía toma como referencia para la identificación de los gastos tributarios la estructura de cada impuesto establecida en la respectiva legislación

---

<sup>91</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, *Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios*, CIAT, Panamá, 2011.

<sup>92</sup> Una de las estadísticas agregadas más usadas para medir los gastos tributarios en estos países, en particular de IVA, son las Cuentas Nacionales. Si bien todos ellos han implementado las recomendaciones del Sistema de Cuentas Nacionales de las Naciones Unidas de 1993, con la excepción de Guatemala, aún subsisten algunas limitaciones con la información. En varios de ellos, se utilizan como años de referencia bases estadísticas desfasadas respecto de la estructura económica corriente (tanto en términos de ponderación como de precios) o no se cuenta con estimaciones del PIB con el detalle sectorial o regional necesario para poder medir algunos gastos tributarios.

<sup>93</sup> Los Censos de Población y Vivienda son también usados en las mediciones. Aquí, todos los países de América Latina muestran avances notables. Otra de las informaciones no tributarias más usadas para medir los gastos tributarios son las que provienen de las Encuestas de Hogares, como las que analizan las Condiciones de Vida, los Ingresos y Gastos y el Empleo. La ventaja de todas ellas radica en que, al presentar datos individualizados, permite hacer mediciones de los gastos tributarios similares a las que se harían con declaraciones o registros presentados por los contribuyentes o terceros antes las Administraciones Tributarias.

<sup>94</sup> Informe de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe sobre el desarrollo de las estadísticas oficiales en América Latina y el Caribe Desarrollo de las Estadísticas Oficiales en América Latina y El Caribe de 2010, CEPAL, septiembre de 2010.

(su objeto, alícuotas, deducciones generales, exenciones, etc.), señalándose luego los casos que, estando incluidos en aquélla, son beneficiados por un tratamiento especial.

En virtud de lo recién expuesto, a continuación se mencionan las características relevantes de los principales impuestos<sup>95</sup>:

- *El Impuesto a las Ganancias grava, en el caso de las personas físicas, los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad y que impliquen la permanencia de la fuente que los produce. Para las sociedades, en cambio, no se aplican los requisitos de periodicidad y permanencia de la fuente. Los ingresos se consideran netos de los gastos que se efectúen con el objeto de obtenerlos, mantenerlos y conservarlos. Las deducciones más importantes vigentes en ese impuesto no fueron consideradas Gastos Tributarios ya que tienen carácter general. Es el caso del mínimo no imponible y de las deducciones especiales por trabajo personal, por cargas de familia, por aportes a obras sociales, a planes privados de salud y a sistemas de jubilación.*
- *El Impuesto al Valor Agregado grava las ventas e importaciones de cosas muebles y las obras, locaciones y prestaciones de servicios. Los servicios que se exceptúan o se excluyen en la enumeración de los servicios alcanzados (art. 3° de la ley) no fueron tomados como Gastos Tributarios pues no se consideraron parte del objeto del tributo. Se destacan en este punto los seguros de retiro y de vida y los contratos de afiliación a aseguradoras de riesgos del trabajo. En cambio, las exenciones incluidas en el artículo 7° de la ley forman parte, en general, de dichos Gastos. La exención o la imposición a tasa reducida de los bienes y servicios que son utilizados como insumos no son consideradas Gastos Tributarios, pues el sistema de determinación del impuesto provoca que queden gravados en la etapa siguiente, a la tasa general.*
- *En los impuestos específicos sobre el consumo se considera dentro del objeto del impuesto exclusivamente a los bienes alcanzados. Por ello, los Gastos Tributarios se definen como la diferencia de tratamiento impositivo existente para bienes o*

---

<sup>95</sup> Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, *Estimación de los Gastos Tributarios en la República Argentina. Años 2009-2011*, Informe elaborado por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Buenos Aires, 2013.

*servicios sustitutos. Este es el criterio adoptado con las bebidas analcohólicas (con y sin jugo de frutas) y en los combustibles (naftas, gasoil y gas natural comprimido).*

Como se puede apreciar, la Nación emplea un enfoque de largo plazo para la definición de los gastos tributarios, al considerar como tales exclusivamente los casos que provocan pérdidas definitivas en la recaudación. Por lo tanto, *“no se califican como gastos tributarios el diferimiento del pago de impuestos, la amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias y la devolución anticipada de créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado, debido a que la pérdida de recaudación a que dan lugar en los años en que estos beneficios se usufructúan es compensada con mayores pagos de impuestos en años posteriores”*<sup>96</sup>.

Las estimaciones de los gastos tributarios están dirigidas a obtener valores mínimos a los efectos de no sobrestimar la ganancia de recaudación que se obtendría de la eventual eliminación o reducción del tratamiento especial. En efecto, dichas estimaciones no contemplan el efecto que tendría la eliminación o reducción del beneficio tributario sobre la economía de las actividades involucradas y, por ende, sobre su continuidad o nivel futuro<sup>97</sup>.

Finalmente, debemos mencionar que en un significativo número de ítems existe una marcada carencia de la información necesaria para efectuar cálculos de aceptable nivel de confiabilidad. En la mayoría de los ítems de los cuadros anexos en los que figura la leyenda “sin datos”, se estima que el gasto tributario no alcanza montos considerables.

En el año 2015, el monto estimado de gastos tributarios alcanza los \$143.767 millones<sup>98</sup>, de los cuales \$113.488 millones corresponden a tratamientos especiales establecidos en las leyes de los respectivos impuestos y \$ 30.279 millones a beneficios

---

<sup>96</sup> *Ibíd.*

<sup>97</sup> Ello implica que su supresión no necesariamente generará recursos adicionales por el monto estimado de Gasto Tributario. De todas maneras, se puede presumir que existirá una ganancia fiscal por el uso alternativo gravado de los factores productivos dedicados a la actividad beneficiada.

<sup>98</sup> Cifra que equivale a 2,86% del PIB y al 9,6% de la recaudación de impuestos nacionales y contribuciones a la seguridad social proyectada para ese año.

otorgados en los diversos regímenes de promoción económica<sup>99</sup>. Específicamente, se estima que<sup>100</sup>:

- *El Impuesto al Valor Agregado soportará el 47% de los gastos tributarios, con un monto de \$ 68.040 millones, equivalentes a 1,36% del PIB y al 16,1% de la recaudación proyectada para el tributo, antes de la deducción de los reintegros a la exportación. De ese monto, el 82% se origina en las exenciones y alícuotas reducidas establecidas en la ley del tributo y el resto, \$ 12.206 millones, es consecuencia de los beneficios otorgados por diversos regímenes de promoción económica.*
- *Los gastos tributarios que afectan al Impuesto a las Ganancias -23% del total- alcanzarán a \$ 33.636 millones (0,67% del PIB). Los más importantes beneficios en este tributo corresponden a las exenciones de los intereses de activos financieros (títulos públicos, depósitos bancarios y obligaciones negociables) y de las entidades sin fines de lucro.*
- *En las Contribuciones a la Seguridad Social, el gasto tributario más importante 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.*
- *En el Impuesto sobre los Combustibles, la mayor parte de estos gastos se origina en las diferencias de las alícuotas que rigen para las naftas, el gasoil (sólo se considera el consumo de automóviles) y el gas natural comprimido y en la exención vigente para los combustibles utilizados en la zona sur del país.*

#### **2.4. El caso de la provincia de Santa Fe**

La Provincia de Santa Fe, es miembro del Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal<sup>101</sup>, que es el órgano de aplicación del Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal. Dicho

---

<sup>99</sup> Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Estimación de los Gastos Tributarios en la República Argentina. Años 2009-2011, Informe elaborado por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Buenos Aires, 2013.

<sup>100</sup> *Ibid.*

Consejo fue creado por la Ley N° 25.917 que cuenta con la adhesión de 22 Jurisdicciones. Sin lugar a dudas, su creación contribuye al adecuado ejercicio del federalismo, al generar un marco institucional basado en la coordinación de acciones entre los distintos niveles de gobierno.

La función del Consejo es evaluar la observancia de lo establecido por el régimen y aplicar, en el caso de verificar incumplimientos, las sanciones correspondientes (art. 31 ley 25917). Por ello, tiene las siguientes atribuciones y funciones<sup>102</sup>:

- *Comprobar que los Presupuestos de las Administraciones Públicas de los Gobiernos Nacional, Provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires tengan la cobertura presupuestaria y cumplieren con las características establecidas en la Ley.*
- *Evaluar los niveles de gasto público y de los resultados financieros establecidos en los presupuestos y los ejecutados por las Administraciones Públicas no Financieras del Gobierno Nacional, de cada Provincia y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.*
- *Verificar la correcta formulación de las proyecciones de Presupuestos Plurianuales del Gobierno Nacional y de los Gobiernos Provinciales, las características de su presentación y que su aprobación sea en los plazos establecidos.*
- *Aprobar los conversores presupuestarios que propone el Foro Permanente de Direcciones de Presupuesto y Finanzas y que utilizarán los Gobiernos Provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para homogeneizar la información, que presenten ante el Ministerio de Economía y Producción de la Nación.*
- *decidir la aprobación de los parámetros e indicadores homogéneos de gestión pública que proponga el Foro Permanente de Direcciones de Presupuesto y Finanzas de la República Argentina y promover acciones sistemáticas que procuren una mejora metodológica de los mismos y su cálculo permanente.*

---

<sup>101</sup> Este Consejo tiene su asiento en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúne alternativamente en cada zona geográfica del país y está integrado por los Ministros de Economía y/o Hacienda, o cargo similar, del Gobierno Nacional, de los Gobiernos Provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en la medida que hubieren adherido.

<sup>102</sup> *Vid.* art. 1 del Reglamento Interno del Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal. Anexo Resolución N° 1/2005.

- *Verificar que los Presupuestos de los Gobiernos Nacional, Provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires **incluyan las estimaciones de gastos tributarios***<sup>103</sup>.

Respecto a este último ítem, debemos destacar que formalmente el criterio adoptado por la Provincia de Santa Fe para la determinación de los gastos tributarios surge de las recomendaciones elaboradas por el citado Consejo, las que se exponen a continuación<sup>104</sup>:

- ***Determinar si existe una concesión tributaria.*** *Para establecer si existe o no una concesión tributaria, es necesario determinar un punto de referencia o “benchmark” a partir del cual se observarán las desviaciones respecto al mismo, definiéndose a estas como las concesiones tributarias. Por lo general, no existe una forma unívoca de definir el “benchmark” y su elección es, por lo tanto, convencional*<sup>105</sup>. *Una vez definido el punto de referencia, se procede a observar si existen desvíos respecto al mismo. Cada uno de esos desvíos constituiría una concesión tributaria.*
- ***Identificar el conjunto de contribuyentes beneficiados.*** *Una vez observada una desviación respecto a la alícuota tomada como benchmark, para que dicha desviación o tratamiento especial sea considerado un gasto tributario, es necesario identificar el conjunto de contribuyentes beneficiados. Como se señaló precedentemente, si la concesión beneficia al universo de contribuyentes, la misma no se considera un gasto tributario. Si, por el contrario, la concesión beneficia a un*

---

<sup>103</sup> La negrita es nuestra.

<sup>104</sup> Documento de Investigación N° 1. Consejo Federal de Responsabilidad Fiscal (arg. 2006)

<sup>105</sup> Por ejemplo, si se acepta que para el caso del IVA la alícuota tomada como referencia es del 21%, las actividades gravadas al 10,5% constituirían una concesión tributaria (un tratamiento diferencial o desvío respecto al benchmark). A continuación, pueden observarse algunos casos particulares de lo señalado. a) Derechos de importación: Determinación del arancel de referencia respecto al cual se va a definir si existe o no una concesión, teniendo en cuenta que no existe un arancel definido como “general”. Puede pensarse en las siguientes opciones: Arancel promedio simple; Arancel promedio ponderado (por valor importado); Arancel mediano. b) Impuesto sobre los ingresos brutos. En este caso, el punto de referencia (benchmark) podría ser: Alícuota general (si es que existe una unitaria); Alícuota promedio simple de todas las existentes; Alícuota promedio ponderada (por facturación o valor bruto de producción de cada actividad); Alícuota general por sector de actividad. c) Impuesto Inmobiliario: El punto de referencia (benchmark) podría ser: Alícuota general (si es que existe una unitaria); Alícuota correspondiente a cada estrato de valor fiscal; Alícuota promedio simple; Alícuota promedio ponderada: impuesto emitido / valuación fiscal total de la provincia.

*conjunto finito y determinado (explícita o implícitamente), se estaría frente a un caso de gasto tributario<sup>106</sup>.*

- ***Detectar la política pública financiada.*** *Por último, identificada la concesión particular, ésta debe financiar una política determinada para ser considerada un gasto tributario. Por ejemplo, el régimen nacional para pequeños contribuyentes (monotributo) exime de pagar ganancias e IVA. No obstante, no es considerado un gasto tributario dado que no financia una política pública (el objetivo es simplificar la administración tributaria e incitar al pequeño contribuyente al pago de impuestos). Sin embargo, el establecimiento de una alícuota reducida para algunos alimentos (como carnes vacunas, frutas, legumbres y hortalizas frescas), constituye un caso de gasto tributario, que presenta como trasfondo la política pública de facilitar el acceso de la población a dichos componentes de la canasta básica alimentaria. Si se pueden determinar los elementos antes mencionados, se estaría frente a un gasto tributario.*

A las tres características básicas y mínimas mencionadas, la OCDE agrega algunos elementos adicionales, los cuales son presentados con el objetivo de profundizar el concepto de gasto tributario<sup>107</sup>:

- *La concesión tributaria que beneficia a una industria, actividad o tipo de contribuyente en particular sirve a un propósito particular (aparte de mejorar la eficiencia del aparato tributario) que es identificable con un objetivo capaz de ser alcanzado mediante otros instrumentos (por ejemplo, mediante un gasto directo).*
- *El impuesto en cuestión debe ser lo suficientemente amplio como para poder determinar un benchmark a partir del cual se medirán las concesiones otorgadas.*
- *Debe ser administrativamente posible alterar la estructura tributaria como para eliminar el gasto tributario.*

---

<sup>106</sup> Por ejemplo, en el caso del impuesto a las ganancias, las deducciones generales (mínimo no imponible, deducciones por carga de familia, etc.) no son consideradas un gasto tributario, dado que las mismas pueden ser usufructuadas por el universo de contribuyentes que tributa este impuesto. En este sentido, tales deducciones responden a una estructuración del impuesto más que al objetivo de dar un trato diferenciado. Siguiendo con el ejemplo, toda deducción particular del impuesto a las ganancias sí configuraría un gasto tributario, dado que puede ser usufructuada sólo en casos especiales, por un conjunto determinado de contribuyentes (y no por la totalidad del universo).

<sup>107</sup> OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), *Tax Expenditures. Recent Experiences*, OCDE, Paris, 1996.

- *No deben existir previsiones en ninguna parte del sistema impositivo que compensen el beneficio otorgado mediante el gasto tributario.*

Atendiendo a tales recomendaciones, el método adoptado por nuestra provincia parte de la definición del objeto de cada impuesto establecido en la legislación, para luego determinar los casos que, siendo parte de aquél, son beneficiados por un tratamiento especial. Obviamente, no están consideradas las cuestiones que podrían denominarse “generales”, tales como por ejemplo las exenciones en impuesto inmobiliario para los inmuebles pertenecientes al estado nacional, provincial y municipal.

En el impuesto sobre los ingresos brutos, a pesar de la generalidad que tiene la aplicación de la deducción de hasta el 9% por Derecho de Registro e Inspección, se ha incluido por la particularidad, que presenta dicha situación, pues la Provincia de Santa Fe, es la única que permite esta deducción.

Las estimaciones no tienen en cuenta el efecto que sobre la economía de las actividades involucradas y, por ende, sobre su continuidad o nivel futuro, tendría la eliminación o reducción del beneficio tributario. Ello implica que su supresión no necesariamente generará recursos adicionales por el monto de gasto tributario.

En muchos de los casos considerados existe una marcada carencia de la información necesaria para efectuar cálculos. Es en este tipo de casos, donde se ha adoptado una metodología que pretende salvar este tipo de inconvenientes.

A los efectos de evaluar la magnitud de los Gastos tributarios en la Provincia de Santa Fe, se transcribe Anexo II de la ley de presupuesto del año 2014.

**TOTAL DE GASTOS TRIBUTARIOS  
ESTIMACION PARA EL AÑO 2014  
IMPUESTO NORMA LEGAL 2014**

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS	3.236.870.470
Exenciones subjetivas Código Fiscal Provincial (t.o.1997) Art.159	192.716.950
Exenciones objetivas Código Fiscal Provincial (t.o.1997) Art.160	1.985.877.206
Alicuotas promocionales Ley Impositiva Anual Art. 7	92.057.937
Deducciones Código Fiscal Provincial(t.o.1997) Art.154	926.654.465
Leyes Especiales Ley 8.478 Promoción Industrial Régimen Gral.	39.563.912
<b>IMPUESTO INMOBILIARIO</b>	<b>7 0.256.284</b>
Exenciones subjetivas Código Fiscal Provincial (t.o.1997) Art.114	55.151.248
Leyes Especiales Ley 8.478 Promoción Industrial Régimen Gral.	8.500.000
Otras Leyes Especiales Leyes 9.316, 6.640, 6.808, 9.800, 10.014, 11.606 y Otras.	6.605.036
<b>PATENTE AUTOMOTOR</b>	<b>29.209.645</b>
Exenciones Código Fiscal Provincial(t.o.1997) Art.277	26.985.570
Leyes Especiales Ley 8.478 Promoción Industrial Régimen Gral.	1.700.000
Otras Leyes Especiales Leyes 5.356 (Art. 43), 10.014 y 11.502	524.075
<b>SELLOS</b>	<b>1.600.000</b>
Leyes Especiales Ley 8.478 Promoción Industrial Régimen Gral.	1.600.000
<b>TOTAL</b>	<b>3.337.936.390</b>

Cabe destacar que la confección de una lista de los mismos no implica efectuar juicios de valor acerca de su justificación y que dicha lista tampoco debe tomarse como una sugerencia orientada a aumentar la recaudación tributaria.

La magnitud de los beneficios otorgados se expone según los impuestos cuya recaudación afectan y, dentro de cada uno de ellos, se agrupan los establecidos en el Código Fiscal y los originados en leyes especiales. En este sentido la se expone a continuación la metodología de cálculo para el año 2015:

- **Impuesto sobre los Ingresos Brutos:** Estimación de base imponible y alícuotas:
  - a) Establecimientos de educación privada: Se calculó la cuota media autorizada a cobrar en el año 2014 a los establecimientos educativos privados según el porcentaje de subsidio recibido, tomando como supuesto la realización de tres actividades extraprogramáticas<sup>108</sup>. La cuota promedio así determinada se la multiplicó por 12 meses y por la cantidad de alumnos proyectada asistentes al sector

---

<sup>108</sup> Esta información surge del Decreto N° 0642/14 con vigencia desde Julio de 2014.

educativo privado para el año 2015: 232.244<sup>109</sup>. Sobre esta base se aplicó el índice combinado de precios y actividad, previsto para el año 2015 (combinado 1,2650%), estimándose el impuesto no ingresado, con una alícuota general del 3,6 %.

- b) Obras sociales: Sobre la base del total abonado por consultas médicas, prácticas y estudios e internaciones durante el año 2013 (último dato disponible), informadas por el Instituto Autárquico Provincial de Obras Sociales-IAPOS, se consideró que el resto de las obras sociales, en conjunto, posee una base imponible similar al mismo. A este importe se aplicaron los índices combinados de precios y actividad para el año 2014 (combinado 1,2110 %) y el previsto para el año 2015 (combinado 1,2650%). Sobre esta base se estimó el impuesto no ingresado, con una alícuota general del 3,6 %
- c) Operaciones con letras, títulos y bonos: La base imponible se determinó tomando en consideración el volumen de títulos públicos negociados en el Mercado de Valores de la ciudad de Rosario en el último período en el que se disponen datos (julio 2013-junio 2014). Se determinó la participación de Rosario en el total del volumen operado en todas las plazas por todo concepto, aplicando este porcentaje al volumen operado exclusivamente por títulos públicos en la totalidad de las plazas. La base mencionada fue incrementada por el índice de actividad para el año 2015: 1,028%. Sobre esta base se estimó el impuesto no ingresado, con una alícuota general del 3,6%.
- d) Diarios: Se consideraron para el análisis los diarios de más circulación en la Provincia, el Litoral y La Capital.
- e) Publicidad. En este rubro se realizaron los siguientes supuestos:
- Clasificados: se tomó un valor de aviso clasificado promedio considerando un aviso de 20 palabras como referencia, cuyo valor se obtuvo mediante el costo por palabra en ambos diarios (\$8,74 –El Litoral-y \$11,55 –la Capital-). Se supuso una cantidad de avisos los días sábados y domingos superior al resto de los días de la semana: 750 avisos para un diario y 1500 avisos para el otro, tomando una base aproximada de 103 sábados y domingos en el año.

---

<sup>109</sup> Los últimos datos disponibles provienen del Anuario Estadístico 2012 publicados por el Ministerio de Educación de la Provincia de Santa Fe en su página web.

- Solicitadas: se consideraron valores promedios por cada solicitada en los diarios antes mencionados: \$ 330.000 para el supuesto de 600 solicitadas en El Litoral y \$ 440.000 para 1.200 solicitadas en el diario La Capital.
- Avisos publicitarios: se consideró el valor medio de cada hoja de propaganda tomando como base de cálculo el valor unitario del módulo publicitario, siendo éste de \$5.700 para un diario y \$ 9.600 por espacio para otro diario. Por otro lado, se estimaron como hipótesis de mínima, la realización de 365 propagandas al año en cada uno de los periódicos seleccionados.

A esta base imponible estimada se le aplicó el índice combinado de precios y actividad, previsto en el proyecto de presupuesto provincial 2015 (1,2650%), sobre la cual se estimó el impuesto no ingresado, con una alícuota general del 3,6 %.

- f) Venta de diarios: sobre la base de información del Instituto Verificador de Circulación, tomando el promedio de venta semanal (14.294 ejemplares para un diario y 33.130 ejemplares para el otro) y dominical (28.901 ejemplares para uno y 69.265 ejemplares para el otro), teniendo en consideración los respectivos precios de venta (de lunes a sábado \$ 4,50 en un caso y \$ 6 en otro; domingos \$ 7 y \$ 13) y los días del año, repartidos entre lunes a sábado por un lado y domingos por otro lado, se estimó la base imponible, aplicándose el índice combinado de precios y actividad, previsto en el proyecto de presupuesto provincial 2015 (1,2650%). Sobre la base imponible determinada según el procedimiento descripto, se estimó el impuesto no ingresado, con una alícuota general del 3,6 %.
- g) Emisoras de cable: cabe aclarar que la base determinada sólo considera el servicio básico, sin tener en cuenta la facturación por publicidad ni servicios de internet u otros rubros. Con estas salvedades, se estimó la base imponible teniendo en cuenta el total de hogares con tv paga según informe estadístico del Consejo Latinoamericano de Publicidad en Multicanales (Lamac) de Mayo de 2014. Para la Provincia de Santa Fe son 820.120 hogares. A esta cantidad se la multiplicó por la cuota promedio de sistemas de televisión por cable vigente para el año 2014 de \$ 400, anualizándola, y se le aplicó el índice combinado de precios y actividad, previsto en el proyecto de presupuesto provincial 2015 (1,2650%). Sobre esta base se estimó el impuesto no ingresado, con una alícuota general del 3,6 %.

h) Actividad industrial: Se consideraron las disposiciones de la Ley 13.286/12 que modifica el tratamiento impositivo para la industria en cuanto a exenciones y alícuotas. En todos los casos, se realizó el cálculo con las bases imponibles con alícuota 0 (cero) según Declaraciones Juradas 2013 presentadas para la actividad, información suministrada por la Administración Provincial de Impuestos. A los resultados obtenidos se les detrajó las bases imponibles determinadas para aquellas empresas que se encuentran desgravadas al estar comprendidas en el régimen de la Ley de Promoción Industrial N° 8.478. a) Se tomaron las industrias en general con facturación menor o igual a \$80.000.000 anuales, con establecimiento productivo y actividad exclusiva en la provincia y aquellas con establecimiento en la provincia y actividad en otras jurisdicciones. Según la legislación vigente este sector de la industria permanece exento, por lo que se calculó un gasto tributario por la recaudación no percibida con la alícuota del 1,5%. b) Se tomaron las industrias con facturación mayor a \$80.000.000 anuales, con establecimiento productivo y actividad exclusiva en la provincia y aquellas con establecimiento en la provincia y actividad en otras jurisdicciones en los rubros: alimenticias, del curtido y terminación del cuero, de fabricación de artículos de marroquinería, talabartería, fabricación de calzados y sus partes. Estos rubros industriales permanecen exentos, por lo que se calculó un gasto tributario por la recaudación no percibida con la alícuota del 1,5%. c) Finalmente, se consideraron las industrias con facturación mayor a \$80.000.000 anuales, con establecimiento productivo y actividad exclusiva en la provincia y aquellas con establecimiento en la provincia y actividad en otras jurisdicciones sin los rubros: alimenticias, del curtido y terminación del cuero, de fabricación de artículos de marroquinería, talabartería, fabricación de calzados y sus partes. Según la ley, la industria en general sin los rubros mencionados y por el monto de facturación antes citado, resulta gravada al 0,5%, por lo que se calculó un gasto tributario por la recaudación no percibida con la alícuota del 1%.

En los tres casos, estos montos fueron actualizados por el índice combinado de precios y actividad de 1,2110 % para el año 2014 y del 1,2650% previsto en el proyecto de presupuesto provincial 2015.

- i) Producción primaria: Debido a que no se cuenta con la información de las Declaraciones Juradas, se consideró como base de cálculo, el valor bruto de producción para el año 2013 de este sector, según información suministrada por el Instituto Provincial de Estadística y Censos –IPEC-. Este importe fue actualizado para 2014, con el índice de variación 2do. Trimestre 2014/ índice de variación año 2013, del Producto Bruto Interno a precios de mercado del Sector Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura, del 1,6795%, y para el año 2015 se consideró similar variación. La pérdida de recaudación se estimó con la alícuota del 1%.
- j) Construcción: En todos los casos, se realizó el cálculo con las bases imponibles con alícuota 0 (cero) según Declaraciones Juradas 2013 presentadas para la actividad, información suministrada por la Administración Provincial de Impuestos, según lo siguiente: Se consideró la actividad de las empresas con facturación menor a \$1.500.000 anuales, con establecimiento y actividad exclusiva en la provincia y aquellas con establecimiento en la provincia y actividad en otras jurisdicciones. Según la legislación, este sector permanece exento, por lo que se calculó un gasto tributario por la recaudación no percibida con la alícuota del 2%, a la cual están gravadas aquellas empresas con facturación mayor a \$1.500.000. El monto fue actualizado por el índice combinado para el 2014 del 1,2110% y para 2015, también combinado del 1,2650%.
- k) Régimen Tributario Simplificado: se estimó el efecto de la disminución de recaudación en razón de la vigencia de la exención para los tres primeros meses de actividad para los contribuyentes comprendidos en esta categoría. Se consideró como base de cálculo el mínimo a pagar por el sector Industria y Actividad Primaria de \$120 según Ley Impositiva Provincial para el año 2014, teniendo en cuenta los 9.587 monotributistas inscriptos en 2014, información proporcionada por la Administración Provincial de Impuestos; a esta cifra se la actualizó por el índice de actividad para 2015 del 1,028%, obteniendo 9.855 monotributistas para 2015.
- l) Comercio mayorista de alimentos y bebidas: se estimó el efecto de la disminución de la alícuota del 2,8 % al 2,5 % para la actividad. Se tomó como base de cálculo las Declaraciones Juradas del tributo año 2013, determinándose la diferencia de impuesto con una y otra alícuota. El monto fue actualizado por el índice combinado

para el 2014 del 1,2110% y para 2015, también combinado del 1,2650%. Cabe aclarar que la metodología aplicada consistió en calcular la base imponible de la actividad en códigos específicamente seleccionados, correspondientes al comercio al por mayor de alimentos y bebidas, constituyendo una hipótesis de mínima pérdida de recaudación.

m) Derecho de Registro e Inspección: se determinó la relación porcentual entre el Derecho de Registro e Inspección deducido según Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos año 2013 sobre el total de la recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del año 2013. Este porcentaje se aplicó sobre la proyección del impuesto corriente para el año 2015, a efectos de estimar la incidencia de la deducción del Derecho en el próximo año.

n) Se incorpora para el Presupuesto 2015, art. 160 inc. y), la exención a las actividades de producción, distribución, venta y servicio de gas natural por redes, telefonía y electricidad realizadas por cooperativas.

- **Impuesto Inmobiliario**. Se estimó el costo fiscal en función de la normativa vigente en el Código Fiscal sobre exenciones, como así también se contempló las incluidas en leyes especiales. La base de cálculo considerada fue la emisión 2014 del impuesto. Los datos fueron suministrados por la Administración Provincial de Impuestos.

- **Patente Automotor**. Se estimó el costo fiscal en función de la normativa vigente en el Código Fiscal sobre exenciones, como así también se contempló las incluidas en leyes especiales. La base de cálculo considerada fue la emisión 2014 del impuesto. Los datos fueron suministrados por la Administración Provincial de Impuestos.

- **Promoción industrial** El régimen general se rige por la Ley 8.478 y modificatorias. El costo fiscal incluye los beneficios fiscales otorgados por la ley mencionada para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Impuesto Inmobiliario, Patente Automotor e Impuesto de Sellos. Los datos fueron suministrados por la Dirección General de Industrias.

### **3. Aplicación actual de gasto tributario financiando políticas medioambientales.**

"El deterioro del medioambiente en el mundo es una realidad, y se ha puesto en evidencia en años recientes. Así lo confirman informes diversos de organismos internacionales, situación que induce a que los países tomen conciencia del problema y de la necesidad de hacerle frente. El agotamiento de recursos naturales, los efectos del calentamiento global y la obtención de energías alternativas baratas y limpias son algunos de los problemas que los países del mundo en general y Latinoamérica en particular debe hacer frente. Ante estos escenarios, el uso de instrumentos económicos se presenta como una alternativa para atenuar los efectos del problema modificando conductas de producción y consumo, por otras más sustentables. En este sentido, la preocupación de los poderes públicos se focaliza en la implementación y vinculación de políticas sobre la materia, que armonicen con el entorno global. Entre otras, las de carácter jurídico-económico, como el tributo ambiental, que para la región resulta pertinente implementarlo, aprovechando la sensibilidad tanto de los poderes públicos como de los ciudadanos, sobre los efectos del calentamiento global. Para Latinoamérica resulta indispensable solventar el problema, por ser un mercado en expansión como proveedor de bienes y servicios ambientales, y porque su ritmo de crecimiento demográfico y la alta densidad urbana exige tener especial cuidado con el medio ambiente. Al intensificar el flujo de exportaciones de materias primas, que se producen en la región y que demandan el resto del mundo, el Mecanismo de Desarrollo Limpio, establecido por el Protocolo de Kioto, se convertiría en instrumento de la economía y el medioambiente, al generar inversiones, empleo, e incrementar la transferencia de tecnología sustentable".<sup>110</sup>

Hemos sostenido en apartados anteriores la necesidad de que la problemática medioambiental debe ser asumida por los distintos niveles de gobierno, es decir Gobierno Federal, Provincias y Municipios, y habiendo los gobiernos subnacionales (provincias) adherido a diversas leyes nacionales que establecieron objetivos procurando alcanzar los compromisos en distintos foros mundiales -Protocolo de Kioto- entre otros. Así nos abocamos a señalar , cuales han sido los instrumentos efectivos con que se comenzó a delinear una política medioambiental con relación a la Protección de los Recursos

---

<sup>110</sup> [biblio.juridicas.unam.mx/libros/7/3051/5](http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/7/3051/5)

Naturales, la generación de Energías Alternativas y Renovables, el tratamiento de Residuos Industriales, entre otras.

La Ley Nacional N° 25675 Ley General de ambiente, fija un marco a para las diversas líneas de acción en la materia, así en el artículo 2 establece los objetivos de la misma que por su importancia merecen ser señalados:

- a) Asegurar la preservación, conservación, recuperación y mejoramiento de la calidad de los recursos ambientales, tanto naturales como culturales, en la realización de las diferentes actividades antrópicas;
- b) Promover el mejoramiento de la calidad de vida de las generaciones presentes y futuras, en forma prioritaria;
- c) Fomentar la participación social en los procesos de toma de decisión;
- d) Promover el uso racional y sustentable de los recursos naturales;
- e) Mantener el equilibrio y dinámica de los sistemas ecológicos;
- f) Asegurar la conservación de la diversidad biológica;
- g) Prevenir los efectos nocivos o peligrosos que las actividades antrópicas generan sobre el ambiente para posibilitar la sustentabilidad ecológica, económica y social del desarrollo;
- h) Promover cambios en los valores y conductas sociales que posibiliten el desarrollo sustentable, a través de una educación ambiental, tanto en el sistema formal como en el no formal;
- i) Organizar e integrar la información ambiental y asegurar el libre acceso de la población a la misma;
- j) Establecer un sistema federal de coordinación interjurisdiccional, para la implementación de políticas ambientales de escala nacional y regional
- k) Establecer procedimientos y mecanismos adecuados para la minimización de riesgos ambientales, para la prevención y mitigación de emergencias ambientales y para la recomposición de los daños causados por la contaminación ambiental.

En 2006, se sancionó la Ley Nacional 26.190 para complementar la Ley 25.019 y con la particularidad de incluir a las energías eólica, solar, geotérmica, mareomotriz, hidráulica, la biomasa y el biogás de diferentes orígenes. Esta Ley fijó un objetivo claro:

para el 2016, el 8% del consumo eléctrico local deberá ser abastecido con fuentes de energías renovables.

En consonancia con esas disposiciones nacionales la provincia de Santa Fe mediante la Ley 12503 (ENERGIAS RENOVABLES ALTERNATIVAS: REGIMEN LEGAL DE SU USO Y GENERACION. Promulgada el 27-12-2005, Art.57 de la C.P.; Publicada en B.O. el 29-12-2005..) y la Ley 12692 (POLO DE DESARROLLO A PARTIR DE LAS "ENERGIAS LIMPIAS": INSTITUYESE, ENERGIAS RENOVABLES NO CONVENCIONALES. Promulgada el 14-12-2006) formaliza una política de promoción de la producción de energías alternativas mediante un sistema de desgravación impositiva que continúa su aplicación a la fecha.

Del análisis de la aplicación de estas leyes surge que actualmente los gastos tributarios aplicados a políticas medioambientales -generación de energías alternativas- se concretan a través de un programa específico cuya asignación presupuestaria a través del sistema de cupo fue según el artículo 10 de la Ley de Presupuesto del año 2015 fue de \$ 4.000.000.-

ARTÍCULO 10.- Establécese como cupo fiscal máximo para el año 2015, en cumplimiento del artículo 12 de la ley N° 12692 y del artículo 3° del decreto reglamentario N° 158/07, la suma de PESOS CUATRO MILLONES (\$4.000.000.-), pudiendo el Poder Ejecutivo incrementar dicho cupo fiscal por hasta un CIENTO POR CIENTO (100%) durante el ejercicio 2015, según las posibilidades financieras del Estado Provincial, conforme al Anexo 12.

#### **4. Oportunidad de avanzar hacia una asociación de gastos tributarios no registrados con políticas medioambientales**

Nos parece oportuno traer en este punto, y sólo con el objeto de dar dimensión, cuantía y pertinencia o no de discusión, la realidad del sistema fiscal que regula el impuesto a los ingresos brutos en la provincia de Santa Fe. Recordamos la información

sobre gastos tributarios previstos para el año 2014, incorporada en nuestro trabajo en el capítulo II<sup>111</sup>

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS	3.236.870.470
Exenciones subjetivas Código Fiscal Provincial (t.o.1997) Art.159	192.716.950
Exenciones objetivas Código Fiscal Provincial (t.o.1997) Art.160	1.985.877.206
Alicuotas promocionales Ley Impositiva Anual Art. 7	92.057.937
Deducciones Código Fiscal Provincial(t.o.1997) Art.154	926.654.465
Leyes Especiales Ley 8.478 Promoción Industrial Régimen Gral.	39.563.912
<b>IMPUESTO INMOBILIARIO</b>	<b>7 0.256.284</b>
Exenciones subjetivas Código Fiscal Provincial (t.o.1997) Art.114	55.151.248
Leyes Especiales Ley 8.478 Promoción Industrial Régimen Gral.	8.500.000
Otras Leyes Especiales Leyes 9.316, 6.640, 6.808, 9.800, 10.014, 11.606 y Otras.	6.605.036
<b>PATENTE AUTOMOTOR</b>	<b>29.209.645</b>
Exenciones Código Fiscal Provincial(t.o.1997) Art.277	26.985.570
Leyes Especiales Ley 8.478 Promoción Industrial Régimen Gral.	1.700.000
Otras Leyes Especiales Leyes 5.356 (Art. 43), 10.014 y 11.502	524.075
<b>SELLOS</b>	<b>1.600.000</b>
Leyes Especiales Ley 8.478 Promoción Industrial Régimen Gral.	1.600.000
<b>TOTAL</b>	<b>3.337.936.390</b>

Como se puede apreciar la cifra más significativa es la que surge de los gastos tributarios asociados a desgravaciones por el Impuesto a los Ingresos Brutos.

A su vez, dentro de los beneficios fiscales en este ítem predomina la eximición para la actividad industrial cuya facturación anual no supera lo \$ 80.000.000.-

El Código Fiscal vigente fija que "Las actividades industriales en general de empresas que hayan tenido durante el ejercicio anterior ingresos brutos iguales o inferiores a ochenta millones de pesos (\$ 80.000.000), las actividades de las industrias alimenticias, del curtido y terminación del cuero, de fabricación de artículos de marroquinería, talabartería, fabricación de calzados y sus partes y la producción primaria, de las empresas productoras que se encuentren radicadas en jurisdicción de la Provincia, excepto para los ingresos que provengan del expendio de productos de propia elaboración directamente al público consumidor".

Este beneficio que está correctamente informado como Gasto Tributario en la Ley de Presupuesto mencionada, no forma parte de una Política Pública presupuestada como tal, salvo la que sin explicitarse se deduce como de "promoción de PyMes de base industrial".

<sup>111</sup> Anexo II Ley de Presupuesto Anual 2014 Provincia de Santa Fe

Ahora nos preguntamos lo siguiente:

¿Es posible extender el carácter de tenedor o administrador de dineros públicos, a los beneficiarios tributarios con origen en la eximición de pago de Impuesto a los Ingresos Brutos por ser titulares de empresas industriales cuya facturación no supera los \$ 80.000.000.-? ¿Es posible definir condiciones prácticas y realizables que permitan transformar un andamiaje jurídico fiscal en una sistema de disposiciones que lleven consigo la voluntad de asociar el carácter de beneficiario al de agente de acciones asociadas a una política pública previamente definida?

Si fuera posible responder afirmativamente esa pregunta, ¿Podría programarse una política que, financiada con esos "recursos", se proponga mejorar , las condiciones de la actividad industrial y atenuar los impactos medioambientales?

Si el Poder Legislativo asumiera esta línea conceptual de considerar a los recursos no percibidos por el Estado Provincial en virtud de las eximiciones establecidas en Código fiscal, como recursos que deben aplicarse a una política programada como tal y con responsabilidades de disposición definidas explícitamente , ¿Estarían dadas las condiciones de exigir a estos beneficiarios un compromiso de desarrollar en un Mediano o Largo Plazo un programa que redunde en una mejora objetiva en sus condiciones de producción con impacto mensurable en el medio ambiente, ya sea sustitución de energías tradicionales por alternativas, tratamiento de residuos industriales, o planes de mejoras de las condiciones en el propio ambiente de trabajo, entre otras opciones?

Las empresas de base industrial beneficiarias, ¿estarían en condiciones de asumir como parte de su Responsabilidad Social Empresaria un compromiso de rendir cuentas de aplicación de esos fondos, en acciones que contribuyan a mejorar las condiciones medioambientales?

El Estado Provincial, ¿estaría en condiciones de controlar y evaluar el cumplimiento de los compromisos y objetivos que surgirían de modificar el actual marco jurídico imponiendo contraprestaciones específicas a las empresas beneficiarias?

Cómo se puede apreciar, las respuestas a estos interrogantes demandan una profundización de diversas líneas de análisis que superan los objetivos de nuestro trabajo, que apunta a discutir la viabilidad de la utilización de los gastos tributarios como instrumentos más eficientes en la financiación de políticas medioambientales. No obstante

se dejan planteadas al considerarse que de resultar positiva la evaluación de los Gastos Tributarios como instrumento de financiación de políticas medioambientales, bien podría comenzar una discusión encaminada a aprovechar esos recursos públicos para mejorar objetivamente los impactos ambientales de la producción industrial en la provincia.

## **5. Hacia una gestión y presupuestación para resultados**

La Nueva Gestión Pública (NGP) es una corriente gestada en la década de los años setenta por los países desarrollados que promueve la incorporación de una perspectiva gerencial en la administración del Estado. Propone reemplazar el modelo tradicional de organización y entrega de servicios públicos, basado en los principios de la jerarquía burocrática, la planificación, la centralización y el control directo, por una gerencia pública basada en una racionalidad económica que busca eficiencia y eficacia<sup>112</sup>.

Derivado de la NGP, nace la Gestión para Resultados (GpR) como un marco de referencia cuya función es la de facilitar a las organizaciones públicas la dirección efectiva e integrada de su proceso de creación de valor público, a fin de optimizarlo asegurando la máxima eficacia, eficiencia y efectividad de su desempeño, la consecución de los objetivos de gobierno y la mejora continua de sus instituciones. (BID y CLAD, 2007)

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Gobierno de México define los pilares de la Gestión para Resultados en el siguiente esquema:

**Planeación orientada a Resultados.** Permite definir la carta de navegación del país, es decir, su rumbo y su destino. Para ello, un país debe responder a tres preguntas básicas: ¿dónde estamos?, ¿a dónde queremos ir? y ¿cómo podemos llegar?

---

<sup>112</sup> García y García, 2010.

**Presupuesto basado en Resultados.** Proceso que incorpora consideraciones sobre los resultados del ejercicio de los recursos públicos con el objeto de mejorar la calidad del gasto público federal y promover una más adecuada rendición de cuentas.

**Gestión financiera, auditoría y adquisiciones.** Conjunto de elementos administrativos de las organizaciones públicas que hacen posible la captación de recursos y su aplicación para la concreción de los objetivos y las metas del sector público. Está conformada por los principios, las normas, los organismos, los recursos, los sistemas y los procedimientos que intervienen en las operaciones de programación, gestión y control necesarias tanto para la captación como para el gasto de recursos (Makón, 2000).

**Gestión de programas y proyectos.** Está en el centro de creación de valor público y, por tanto, de la GpR, pues es el medio a través del cual el Estado produce los bienes y servicios que permiten alcanzar los objetivos establecidos en el plan de gobierno.

**Seguimiento y evaluación.** Conjunto de herramientas metodológicas e informáticas que permiten verificar la incidencia de la intervención gubernamental. Según la OCDE, el seguimiento es la “función continua que utiliza la recopilación sistemática de datos sobre indicadores predefinidos para proporcionar a los administradores y a las principales partes interesadas de una intervención para el desarrollo indicaciones sobre el avance y el logro de los objetivos así como de la utilización de los fondos asignados”. Por su parte, la evaluación puede ser entendida como la “apreciación sistemática y objetiva de un proyecto, programa o política en curso o concluido, de su diseño, su puesta en práctica y sus resultados. El objetivo es determinar la pertinencia y el logro de los objetivos, así como la eficiencia, la eficacia, el impacto y la sostenibilidad para el desarrollo. Una evaluación deberá proporcionar información creíble y útil, que permita incorporar las enseñanzas aprendidas en el proceso de toma de decisiones”<sup>113</sup>.

---

<sup>113</sup> <http://www.idefom.org.mx/documentos/2015/Presentacion%20%20modulo%204.pdf>

Finalmente en un resumen de Marcos Pedro Makón la publicación de Asociación Internacional del Presupuesto Público<sup>114</sup> dice que Los modelos de gestión pública en los países de la región se han caracterizado históricamente por centrarse en el cumplimiento de normas y procedimientos, lo que se conoce como modelo de “gestión por normas”. Este modelo tradicional buscaba, fundamentalmente, adecuarse a los recursos, funciones y normas existentes. Y que en el caso del **modelo de “gestión por resultados”, se pone el acento en las acciones estratégicas a desarrollar para lograr resultados previamente comprometidos, en función de los cuales se determinan los recursos y productos necesarios.**

A su vez se señala en forma esquemática, que la gestión y rendición de cuentas por resultados es un nuevo modelo de gerencia pública que tiene las siguientes características básicas:

a) Las decisiones cotidianas que se adopten en las instituciones públicas deben orientarse a lograr una estrecha relación entre resultados a obtenerse, los bienes y servicios a producirse y los recursos reales y financieros a utilizarse. Dichas decisiones deben ser adoptadas y estar basadas en un sistema de planificación.

b) La toma de decisiones debe llevarse a cabo en forma descentralizada, en el marco de las políticas definidas, e implica flexibilizar el uso de los recursos sobre la base de la asignación de responsabilidades por la obtención de resultados.

c) Su proceso de implantación conlleva los siguientes cambios: - Desarrollo de procesos sistemáticos de planificación estratégica en las instituciones públicas y reinstalación de los sistemas de planificación como herramientas básicas de gobierno. - Cambios metodológicos sustanciales en el proceso de formulación del presupuesto, que permitan una vinculación efectiva entre los objetivos y políticas contemplados en la planificación estratégica, los resultados a alcanzar, los productos a producirse en las instituciones públicas y los recursos reales y financieros que se requieran, de modo de transformar el presupuesto en una verdadera herramienta de programación y gestión. - Optimización de los procesos administrativos que posibilite al gerente público gestionar de la manera más adecuada el personal, manejar de manera apropiada las compras y

---

<sup>114</sup> MAKÓN, Marcos Pedro, *op. cit.*

contrataciones y, por último, disponer de información sobre la utilización efectiva de recursos reales y financieros en tiempo real. - Implantación de sistemas efectivos de monitoreo de gestión, rendición de cuentas y evaluación que permitan el seguimiento de resultados y procesos a través del desarrollo de indicadores que posibiliten medir el impacto de la gestión pública e identificar los desvíos y sus causas para introducir medidas correctivas en el momento oportuno.

**Capítulo III: Necesidad de evaluación de las políticas públicas  
medioambientales financiadas con gasto tributario**

## 1. Consideraciones Generales

En este capítulo nos adentramos en el análisis de la **evaluación** de las políticas públicas en general, para ir aproximándonos a la especificidad de nuestra preocupación: la evaluación de las políticas públicas medioambientales financiadas con gasto tributario.

Existen muchos artículos académicos<sup>115</sup> que introducen el concepto de evaluación como una instancia posterior, más eficaz e integral que los procesos de Auditorías. Estos artículos indican que el momento del control de la legalidad y la rigurosidad de procedimientos, asociada a las auditorías de gestión ha sido superado. La evaluación como concepto superador intenta dar satisfacción a otras preguntas más integrales respecto de la eficacia de las políticas públicas, así como el grado de cumplimiento de los objetivos fijados al momento de decidir, impulsar y financiar de manera directa o indirecta una determinada política.

Las políticas gubernamentales se enfrentan actualmente a las complejidades e incertidumbres que derivan del proceso de globalización, sumado a las exigencias particulares del país. Efectivamente, el diseño de una política pública exige, por un lado, de una cierta metodología: identificar problemas, percibir la situación actual o futura, seleccionar soluciones, establecer objetivos o metas, elegir los medios, e implementarla<sup>116</sup>; y por otro, que sean tenidos en cuenta los distintos puntos de vista: jurídico (condiciona el funcionamiento de la Administración sometida al Estado de Derecho), económico (la escasez de recursos disponibles trae consigo la necesidad de racionalizar las actuaciones administrativas a través de la técnica de gestión por objetivos *-presupuestos por programa o base cero-*, implicando una aproximación a la idea de economicidad en su doble faceta: eficacia y eficiencia), técnico (posibilita conocer la mejor forma práctica de llevar a la realidad la política a realizar, por ejemplo, si se trata de una política de obra pública, se

---

<sup>115</sup> Vid. REZZOAGLI, Bruno, “La evaluación de las políticas públicas contempladas en el presupuesto por parte de los órganos de fiscalización: Auditorías Superiores, Tribunales de Cuentas y Contralorías Generales”, En Rezzoagli, Bruno – Rezzoagli, Luciano (coordinadores), *Apuntes Selectos de Derecho Financiero y Tributario*, Universidad Autónoma de Durango, Durango (México), 2007, pp. 1-9.

<sup>116</sup> Vid. RUIZ SÁNCHEZ, C., *Manual para la elaboración de políticas públicas*. México, Ed. Plaza y Valdés, 1996; MENY, Ives - THOENIG, Jean, *Las políticas públicas*, Ariel, Barcelona, 1992.

debe tener en cuenta la opinión de los ingenieros encargados de ejecutarla) y sociológico (implica determinar, antes de realizar una política en cuestión, el hecho mismo de si es deseada por sus destinatarios y después de realizarla el de conocer los efectos que ha producido)<sup>117</sup>.

Concebimos entonces a la política pública como una decisión gubernamental encarada hacia la resolución de un problema que se plantea en la sociedad. Sin embargo y siguiendo al autor citado, se aclara que los idiomas de origen anglosajón distinguen entre *politics* (la política entendida como consenso y lucha por el poder) y *policies* (la política como acción gubernamental en distintas áreas de acción del estado). En cambio en las lenguas de origen latino existe sólo un término para referir se al conjunto de todas estas actividades, dificultad que se ha querido subsanar con la traducción de la expresión *policy* por política pública<sup>118</sup>.

Así entendida una política diseñada bajo el criterio de atender una necesidad detectada y asumida como parte de la acción que debe desarrollar el Gobierno como parte de su responsabilidad, debe incluir en su planteo original, un proceso de evaluación que posibilite medir la eficacia y la eficiencia de la misma.

En un caso para saber si la necesidad es satisfecha con la acción que se programa, y en el otro para ver si los esfuerzos financieros realizados resultan razonables a la luz de los resultados obtenidos

## **2. La evaluación de políticas públicas**

### **2.1 Del control a la evaluación. Conceptos y diferencias.**

---

<sup>117</sup> REZZOAGLI; Bruno. “Del control a la evaluación de las políticas gubernamentales”, *Revista Politeia*, núm. 22, julio 2008, pp. 5 y 6.

<sup>118</sup> FERNÁNDEZ, Antoni, “Las políticas públicas”, en Caminal Badia, Miquel (coordinador), *Manual de Ciencia Política*, Tecnos, Madrid, 1996, pp. 431 y 432.

Si, como acabamos de exponer, el diseño de una política pública exige identificar problemas, percibir la situación actual o futura, seleccionar soluciones, establecer objetivos o metas y elegir los medios para su implementación, la evaluación es un proceso que permite obtener información precisa y sistemática, cualitativa y cuantitativa, acerca de los resultados de las políticas implementadas, mostrando los objetivos planteados y confrontándolos con los resultados obtenidos, las necesidades que se propuso satisfacer y los logros alcanzados; así como las realidades sobrevinientes que pueden modificar los paradigmas de diseño original, las demandas insatisfechas y las opciones de satisfacción de las mismas. La evaluación, entonces, se nos presenta como un instrumento para la decisión y la gestión<sup>119</sup>.

Por su parte, REZZOAGLI expresa que si bien no se puede confundir la evaluación con el control puesto que se trata de dos realidades diferentes que persiguen distintos objetivos, los métodos de trabajo pueden no ser, en ocasiones, tan distantes<sup>120</sup>. La evaluación es indudablemente más amplia y compleja, pero el método para conseguir el fin que se propone es el mismo que utiliza el controlador. Por tal circunstancia, sostenemos que difícilmente se puede ser un buen evaluador si no se conocen e incluso se han llevado a cabo técnicas de control; y quien mejor para ello que el órgano o la entidad superior de fiscalización<sup>121</sup>.

En estos últimos años ha habido un importante desarrollo de la evaluación, tanto en lo que concierne a sus métodos como en lo refiere al tipo de cuestiones a las que se dirige. Efectivamente, la idea primigenia de evaluación es la que la identifica con un medio para determinar los resultados y efectos de las políticas y programas a través de rigurosos instrumentos metodológicos (preferiblemente, diseños de tipo experimental), mientras que el pensamiento más reciente sugiere que la evaluación puede abarcar todas las esferas del

---

<sup>119</sup> MONDRAGÓN, Jaione, “La evaluación de los programas públicos”, en Bañón Martínez, Rafael (coordinador), *La evaluación de la acción y de las políticas públicas*, Madrid, 2003, p. 3.

<sup>120</sup> REZZOAGLI; Bruno. “Del control a la evaluación de las políticas gubernamentales”, *Revista Politeia*, núm. 22, julio 2008, p. 6.

<sup>121</sup> *Ibid.*

ciclo vital de una política o programa, desde su concepción hasta su impacto pasando por su ejecución<sup>122</sup>.

Una definición bastante aceptada de evaluación es, pues, aquella que entiende que la evaluación consiste en la aplicación de métodos de investigación sistemáticos con el objeto de examinar el diseño, la implementación y la utilidad de las políticas y programas públicos. Por lo general, la evaluación tendrá un carácter retrospectivo, o por lo menos, concomitante; a diferencia de otras formas de análisis prospectivo que pretenden informar decisiones que todavía no se han tomado, la evaluación retrospectiva busca producir información sobre lo que ha ocurrido o está ocurriendo<sup>123</sup>.

En términos generales todos tenemos el conocimiento aproximado de lo que entendemos por evaluación: el examen de una situación y las medidas correctoras para en su caso enderezar la situación. *¿Qué diferencia existe con la auditoria?* Enseguida nos señalarán que la auditoria se fundamenta en el cumplimiento de las normas mientras que la evaluación atiende más al cumplimiento de los objetivos en base a su eficacia y eficiencia términos usados en demasía en la literatura económica para significar los términos más excelsos de cumplimiento de objetivos. Pero la auditoria operativa también persigue el cumplimiento de objetivos y no solo el de las normas.<sup>124</sup>

Aún cuando existen muchas similitudes entre Auditoria operativa y Evaluación, la gran solidez estatutaria de las instituciones auditoras que les permiten el acceso inmediato a toda documentación del auditado para posteriormente construir la auditoria del tipo que se desee es uno de los grandes activos de la Auditoria. Mientras que el de la Evaluación es el de amplitud de criterios y la flexibilidad para moverse en campos que puede ser distintos al de la auditoria, junto a la subjetividad de sus resultados<sup>125</sup>.

---

<sup>122</sup> BALLART, Xavier, "Evaluación de políticas. Marco conceptual y organización institucional", *Revista de Estudios Políticos*, núm. 80, abril junio 1993, p. 200.

<sup>123</sup> *Ibid.*

<sup>124</sup> ADÁN CARMONA, José, La evaluación de las políticas de gasto, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 47, 2007.

<sup>125</sup> ADÁN CARMONA, José, La evaluación de las políticas de gasto, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 47, 2007.

Encontraremos entonces a la Evaluación y a la Auditoria en unos casos como sinónimos, y en otros utilizando el término Evaluación como apoyo para la definición de Auditoria, pero sin expresar con claridad que son dos técnicas distintas y consecuentemente el apoyo normativo no es trasladable.

Siguiendo con este análisis, debemos señalar que CHELIMSKY encuentra notables diferencias entre Auditoria y Evaluación, en virtud de sus orígenes, las definiciones y propósitos de una y otra, el campo de acción y los puntos de vistas de auditores y evaluadores que surjan en el desempeño de su trabajo<sup>126</sup>.

En cuanto a sus orígenes, la Auditoria es más antigua ya que nació de las preocupaciones prácticas de la primera contabilidad moderna; mientras que la evaluación - como conjunto de actividades catalogadas y conscientes- apareció en 1960, como parte del crecimiento de las ciencias sociales de la posguerra y se preocupó más de la teoría y la explicación que de la regularidad y su cumplimiento<sup>127</sup>.

Por las cuestiones que tratan, es importante destacar que en tanto los auditores están interesados en si lo que se ha hecho es conforme a la pregunta «qué», los evaluadores ponen su acento en comprender que produce ciertos deseados o indeseados efectos la pregunta «*por qué*». Además, los evaluadores precisamente sostienen que una de sus mayores contribuciones es la reformulación de asuntos, la animación a los participantes para ver los problemas desde distintos puntos de vista<sup>128</sup>.

En lo que respecta al destino de unas y otras, vale mencionar que los auditores no eligen los asuntos por muestreo sino que conciben programas de actividades utilizando

---

<sup>126</sup> CHELIMSKY, Eleanor, "Comparing and Contrasting Auditing and Evaluation. Some Notes on their Relationship", *Evaluation Review*, 9, 1985, pp. 483-508

<sup>127</sup> Adán Carmona, 2007

<sup>128</sup> Adán Carmona, 2007. Según este autor tanto auditores como evaluadores pueden pedir el contribuir al incremento del control colectivo sobre programas públicos y organizaciones, pero mientras la auditoria constituye una mentalidad diferente de control administrativo, la evaluación ofrece una clase de control más práctico que logra a través de una comprensión más profunda.

criterios definidos para su selección<sup>129</sup>; mientras que las evaluaciones sin embargo son usualmente asuntos más específicos; gozando los evaluadores *-encargados de analizar una rutina o un programa elegido por alguien-* de mayor libertad para elegir los objetos y las estructuras teóricas del trabajo de sus investigaciones<sup>130</sup>.

Por el campo de actuación, las auditorías operativas se construyen desde una base de investigación preliminar antes de emprender el estudio completo., por lo que la decisión de abandonar el trabajo es normalmente realizada porque los resultados preliminares indican una baja posibilidad de encontrar resultados importantes si el estudio continúa. Asimismo un asunto tópico es si la auditoría ha de ser sistemática o sustantiva, es decir si más que enfocar la actividad misma, se concentran en los sistemas de control que gobiernan dicha actividad. El equilibrio óptimo entre los dos tipos de investigación es objeto de controversia dentro de la profesión auditoría. Por su parte, los evaluadores están quizás menos preocupados con la distinción sistemática o sustantiva; ellos evalúan lo que se les ha pedido que evalúen, aunque reservando el derecho de reformular los asuntos según se vaya avanzando. Muchas evaluaciones parecen híbridos, analizando al mismo tiempo la actividad sustantiva como los sistemas de control<sup>131</sup>.

## **2.2 El control y la evaluación en los distintos niveles de gobierno**

Dado que nuestro objeto de análisis es la evaluación de la aplicación del gasto tributario para financiar políticas medioambientales en la provincia de Santa Fe, debemos analizar

---

<sup>129</sup> Uno de los criterios más comunes es el de volumen de recursos públicos involucrados en una actividad, dando prioridad a los programas de costo más elevado. Otro criterio empleado es el de el riesgo de los fondos públicos (las inversiones en nuevas tecnologías van con mayor probabilidad a presentar más riesgos que las operaciones rutinarias de conceder licencias). La relevancia política de una actividad es otro criterio. A veces más querido por el control interno que por el externo. Otras veces se realiza una cobertura sistemática del campo de la auditoría sobre un periodo de años (por ejemplo dentro de un proceso de planificación estratégica). Por último otro criterio se basa en la probabilidad de que la investigación de un asunto particular producirá un nuevo rendimiento útil que puede contribuir a mejorar o ser aplicada a otras áreas de la actividad estatal.

<sup>130</sup> ADÁN CARMONA, *op cit.*, 2007. Sin embargo, dicho autor sostiene que en el mundo real, los evaluadores ejercitan su mayor libertad teórica solo raras veces. A menudo los organismos definen el objeto y la estructura de trabajo (el marco) de las evaluaciones limitándolas incluso más que a las auditorías.

<sup>131</sup> *Ibid.*

entonces cual es el marco desde donde plantear un posible desarrollo de instituciones que nos aproximen a ese objetivo.

Nos interesa enfocarnos especialmente en las "instituciones" de control y de evaluación desarrolladas en nuestro país y especialmente en la provincia de Santa Fe.

La lógica reformadora, impulsada en el país a principio de la década del 90 del siglo anterior incluyó una nueva organización en los organismos de control, a la que podemos esquematizar de la siguiente forma: un control interno desarrollado por la SIGEN (Sindicatura General de la Nación) a través de UAI (Unidades de Auditorías Internas) y por un control externo institucionalizado en la AGN (Auditoría General de la Nación).

Estos criterios básicos culminaron plasmándose en la Reforma de la Constitución Nacional sancionada en el año 1994. Este impulso reformador llegó a varias provincias incluyendo la provincia de Santa Fe. Sin bien nuestra Constitución Provincial fue sancionada en el año 1960 y no fueron consagrados bajo esta lógica las instituciones de control, la sanción de la Ley Provincial 12510 promueve la organización de los dos controles, interno y externo con organismos existentes y a crearse que siguen la mencionada lógica nacional. Por un lado la Sindicatura General de la Provincia asume desde la sanción de la ley 12510 el control interno, y por otro el TCP (Tribunal de cuentas de la Provincia) tiene a su cargo el control externo de la actividad del Estado.

Es interesante plantearnos a la luz de los años transcurridos, si en verdad hemos avanzado en una lógica de control que promueva una mejor calidad de los servicios públicos, y fundamentalmente un mayor involucramiento de los ciudadanos en los procesos públicos, y también si es posible desde esas conclusiones avanzar en la especificidad de la problemática que nos ocupa. Tengamos en cuenta, jutamente, que una vertiente importante de las políticas y los programas gubernamentales lo constituye la *accountability*, y su énfasis descansa en la evaluación<sup>132</sup>.

---

<sup>132</sup> LAGUNES LÓPEZ, Norma, "Rendición de cuentas y evaluación: el binomio indisoluble en la UV", *Gaceta*, Universidad de Veracruz, Nueva época Núm. 73-75, Enero-Marzo 2004.

Debemos mencionar la abundante literatura, donde se hace hincapié en la fortaleza institucional a partir del desarrollo de la "accountability" como forma de control e involucramiento ciudadano.

En este sentido, el Instituto Nacional de la Administración Pública (INAP) da cuenta de la asociación buscada entre modernización del Estado y fortalecimiento de los mecanismos de control ciudadanos, al expresar que *"en el debate sobre la modernización del Estado fue superada la reflexión en torno a la lógica administrativa. La discusión actual asume la modernización del Estado como un proceso de constitución de ciudadanía, siendo el foco de su acción la satisfacción de los usuarios, la transparencia de sus actos y la calidad de los servicios públicos. En este nuevo esquema, la noción de accountability entonces asume un valor de primer orden. Sin embargo, este es un concepto bastante polémico ya que no encontramos en la literatura especializada un consenso sobre el significado del mismo"*<sup>133</sup>. A nuestro entender, ello resulta representativo del espíritu que animó ese proceso de reformas

A continuación presentamos los argumentos más importantes de este debate y nuestra posición al respecto.

MARCH y OLSEN sostienen que *"el rendir cuentas"* se desprende de explicaciones elaboradas (*accounts*), cuyo significado debe ser entendido y aceptado por todas las partes involucradas, para que se pueda plantear y evaluar la acción colectiva. En este sentido, los citados autores presentan una definición "extrema" del concepto de *accountability*, y enfatizando su relación con la gestión democrática al considerar que el gobierno democrático incluye la gestión de los disensos sobre significados y la construcción de instituciones que permiten que los ciudadanos creen, sustenten y cambien sus interpretaciones de la realidad en un mundo ambiguo e incierto<sup>134</sup>. En otras palabras, ello

---

<sup>133</sup> INAP, *Análisis y evaluación de los mecanismos de control ciudadano en la administración pública nacional. Límites y posibilidades para su ejercicio*, documento de trabajo, diciembre 2000.

<sup>134</sup> MARCH, James - OLSEN, Johan, *Democratic governance*, New York, The Free Press, 1995, pp. 167-180.

implica hacer del proceso de explicaciones una contribución al desarrollo de la inteligencia colectiva, del aprendizaje institucional y de la igualdad política. Las instituciones y los procesos democráticos posibilitan que los ciudadanos y las autoridades elaboren explicaciones morales sobre una buena sociedad, reconozcan las tareas, los objetivos y las formas de gobierno apropiadas y desarrollen confianza en su mutua voluntad y en su capacidad de raciocinio<sup>135</sup>. Unas y otros definen y mantienen sistemas de rendición de cuentas formales e informales que hacen posible aprender de la experiencia y convocar a los ciudadanos, autoridades y otras instituciones e individuos con poder a rendir cuentas en el marco de los patrones democráticos<sup>136</sup>.

Por lo tanto, la accountability no se refiere únicamente a la rendición de cuentas sino también a la definición plural de los objetos sobre los cuales han de rendirse dichas cuentas<sup>137</sup>.

En otras palabras, que la definición de los objetos a rendir cuenta tiene que ser conjunta y, por lo tanto, definidos de una manera pluralista. En otro lugar, los autores llaman la atención acerca de que *“la idea de accountability a veces ha sido transformada en la idea de co-accountability. La concepción que enfatiza en tales aspectos pone el acento en la importancia de tomar en cuenta las consecuencias de las acciones de uno para el bienestar de los otros, reforzando con ello la propia importancia de la naturaleza del proceso de decisión. En efecto, si se asume que la accountability se refiere a la satisfacción de las legítimas expectativas acerca del uso de la discrecionalidad administrativa, o sea, a la legitimación de la discreción, las demandas por accountability no sólo obligan a centrar la atención sobre lo que la gente que integra la administración “hace” sino también “cómo” piensa, de modo tal que lo que “decida hacer” tenga en cuenta las consecuencias para el conjunto de la sociedad. La accountability de la*

---

<sup>135</sup> *Ibid.*

<sup>136</sup> *Ibid.*

<sup>137</sup> INAP, *Análisis y evaluación de los mecanismos de control ciudadano en la administración pública nacional. Límites y posibilidades para su ejercicio*, Documento de trabajo, diciembre 2000, p. 12.

*administración remarca expresamente en la necesidad de la deliberación en la adopción de las decisiones*”<sup>138</sup>.

Desde esta perspectiva, la noción de accountability se desplegaría en tres planos 1) explicación de los objetivos e intenciones de la política pública; 2) explicitación del desempeño y de los resultados esperados y 3) explicitación de la probidad y de la integridad de los funcionarios públicos<sup>139</sup>. Una noción que es, a nuestro entender, excesivamente amplia. Por su parte, OSZLAK sostiene que debemos entender la accountability como la obligación de rendir cuentas y asumir responsabilidades ante los ciudadanos, impuesta a aquéllos que detentan el poder del Estado<sup>140</sup>.

Teniendo en cuenta estas definiciones y a los efectos de nuestro trabajo, la accountability debe ser entendida en su forma tradicional de dar razones y justificaciones por parte de los funcionarios públicos por las acciones realizadas. Especialmente cuando éstas implican, como en el caso de las políticas públicas, una alteración en la distribución del poder de la sociedad. Pero, al mismo tiempo, la accountability implica no sólo la obligación del gobierno de mantener informados a los ciudadanos sino también la posibilidad de que ello dé lugar a denuncias, a quejas y a posteriores sanciones por parte del Estado a aquellos funcionarios que no cumplan con su deber. Por lo tanto, la capacidad institucional del Estado de responder a las denuncias ciudadanas (registradas, por ejemplo, en los antiguos libros de quejas) se revela como un aspecto vital de esta faceta de la accountability.

---

<sup>138</sup> MARCH, James - OLSEN, Johan, *Rediscovering Institution: the organizational basis of politics*, New York, The Free Press, 1989, pp. 143-160.

<sup>139</sup> INAP, *Análisis y evaluación de los mecanismos de control ciudadano en la administración pública nacional. Límites y posibilidades para su ejercicio*, Documento de trabajo, diciembre 2000, p. 12.

<sup>140</sup> Vid. OSZLAK, Oscar, “El Estado irresponsable: conceptos foráneos y conductas autóctonas”, *Aportes*, núm. 11, 1998. En el mismo sentido, CUNILL GRAU sostiene que la concepción de la accountability no excede “la tradicional de dar razones; o sea, explicar y justificar las acciones realizadas. Si se conviene que la institucionalidad relativa a la participación ciudadana debiera mantener sólo una relación regulativa -y no constitutiva- de la política, y a la vez se acepta que la autonomía del aparato del Estado es una condición de su funcionamiento democrático, la accountability comprendida como ‘dar razones’ constituye una dimensión fundamental de la institucionalidad pública” (CUNILL GRAU, Nuria, *Repensando lo público a través de la sociedad*, Caracas, Nueva Sociedad, 1997, p. 293).

Esta conceptualización no salda la preocupación originaria, y nos pone en la necesidad de proponer en el actual marco legal existente innovaciones que apunten a desarrollar la noción de Evaluación de Políticas Medioambientales donde será necesario reconocer que el ámbito de desarrollo de tales políticas ocupará espacios interceptados por jurisdicciones de distintos niveles y donde necesariamente habrá que analizar la necesidad y la viabilidad de la articulación de las acciones entre esos niveles.

Por otra parte es en este punto donde surge la necesidad de incorporar las miradas que introducen la discusión acerca de en qué lugar del "Estado" debe situarse el control y la evaluación.

Es obvio que los organismos de control en los distintos países estuvieron asociados a la administración financiera del estado y todos los instrumentos generados apuntaron esencialmente al control de legalidad, de formalidad y de lógica financiera y presupuestaria, más que a la evaluación de los cumplimientos de los objetivos que las políticas públicas financiadas con ese gasto. Es así que surge el debate de cuál es la más eficiente forma de afrontar esta necesidad de evaluación que tampoco se salda con los mecanismos de control ciudadano que mencionamos en párrafos anteriores.

Es claro que tanto los controles llevados adelante por los distintos niveles garantizan aspectos legales y formales que constituyen un piso del que no debemos apartarnos y que deberán seguir cumplimentándose.

Por otra parte el desarrollo de instituciones de participación ciudadana que garanticen la "accountability" también fortalece la capacidad y la legitimación de las organizaciones públicas que desarrollan determinadas políticas.

Ahora bien, lo que entra ahora en discusión es la necesidad de contar con instrumentos que midan a la política desde las perspectiva del resultado concreto y la posibilidad cierta de medirlo con objetividad y así poder compararlo con los objetivos de

diseño. Por otra parte esta medición de los resultados permitirá valorar la eficacia de las políticas y la conveniencia o no de que las mismas continúen en el tiempo.

Atendiendo al derecho comparado, resulta importante traer a consideración el caso de la Unión Europea, cuyo países han creado -más allá de las instituciones de control- nuevas Agencias de Calidad que se preocupan por evaluar aquellos aspectos que quedan afuera del rigor metodológico seguido por la lógica del control financiero y presupuestario<sup>141</sup>. En este sentido, la Agencia de Evaluación ha sido la institución desarrollada en los países de la Unión Europea en procura de lograr la diferenciación no sólo conceptual sino operativa y de resultados entre auditoría y evaluación en el mundo público<sup>142</sup>.

Como puede apreciarse estos objetivos no sustituyen los objetivos de control interno o de auditoría ciudadana, sino que apuntan a sistematizar indicadores que permitan incorporar a la Evaluación de las Políticas como un insumo que permita fortalecer, corregir o dar el rumbo más preciso a la las Políticas que se instrumenten.

Sin embargo, en nuestra Provincia, atendiendo a su historia institucional y considerando además el relativo poco tiempo transcurrido desde la implementación de la Ley 12510 (Ley de Administración, Eficiencia y Control del Estado) es necesario analizar si dentro del actual marco institucional de control se puede incorporar la perspectiva de la evaluación de las políticas públicas definida en los párrafos anteriores.

El artículo 192 del la Ley 12510 establece que el control externo posterior del Sector Público Provincial No Financiero será ejercido por el Tribunal de Cuentas de la

---

<sup>141</sup> ADÁN CARMONA, José, La evaluación de las políticas de gasto, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 47, 2007.

<sup>142</sup> *Ibid.* Entre los objetivos de la Agencia de Evaluación, se encuentran y en relación con la Evaluación: Promover la cultura de la evaluación, Realizar trabajos de evaluación y análisis de políticas y programas públicos, Realizar informes sobre las evaluaciones de programas públicos, sus resultados, impacto y evaluaciones de impacto regulatorio, Efectuar evaluaciones solicitadas por otras administraciones, Proponer la implantación de indicadores y favorecer el desarrollo de sistemas de información que faciliten la evaluación de las políticas y programas públicos, Realizar en el ámbito de sus competencias las propias de consulta y asistencia técnica que se acuerden.

Provincia, de acuerdo con las atribuciones que le fija el Artículo 81° de la Constitución Provincial y las que se determinen legalmente. A tal fin, contará con personería jurídica, autonomía funcional, autarquía administrativa y financiera para los fines de su creación. Su patrimonio estará compuesto por todos los bienes que le pertenezcan al momento del dictado de la presente ley y todos los que se le asignen o adquiera por cualquier causa jurídica.

En el artículo 202 se establecen las Funciones y Atribuciones del Tribunal de Cuentas de la Provincia,

Es competencia del Tribunal de Cuentas ejercer el control externo posterior del Sector Público Provincial No Financiero, mediante: a) El control de legalidad de los actos administrativos que se refieren o estén vinculados directamente a la hacienda pública; b) La auditoría y control posterior legal, presupuestario, económico, financiero, operativo, patrimonial, y de gestión y el dictamen de los estados financieros y contables del Sector Público Provincial No Financiero. Se incluye a las unidades ejecutoras de proyectos financiados por organismos internacionales de crédito, entes reguladores de servicios públicos, entes privados adjudicatarios de procesos de privatización o concesión, en lo que respecta a las obligaciones emergentes del contrato de concesión y con las limitaciones previstas en el Artículo 5° de la presente, entidades públicas no estatales en cuya dirección o administración tenga responsabilidad el Estado; c) El examen de las rendiciones de cuentas, de percepción e inversión de fondos públicos que efectúen los responsables sometidos a tal obligación, y la sustanciación de los juicios de cuentas a los mismos, conforme a lo previsto por la presente ley y demás normas aplicables; d) La determinación de la responsabilidad administrativa y patrimonial de los agentes públicos mediante la sustanciación de juicios de responsabilidad, en las condiciones fijadas por la presente ley y demás normas aplicables

Y en el inciso f) del artículo 203 se establece "Evaluar el cumplimiento de los planes, programas, proyectos y operaciones contempladas en la Ley Anual de Presupuesto o Leyes Especiales"

Nos parece que ese encuadre legal permite incorporar como objetivo en el marco del control gubernamental, un sistema de evaluación de las políticas públicas. Por lo tanto el Tribunal de Cuentas de la Provincia, podría convertirse en la institución de la provincia que además del control desarrolle las tareas de Evaluación de la políticas públicas que fueron planteadas en este apartado.

### **2.3 Necesidad de articulación entre los ejecutores de políticas públicas asociadas al medioambiente y las energías renovables**

En la búsqueda de fundamentar la necesidad de diseñar la Evaluación de las Políticas Medioambientales financiadas con gastos tributarios nos adentramos ahora en la definición de competencias jurisdiccionales con relación al medioambiente y los recursos naturales.

Incorporamos entonces dos miradas que reflejan la complejidad del problema entre el Estado Nacional, las Provincias o CABA y los municipios, a los efectos de determinar competencias y responsabilidades en el diseño, la ejecución y el control de las políticas medioambientales.

El federalismo ambiental argentino, en tanto diseño institucional, está fundado en un esquema de competencias concurrentes que otorga predominio normativo a la nación y primacía ejecutiva a las provincias, dando lugar a lo que algunos autores llaman "federalismo concertado"<sup>143</sup>. La reforma constitucional de 1994 consagró el poder provincial sobre los recursos naturales, al establecer que el dominio originario de estos últimos corresponde a las provincias (art. 124). Al mismo tiempo, introdujo entre los nuevos derechos y garantías el derecho a gozar de un ambiente sano, y el deber de preservarlo (art. 41). Para compatibilizar el derecho (nacional) a un ambiente sano con el dominio provincial de los recursos naturales, la nueva Constitución de la Nación Argentina dictamina que "corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección y a las provincias las necesidades para complementarlas" (art. 41).

---

<sup>143</sup> Gutiérrez, 2010; Sabsay et al., 2002

Pese a que en su artículo 41 establece competencias concurrentes en lo que respecta a la protección ambiental, la Constitución Nacional reformada no fija mecanismos para la división y articulación de tareas entre la nación y las provincias. Ese vacío fue parcialmente resuelto por la Ley General del Medio Ambiente promulgada en 2002 (Ley 25675/02). Por un lado, la Ley General del Ambiente, en virtud del poder normativo otorgado a la Nación por el artículo 41, define los presupuestos ambientales mínimos, los cuales deben ser uniformes para todo el territorio nacional. Por otro lado, refuerza la primacía de las provincias en la aplicación de la política ambiental al crear el Sistema Federal de Coordinación Interjurisdiccional y establecer el Consejo Federal de Medio Ambiente (Cofema) (creado en 1990 y controlado por las provincias) como autoridad máxima del sistema.

El espíritu federalista (o quizá, provincialista) de la legislación nacional es consonante con la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, también reformada en 1994. En un mismo artículo (art. 28), la nueva Constitución Provincial establece el derecho a un ambiente sano y el deber de protegerlo, a la vez que determina el dominio eminente de la provincia sobre el ambiente y los recursos naturales, no fijando ningún mecanismo para la articulación interjurisdiccional de las políticas ambientales (ni con la Nación ni con las otras provincias).

Ni la Constitución Nacional ni la Constitución de la Provincia de Buenos Aires hacen referencia a las competencias de los gobiernos municipales en materia de política ambiental. Ello no quiere decir, sin embargo, que los municipios bonaerenses carezcan de dichas competencias. En la provincia de Buenos Aires, las competencias administrativas de los gobiernos municipales son fijadas en detalle por la Ley Orgánica de las Municipalidades (LOM), cuyo texto original de 1958 (Decreto-Ley 6869/58) sufrió numerosas enmiendas a lo largo del tiempo.

La LOM incluye un copioso listado de las competencias administrativas de los municipios. Entre ellas, se incluye explícitamente la protección ambiental: *La prevención y eliminación de las molestias que afecten la tranquilidad, el reposo y la comodidad de la*

*población, en especial las de origen sonoro y luminoso, así como las trepidaciones, la contaminación ambiental y de los cursos de agua y el aseguramiento de la conservación de los recursos naturales. (LOM, art. 27, n.º 17)*

Además de imputarles responsabilidad directa sobre la prevención y mitigación de la contaminación ambiental, la LOM atribuye a los municipios competencia (generalmente concurrente) sobre numerosas áreas de política pública que, como se argumenta en la sección anterior, están estrechamente vinculadas con los problemas ambientales metropolitanos: zonificación, edificación, habilitación e inspección de establecimientos comerciales e industriales, vialidad, paisajes, abasto y acopio, protección animal, higiene y salubridad, control bromatológico, inspección veterinaria, sanidad vegetal, tránsito y transporte público y propiedades ribereñas (arts. 27 y 28). En consonancia con estas competencias, la LOM establece que corresponde al municipio disponer, en coordinación con la provincia, la provisión de los siguientes servicios públicos: barrido, riego, limpieza, alumbrado, provisión de agua, obras sanitarias y desagües pluviales, inspecciones, registro de guías, transporte y otras necesidades colectivas de carácter local (art. 52).

A la luz de la LOM, los municipios bonaerenses tienen, entonces, amplias competencias ambientales, tanto porque comparten la responsabilidad de mitigar toda forma de contaminación ambiental, como porque son responsables primarios de políticas urbanas (vg. ordenamiento territorial, habilitación comercial e industrial, servicios públicos urbanos) cuyos déficit son, precisamente, causa de la degradación ambiental de la RMBA. Todo ello se ve expresado en la ley ambiental provincial (Ley 11723/95), la cual reglamenta el art. 28 de la Constitución Provincial y establece que tanto el estado provincial como los municipios deben garantizar los derechos ambientales y los principios de política ambiental fijados por la ley (arts. 2 y 5), corresponsabilizando a las autoridades ambientales provinciales y municipales por la ejecución de esa política.

En resumen, mientras la legislación nacional consagra la primacía provincial en materia de recursos naturales y protección ambiental, la normativa de la provincia de Buenos Aires hace extensiva su responsabilidad de garantizar los derechos ambientales a los gobiernos municipales, los cuales son responsables inmediatos (aunque no únicos) de

una serie de políticas urbanas que tienen impacto directo en la preservación (o degradación) de los recursos naturales. Con ello, si bien es cierto que los problemas ambientales metropolitanos son intrínsecamente trans-jurisdiccionales, también es cierto que, al menos legalmente, los gobiernos municipales son corresponsables de sus factores causales. De allí se desprende que, aunque los municipios aisladamente no pueden resolver los problemas ambientales, estos no pueden resolverse sin su participación; y la CABA, en su doble carácter de gobierno local y de centro de la metrópoli, no escapa a esta paradoja.<sup>144</sup>

A partir de la reforma de la Constitución Nacional en 1994, se garantiza en la República Argentina un nuevo derecho con jerarquía constitucional bajo la nueva redacción del art. 41: el derecho al ambiente, concebido desde el paradigma del desarrollo sustentable. El nuevo art. 41 reordena también el reparto de competencias jurídicas en materia ambiental entre la Nación y las provincias al establecer que corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias las necesarias para complementarlas, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales. Este nuevo sistema jurídico-ambiental debe ser necesariamente interpretado a la luz del nuevo art. 124 de nuestra Carta Magna, según el cual corresponde a las provincias el dominio originario de los recursos naturales existentes en su territorio. Sin embargo, y dentro del esquema de reparto de competencias jurídico-ambientales entre Nación y provincias, debe también incorporarse el de los municipios y comunas, porque son éstos los que gestionan en forma directa el derecho al ambiente dado su determinante componente «local». Dentro de este esquema, uno de los objetivos centrales del Seminario es revisar, analizar y cuestionar las competencias ambientales de los municipios y comunas en la provincia de Santa Fe según el ordenamiento jurídico-ambiental vigente trazado por la Constitución Nacional en 1994 y desarrollado posteriormente por los distintos gobiernos provinciales santafesinos, particularmente a partir de la sanción de la Ley n° 11717 (Ley de Medio

---

<sup>144</sup> EURE| vol 381 n° 114|mayo 2012 | pp. 147-171 Federalismo y políticas ambientales en la Región Metropolitana de Buenos Aires, Argentina. *Ricardo A. Gutiérrez.*

Ambiente y Desarrollo Sustentable) y sus normas reglamentarias, y de la sanción de otras leyes que también abordan la temática ambiental.<sup>145</sup>

Desde 1998 que existen marcos jurídicos de apoyo y promoción a las energías renovables en el país pero que, por diferentes razones (o falta de interés), se mostraron insuficientes.

En 2006, se sancionó la Ley Nacional 26.190 para complementar la Ley 25.019 y con la particularidad de incluir a las energías eólica, solar, geotérmica, mareomotriz, hidráulica, la biomasa y el biogás de diferentes orígenes. Esta Ley fijó un objetivo claro: para el 2016, el 8% del consumo eléctrico local deberá ser abastecido con fuentes de energías renovables.

En 2010, se conformó un grupo de instituciones de distintos sectores y miradas complementarias, con el propósito de aportar al debate sobre la diversificación de la matriz energética y la promoción de las energías renovables, principalmente en el ámbito del poder legislativo. Desde entonces, este grupo crea herramientas y genera insumos técnicos de calidad para facilitar la articulación con diputados, senadores y representantes del poder ejecutivo. Y así, busca nutrir proyectos de ley e instalar y consolidar estas temáticas en la agenda del Congreso de la Nación. El presente documento es fruto de este espacio de trabajo y apunta a consolidar el diálogo con los tomadores de decisión. El grupo está compuesto por las siguientes instituciones: Actores del sector público: • Convenio Asociativo Público Privado IRESUD • Instituto Nacional de Tecnología Industrial (INTI) Actores de la sociedad civil: • Foro de Vivienda, Sustentabilidad y Energías (FOVISEE) • Fundación AVINA • Fundación Cambio Democrático (FCD) • Fundación Directorio Legislativo (FDL) • Fundación Vida Silvestre (FVS) Actores del sector privado: • Asociación Argentina de Energía Eólica (AAEE) • Cámara Argentina de Energías Renovables (CADER)

---

<sup>145</sup> Publicación del Seminario-Taller «Calidad ambiental y territorio integrado. Problemáticas y estrategias ambientales de la provincia de Santa Fe», realizado el 9 de diciembre de 2010, en la ciudad de Santa Fe.

En un documento de análisis de esta situación se sostiene<sup>146</sup>: *"La eficiencia energética posee un rol protagónico en el desarrollo de un modelo energético que procure integrar significativamente las fuentes renovables y aspire a una mayor equidad energética. Existen inmensos potenciales de ahorro energético en los principales sectores: industria, transporte y doméstico/comercial. El uso inteligente de la energía, no su carencia, es la filosofía básica en una futura política energética sostenible. En la variedad de escenarios eléctricos conocidos se puede comprobar que todos ellos mejoran su performance general (técnica, económica y ambiental) cuando asisten a una demanda con un fuerte componente en uso eficiente de la energía. Un complemento esencial para las políticas de uso racional de la energía es aprovechar el potencial de las renovables a baja escala utilizadas por los usuarios en sistemas integrados a la red, por ejemplo, mediante sistemas fotovoltaicos. También juega un papel muy importante en la generación distribuida los sistemas de solar térmicos por sus significativos ahorros tanto de gas como electricidad. La generación renovable distribuida permite tener un sistema más eficiente tanto por la reducción de la demanda de la red como por las menores pérdidas en la transmisión de energía. La incorporación a gran escala de las fuentes renovables y una intensa política de uso eficiente de la energía resultan cruciales para reemplazar el uso de combustibles fósiles cada vez más caros. Estamos dejando atrás la etapa histórica de los fósiles "baratos". Pero además, el cambio climático, el mayor desafío ambiental de este siglo, nos obliga a proyectar una urgente transición energética abandonando estos combustibles<sup>147</sup>.*

*En Argentina las nuevas tecnologías de energías renovables cuentan desde hace poco tiempo con marcos jurídicos de apoyo y promoción. Es muy grande el potencial que posee nuestro país para aprovechar diversas fuentes renovables, como es el caso de eólica, solar o biomasa. El potencial eólico existente y la competitividad de los modernos aerogeneradores despertaron el interés inicial en las primeras normas de promoción. Se estima que el 70% de nuestro país es apto para generar energía eléctrica en base a este*

---

<sup>146</sup> VILLALONGA, Juan Carlos Energías renovables : ¿por qué debería ser prioritario cumplir el objetivo del 8% al 2016? .

<sup>147</sup> Villalonga, Juan Carlos. *Energías renovables: ¿por qué debería ser prioritario cumplir el objetivo del 8% al 2016?* , Fundación AVINA, Buenos Aires, 2013, pp. 9 y 10

*recurso y ese potencial, en términos teóricos, permitiría cubrir más de 50 veces el consumo eléctrico actual. El primer régimen de promoción, puesto en vigencia en 1999, estuvo básicamente centrado en el pago de una remuneración adicional de un centavo por kWh para la generación eólica y solar. Rápidamente ese régimen quedó desactualizado producto de la crisis económica y posterior devaluación de 2001/2002. En el año 2004, la Secretaría de Energía adoptó la meta del 8% de participación de fuentes renovables en la matriz de generación eléctrica nacional. Esa meta fue luego adoptada por la Ley 26.190 (2006) y en la misma se actualiza el régimen de promoción original para un abanico más amplio de fuentes renovables. La nueva ley recién fue reglamentada en el año 2009 y varias de las medidas vinculadas a los mecanismos de promoción no se han puesto en marcha, como ser el pago y actualización de las Remuneraciones Adicionales, el Fondo Fiduciario y el Programa Federal para el Desarrollo de las Energías Renovables<sup>148</sup>.*

### **3. El rol de los beneficiarios de gasto tributario en el desarrollo de las políticas medioambientales.**

Como el objetivo de este trabajo de tesis es analizar una posible evaluación de las políticas públicas medioambientales financiadas con gastos tributarios, y atendiendo a lo expuesto en los puntos anteriores con relación al control y a la evaluación, merece entonces analizar que rol les cabe a los “beneficiarios” de las políticas que así se financian.

Antes de focalizar los casos concretos que hemos expuesto como objeto de análisis debemos precisar si los beneficiarios de una política pública financiada a través de incentivos, disminución de alícuotas o directamente subsidios dados a través de la eximición del pago de impuestos, deben o no rendir cuentas de los dineros públicos que por alguna de estas formas ellos “administran”

Según la Ley 12510 de Administración Financiera y Control de la provincia de

---

<sup>148</sup> Villalonga, Juan Carlos. *Energías renovables: ¿por qué debería ser prioritario cumplir el objetivo del 8% al 2016?*, Fundación AVINA, Buenos Aires, 2013, p. 10

santa Fe están obligados a rendir cuentas (art. 213 y 214):

- Los agentes y funcionarios del sector público provincial o entidades sujetas al control del Tribunal, a quienes se haya confiado en forma permanente, transitoria o accidental, el cometido de recaudar, percibir, transferir, custodiar, administrar, invertir, pagar o entregar fondos, valores, especies o bienes del Estado, son responsables de la administración pública provincial y están obligados a rendir cuenta de su gestión, en la forma y tiempo que dispone la presente ley y su reglamentación. La obligación se extiende a la gestión de los créditos del Estado, e implica responsabilidad por las rentas que se dejan de percibir, las entregas indebidas de bienes a su cargo o custodia o la sustracción o daño de los mismos, salvo que se compruebe inexistencia de culpa o dolo.
- Toda persona de existencia física o ideal que, sin pertenecer al Estado, reciba de éste fondos, valores o especies, cualquiera fuere el carácter de la entrega y siempre que la misma no constituya contraprestación, indemnización o pago de bienes o servicios, es un responsable ante la administración y está obligado a rendir cuenta de su gestión, con arreglo a lo prescripto en la presente ley y su reglamentación.

La discusión entonces que debemos plantearnos es si el beneficiario tributario (beneficiario del tratamiento impositivo diferencial) manifestado como una persona física o jurídica y que a través de las disposiciones legales vigentes está eximido del pago de un tributo (bajo ciertas y determinadas condiciones y obligaciones asumidas de llevar adelante determinadas acciones) es un “administrador de fondos públicos” o cuentadante y por lo tanto debe rendir cuentas de la utilización de los mismos.

Así, aún en el caso que estamos promoviendo la discusión, y aunque no existe un movimiento físico de recursos desde las arcas del Estado al patrimonio del beneficiario, éste, el beneficiario de la franquicia tributaria podría ser equiparado a un “*Responsable ante la Administración*” por el beneficio fiscal recibido en los términos de la ley 12.692 ya que al ser liberado de la obligación de pago de determinado impuesto, está obligado a presentar

informes (rendir cuentas desde una concepción amplia) respecto al cumplimiento del plan fijado en el proyecto promovido. Además, el art. 9. de la ley 12.692 establece que el incumplimiento de los compromisos asumidos por los titulares de los proyectos aprobados por autoridad de aplicación y ejecutados con los beneficios previstos en la presente ley (*concretamente, de exención y/o reducción y/o diferimiento de tributos provinciales*), generará a favor del Fisco Provincial, *el derecho de reclamar el reintegro de los tributos y contribuciones no percibidos, con más los intereses y accesorios aplicables*.

#### **4. El control de la aplicación del gasto tributario con fines medioambientales.**

Llegados a este punto resulta importante mencionar que el beneficiario tributario está obligado a rendir cuentas a la Administración mediante la presentación de informes en virtud del cumplimiento del plan oportunamente aprobado por la Autoridad de Aplicación de conformidad a los objetivos que se pretenden satisfacer con determinada política pública, en este caso, la generación de energía renovables. Estamos, pues, ante una instancia de control.

Como se puede apreciar, esto está vinculado al cumplimiento de ciertos objetivos previamente definidos, los cuales en teoría pueden alcanzarse en virtud de que los beneficiarios del régimen promocional al ser eximidos del pago de tributos estarían en condiciones de destinar dichos “fondos” directamente a atender dichos objetivos. Sin embargo, la Administración no puede dejar de considerar que tales objetivos también pueden alcanzarse mediante instrumentos alternativos al otorgamiento de franquicias tributarias; y esto último exige que se realicen evaluaciones periódicas.

Es así donde una consideración que hemos asumido desde el capítulo uno del presente trabajo, donde decíamos que los beneficios o incentivos fiscales deben estar reflejados presupuestariamente; a efectos de cuantificar el costo real de los mismos, los gobiernos avanzan en la determinación de los no ingresos o pérdida de recaudación fiscal por la implementación de estas disposiciones. En general hay acuerdo en que el Gasto Tributario comprende el monto de ingresos que el fisco deja de percibir al otorgar un

tratamiento impositivo particular, con el objetivo de beneficiar a determinadas actividades, zonas, contribuyentes o consumos. En ciertos sectores de la actividad social o económica, constituyen sino el único, el principal instrumento de política pública o de gasto gubernamental. Debemos analizar si junto al avance de la cuantificación, se avanza en la exposición del gasto como parte de una política que el Estado define sostener, y en la evaluación de los impactos de ese gasto en el sector que se beneficia.

Resta entonces determinar si esos no ingresos se reflejan presupuestariamente en la doble condición de ingresos y de gastos, es claro que a la hora de auditar el destino de esos recursos, deberemos determinar quien o quienes son los sujetos que han de de rendir cuenta de los mismos.

Es obvio que las responsabilidades deben extenderse más allá de los responsables del otorgamiento y viabilización de la política de incentivo y abarcar también a quien en un momento concreto se convierte en Responsable ante la Administración por los proyectos ejecutados con los beneficios previstos en el citado régimen promocional a los objetivos determinados y en virtud de los compromisos asumidos. Así lo ha interpretado la ley 12.692 ya que, como expusimos anteriormente, en los casos de exención y/o reducción y/o diferimiento de tributos provinciales, el incumplimiento de los compromisos asumidos por los titulares de los proyectos aprobados por autoridad de aplicación generará a favor del Fisco provincial, el derecho de reclamar el reintegro de los tributos y contribuciones no percibidos, con más los intereses y accesorios aplicables.

Así dicho y siguiendo el razonamiento, los beneficiarios de los gastos tributarios aplicados a políticas medioambientales se convierten en Responsables ante la Administración. La utilización de los mismos está sujeta a los procesos previstos al momento del otorgamiento del beneficio. Y la verificación de ese procedimiento se llevará adelante a través de mecanismos de control y evaluación, similares a los que son sometidos otras instituciones y actores del sector público.

Como se señala en OCDE<sup>149</sup>, un control menos riguroso de los gastos tributarios en relación con los gastos directos crea incentivos para establecer subsidios y transferencias en la forma de los primeros, al margen de las consideraciones objetivas que podrían justificar tal elección. Esto hace peligrar las funciones distributivas, macroeconómicas y administrativas del presupuesto y puede poner en riesgo la función primaria de recaudación de ingresos del sistema tributario.

## **5. Evaluación de la aplicación del gasto tributario para la conservación del medioambiente**

En Santa Fe actualmente no existe una instancia formal en la cual se someta a los gastos tributarios a un proceso de evaluación riguroso y periódico.

En el plano internacional, existen innumerables escritos enfocados en evaluar franquicias tributarias individuales. En este sentido podemos mencionar a autores como Hall y Van Reenen<sup>150</sup> que analizan la efectividad de las franquicias tributarias a la investigación y desarrollo, así como a Kingma<sup>151</sup> y Randolph<sup>152</sup>, cuyos estudios centran la atención en la efectividad de las franquicias tributarias a las donaciones. Asimismo, más allá de estas aportaciones académicas, existen experiencias concretas de evaluaciones institucionales y sistemáticas, tanto en Estados Unidos (donde el gobierno federal y el Congreso realizan evaluaciones regulares del gasto tributario) como en Nueva Zelanda, donde a principios de la década del 80 se conformó una comisión independiente encargada de perfeccionar el sistema tributario, con especial énfasis en simplificarlo y ampliar la base de tributación<sup>153</sup>.

---

<sup>149</sup> OCDE, *Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures*, 2004.

<sup>150</sup> HALL, Bronwyn - VAN REENEN, John, “How Effective are Fiscal Incentives for R&D? A Review of the Evidence”. *Working Paper 7098*, National Bureau of Economic Research, Cambridge (MA), 1999.

<sup>151</sup> KINGMA, Bruce, “An Accurate Measurement of the Crowd-out Effect, Income Effect, and Price Effect for Charitable Contributions”, *Journal of Political Economy*, vol. 97, N° 5, 1989, pp. 1197-1207.

<sup>152</sup> RANDOLPH, William, “Dynamic Income, Progressive Taxes, and the Timing of Charitable Contributions”, *Journal of Political Economy*, vol. 103, N° 4, august 1995, pp. 709-38.

<sup>153</sup> TOKMAN, Marcelo, RODRÍGUEZ, Jorge, MARSHALL, Cristobal, “Las excepciones tributarias como herramienta de política pública”, CEP-Chile, *Estudios Públicos*, N° 102, otoño 2006, pp. 69-112.

Otra experiencia digna de citar es justamente aquella llevada a cabo por la Dirección de Presupuestos del Ministerio de Hacienda en Chile respecto de los programas de gasto público. Concretamente, consultores independientes han evaluado desde 1997 a la actualidad más de un centenar de programas, informándose de todos sus resultados al Congreso Nacional, aumentando así la transparencia y eficiencia del gasto público<sup>154</sup>. En este sentido, Tokman, Rodríguez y Marshall sostienen que una instancia similar y con objetivos equivalentes se requiere para el caso de las excepciones tributarias<sup>155</sup>.

En efecto, dichos autores consideran que evaluar la pertinencia de una excepción tributaria como herramienta de política pública necesariamente implica corroborar dos situaciones<sup>156</sup>:

a) *si existe una razón de eficiencia económica, de justicia distributiva u otra de interés público que fundamente una intervención estatal de excepción, y*

b) *si la franquicia tributaria es eficaz y eficiente en el cumplimiento del objetivo deseado, y que no existen instrumentos alternativos que puedan alcanzarlo de mejor forma.*

Como se puede advertir, no basta con la sola existencia de una razón que justifique la intervención estatal, sino que se demuestre además, para cada caso en particular, que las franquicias tributarias son relativamente más eficientes que instrumentos de intervención alternativos<sup>157</sup>.

En el mismo sentido, la OCDE aborda el tema de la evaluación integral de los gastos tributarios y propone usar como marco conceptual el “ciclo de evaluación de programas gubernamentales”, el cual es utilizado por varios países miembros de la OCDE y

---

<sup>154</sup> BANCO MUNDIAL, “Chile: Estudio de Evaluación de Impacto del Programa de Evaluación de Programas”, *Informe N° 34589-CL*, 2005.

<sup>155</sup> TOKMAN, Marcelo, RODRÍGUEZ, Jorge, MARSHALL, Cristobal, “Las excepciones tributarias como herramienta de política pública”, CEP-Chile, *Estudios Públicos*, N° 102, otoño 2006, p. 88.

<sup>156</sup> Tokman, M., Rodríguez, Marshall, “Las excepciones tributarias como herramienta de política pública”, CEP-Chile, *Estudios Públicos*, Nro.102, 2006, p. 88.

<sup>157</sup> Es importante destacar que dicho análisis debe hacerse caso a caso y de manera periódica, dado que tanto la justificación para la intervención estatal como los beneficios y desventajas respecto a instrumentos alternativos pueden depender del contexto y variar en virtud de ciertas circunstancias.

no pertenecientes a la misma<sup>158</sup>. El estudio identifica tres fases en la aplicación de este proceso a la evaluación de una concesión tributaria<sup>159</sup>: 1) Examinar la justificación del gasto tributario<sup>160</sup>; 2) Identificar y establecer los objetivos del gasto tributario<sup>161</sup>; 3) Evaluar el gasto tributario frente a opciones alternativas<sup>162</sup>.

También el Banco Mundial construye en el año 2012, con base en los trabajos tanto de Tokman, Rodríguez y Marshall como de la OCDE, un marco analítico para la evaluación integral de los gastos tributarios, que aplica a la evaluación de tres gastos tributarios en Colombia. La metodología propuesta se resume en una serie de preguntas (concretamente, 15 preguntas), agrupadas conforme a ciertos parámetros (racionalidad, objetivos y evaluación), que han de ser respondidas para cada incentivo<sup>163</sup>.

En lo que respecta a la racionalidad del gasto tributario, las preguntas a responder son las siguientes: *¿Está justificada la intervención gubernamental? ¿Cómo el gasto tributario responde a esta necesidad de intervención?* En cuanto a los objetivos del gasto tributario, los interrogantes que deben tenerse en cuenta son los mencionados a continuación: *¿Cuál es el objetivo general de esta política pública? ¿Cuáles son los efectos esperados en términos de modificación de comportamiento? ¿Cuáles son los resultados esperados de esta política? ¿Quién es el beneficiario (industria, actividad, o grupo de contribuyentes)?* Finalmente, en lo que respecta a la evaluación de la aplicación de los gastos tributarios, las preguntas que exigen respuestas son: a) respecto de otras herramientas para la consecución de tales objetivos: *¿Cuáles son los instrumentos políticos*

---

<sup>158</sup> OCDE, *Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation*, OECD Tax Policy Studies, N° 19, Paris, 2010.

<sup>159</sup> AGOSTINI, Claudio - JORRATT, Michel, *Política tributaria para mejorar la inversión y el crecimiento en América Latina*, CEPAL - Serie Macroeconomía del desarrollo N° 130, Santiago de Chile, 2013, p. 20.

<sup>160</sup> Implica analizar si hay una necesidad para la intervención estatal y cómo la concesión tributaria se hace cargo de esa necesidad.

<sup>161</sup> Es decir, establecer claramente los productos y resultados deseados. Idealmente los productos y resultados deben ser específicos, medibles, realizables, pertinentes y de duración determinada. La identificación de los objetivos también ayuda a identificar los instrumentos de política alternativos que pueden estar disponibles.

<sup>162</sup> Resulta necesario estimar los impactos en recaudación y los efectos distributivos y de comportamiento de cada opción.

<sup>163</sup> BANCO MUNDIAL, *El Gasto Tributario en Colombia: Una Propuesta de Evaluación Integral y Sistemática de este Instrumento de Política Pública*, Banco Mundial, Bogotá, 2012.

*alternativos? ¿Representa el gasto tributario la mejor opción para alcanzar los objetivos políticos deseados? b) respecto de los costos y beneficios: ¿Cuál es la agencia de gobierno responsable de la evaluación? ¿Cuál es el costo fiscal estimado del gasto tributario? ¿Cuáles son los costos administrativos y de cumplimiento? ¿En qué medida el gasto tributario distorsiona la eficiencia económica? ¿Cuáles son los efectos distributivos (equidad horizontal y vertical)? ¿Invita el beneficio tributario al fraude y evasión tributaria? ¿Qué cambios en el diseño del gasto tributario permitirían alcanzar los objetivos políticos?<sup>164</sup>.*

En virtud de todo lo anterior, podemos decir que la evaluación de un gasto tributario le exige al gobierno responder a un conjunto de interrogantes, que siguen una secuencia lógica. Por lo tanto, sintetizando las propuestas de Tokman, Rodríguez y Marshall, OCDE y Banco Mundial, se propone a los fines del presente trabajo un esquema de evaluación que contemple los siguientes componentes:

- a) Verificación de la existencia de una razón para una intervención estatal de excepción.
- b) Comprobación de la efectividad del gasto tributario para conseguir el objetivo fijado.
- c) Determinación de los beneficios y costos de la aplicación del gasto tributario para alcanzar el objetivo y verificación si sus beneficios resultan superiores a sus costos.
- d) Comparación con otros instrumentos alternativos que permitan alcanzar el objetivo a los fines de determinar si el gasto tributario es la herramienta más eficiente.

**a) Verificación de la existencia de una razón para una intervención estatal de excepción.**

Lo primero que se debe verificar es que exista una razón para una intervención estatal de excepción; y en caso de existir, corresponde especificar su naturaleza, pudiendo

---

<sup>164</sup> *Ibid.*

ser de eficiencia económica, justicia distributiva u otra de interés público, y corroborar su vigencia<sup>165</sup>.

La lógica de incentivos a través de desgravaciones impositivas es en general restringida en el ámbito de la administración pública de la provincia de Santa Fe. Como veíamos anteriormente los Gastos Tributarios en la Provincia de Santa Fe, bajo las modalidades de exenciones directas o disminución de alícuotas son en cuando a su volumen mucho más importantes. En el caso que nos ocupa, el estado apela a un mecanismo de escaso uso, pero de vigente legitimidad. Podemos verificar en función de los mecanismos administrativos dispuestos que se trata de una política que genera condiciones simples de ejecución en todas sus fases así como un adecuado marco de control y evaluación. La pregunta que continuará aún sin contestarse es si dichas acciones son suficientes en el contexto de objetivos que se plantearon al momento de la implementación

En general se sostiene que el Estado interviene en el mundo económico-social por razones que no surgen necesariamente de cuestiones estrictamente económicas. La mayoría de las acciones que se realizan en el mundo económico pueden ser realizadas indistintamente por el Estado y también por los particulares. Aunque hay otras razones de carácter político o histórico o cultural que definen la exclusividad de determinadas acciones por parte del Estado.

Sin embargo en el caso que estamos analizando se trata de apelar a la actividad de los particulares para que realicen a una determinada escala un proceso mediante el cual se sustituye energías tradicionales por energías alternativas. Se trata, por consiguiente, de una necesidad de generar condiciones para el desarrollo de una determinada política.

Musgrave<sup>166</sup> sostiene que son tres las funciones que el estado debería desarrollar:

- La función de asignación de determinados bienes y servicios sociales a través de la política presupuestaria.

---

<sup>165</sup> TOKMAN, Marcelo, RODRÍGUEZ, Jorge, MARSHALL, Cristobal, “Las excepciones tributarias como herramienta de política pública”, CEP-Chile, *Estudios Públicos*, N° 102, otoño 2006, pp. 88 y 89.

<sup>166</sup> Musgrave

- La función de distribución, o mejor dicho de predistribución, generada a partir de cobro de impuestos en los sectores con mayor capacidad para contribuir, y la ejecución del gasto dirigido hacia quienes no tienen la capacidad económica para adquirir ciertos bienes y servicios.
- La función de estabilización, ya que a través de los impuestos y el presupuesto se puede tratar de llegar al pleno empleo, crecimiento de la economía, y estabilidad de precios. La finalidad de esta función es evitar fluctuaciones importantes en la economía

Como vemos, el Estado interviene en la economía bajo diversas modalidades, a distintos niveles de profundidad y con distintos grados de influencia. Y podemos sistematizar esa intervención en tres grandes grupos:

a) Intervenciones que garantizan la Seguridad Jurídica: garantizar los derechos de propiedad, el cumplimiento de los contratos, la libertad, etc.

b) Intervenciones de Regulación a través de instrumentos de política económica (fiscal, monetaria, comercial y laboral)

c) Producción de servicios públicos a través de distintos formatos institucionales: Organismos descentralizados y Empresas públicas, es decir, propiedad estatal, entre otras.

En el caso que analizamos vemos que el Estado a través de una Ley específica crea un marco que regula y promueve acciones que serán llevadas a la práctica por particulares quienes serán a su vez beneficiarios del programa a través del formato de incentivo. Es evidente estamos ante un caso de acción de regulación mediante la instrumentación de un mecanismo fiscal de incentivo, para la generación de energías alternativas es una actividad productiva que demanda una organización empresarial. Su concreción se lleva adelante a través de agentes que participan del programa de incentivos. Es necesaria la disposición de marcos que regulen todo el proceso. Desde la selección de los planes, el establecimiento de créditos presupuestarios, la gestión de los desembolsos, el control y evaluación de las acciones, con todas actividades que podemos asociar a las acciones de regulación del Estado.

¿Se puede concluir con este análisis que se justifica en el caso analizado la intervención del estado? ¿Es suficiente esta conclusión?

No podemos dejar de ver que la sustitución parcial de energías no renovables por energías alternativas ha sido un objetivo que se plantearon los estados provinciales en consonancia con los objetivos dispuestos en la legislación nacional (Ley 26190 del año 2006) que era el alcanzar una sustitución del orden del 8% del total de energía utilizada. La puesta en vigencia de la Ley 12692 apuntó a ese objetivo.

Si bien se reitera, los mecanismos de asignación, ejecución y control previstos se cumplieron, así como las metas comprometidas por los beneficiarios se acreditan, queda por analizar si la política en sí cumple con el objetivo de generar condiciones que promuevan conductas conducentes al objetivo mayor *-alcanzar la sustitución del 8% de energías tradicionales por alternativas-* que se planteó con la sanción de las leyes pertinentes.

**b) Comprobación de la efectividad del gasto tributario para conseguir el objetivo fijado.**

Se debe verificar empíricamente que la franquicia tributaria esté generando las conductas, transferencias y otros efectos deseados en los agentes económicos en función del objetivo que justifica la intervención estatal. A este respecto, es de particular relevancia un análisis sobre los efectos marginales incrementales atribuibles a la excepción tributaria en sí. Para esto último debe considerarse el contexto en que rige la franquicia, puesto que su efectividad puede verse afectada, por ejemplo, por la existencia en paralelo de otras excepciones tributarias<sup>167</sup>.

Aún cuando queda dicho que puede verificarse el cumplimiento de los mecanismos

---

<sup>167</sup> TOKMAN, Marcelo, RODRÍGUEZ, Jorge, MARSHALL, Cristobal, “Las excepciones tributarias como herramienta de política pública”, CEP-Chile, *Estudios Públicos*, N° 102, otoño 2006, p. 89.

previstos en la ley 12692, y siguiendo a Tokman, Rodríguez, Marshall<sup>168</sup>, debemos ver no ya el cumplimiento de lo previsto en la ley sino las consecuencias de la aplicación de ley en términos de efectos o impactos adicionales a los esperados específicamente. Por un lado y valorando que la sustitución esperada del 8 % en el año 2016 demandaría un ritmo de inversiones superiores al promovido por el programa analizado es necesario analizar aspectos asociados a la implementación del programa.

En primer lugar en el propio ámbito de las empresas que adhirieron al programa. Es decir si sólo invirtieron dentro de los límites de los incentivos o si como consecuencia de los mismos proyectaron inversiones de mayor envergadura que permitan mejorar los márgenes de sustitución previstos.

En segundo lugar, si han existido demandas de incentivos o de participación en el programa establecido y que como consecuencia del cupo presupuestario retardaron su ingreso al sistema o bien quedaron descartadas directamente.

En tercer lugar si la aplicación del régimen previó su articulación con programas alternativos ya sea a nivel de formación de experticia técnica, innovación y desarrollo, vinculación con Espacios de Articulación Científica Tecnológica, etc.

Se señala entonces que las respuestas a estos interrogantes no han podido ser acreditadas por la información disponible a la que se accedió para llevar adelante este trabajo. Queda entonces satisfacer la necesidad de que las políticas que se diseñen bajo formatos similares prevean mecanismos que permitan su evaluación no sólo en lo que hace al proceso en sí mismo, sino que incorpore indicadores capaces de responder esos interrogantes. Es decir si es posible observar y evaluar:

- el acceso al beneficio es más competitivo, más sencillo, más simplificado
- si el beneficiario se compromete más o menos con el desarrollo de la política en función de su sistema de financiamiento

---

<sup>168</sup> Tokman, M., Rodríguez, Marshall, “Las excepciones tributarias como herramienta de política pública”, CEP-Chile, Estudios Públicos, Nro.102, 2006.

- si el control de la calidad de lo que se propone conseguir a través de la política que se financia es más sistematizado, en la medida que participan en el seguimiento de la misma, los expertos de la empresa, los expertos del Estado y aún evaluadores externos que podrían incorporarse
- si la implementación del programa de incentivos promueve conductas que acrecienten las inversiones realizadas con los mismos
- si como consecuencia del sostenimiento de dichas políticas asociadas a otras que persiguen objetivos similares se genera una cultura social a favor de prácticas medioambientales que de otra forma se vuelve difícil de abordar.

Por lo aquí descrito se infiere que para poder dar respuestas a estos interrogantes deberá diseñarse un sistema de evaluación, que entendemos no debería resultar complejo de implementar, que produzca indicadores que permitan seguir la evolución de aspectos que definen centralmente el impacto que la política analizada genera en un sector específico de la economía tal es la generación de energías alternativas

**c) Determinación de los beneficios y costos de la aplicación del gasto tributario para alcanzar el objetivo y verificación si sus beneficios resultan superiores a sus costos.**

Se debe verificar que los beneficios atribuibles a la franquicia tributaria sean mayores que sus costos. Respecto a sus costos, se debe considerar el gasto tributario generado, los efectos colaterales no deseados del instrumento incluyendo eventuales malos usos del mismo, además del gasto administrativo y de fiscalización involucrado en su funcionamiento<sup>169</sup>. Esto está vinculado con los niveles de eficiencia y complejidad que tenga el sistema tributario en su conjunto.

Para sostener que una política pública financiada a través de gasto tributario puede ser más eficiente que otra que apele al gasto público directo tradicional, se debe demostrar

---

<sup>169</sup> TOKMAN, Marcelo, RODRÍGUEZ, Jorge, MARSHALL, Cristobal, “Las excepciones tributarias como herramienta de política pública”, CEP-Chile, *Estudios Públicos*, Nº 102, otoño 2006, p. 90.

que los costos incrementales incurridos para la puesta en funcionamiento de la misma no superan a sus beneficios.

Mientras los Estados no contemplen análisis sistemáticos de sus gastos de gestión que permitan medir los costos indirectos en los que se incurre cuando se pone en marcha una política pública no será posible comparar, y en consecuencia decidir apelar al gasto tributario o al gasto público directo sobre información cierta de costos asociados.

Los Estados en general, y la provincia de Santa Fe no es excepción, tienden a desarrollar oficinas administrativas que replican el esquema organizacional del conjunto de la administración en cuanto a la distribución de responsabilidades y atribuciones de sus agentes, mecanismos de formalización de las decisiones o actos administrativos, regímenes de administración de los presupuestos asignados, etc.

Es posible que independientemente de otros aspectos que se valoran positivamente, el hecho que la gestión específica del programa analizado, haya desarrollado en cada instancia de intervención áreas nuevas que incrementan de forma oculta los costos de implementación del régimen. Así, la participación de distintas áreas: Dirección de Industria del Ministerio de la Producción, Secretaría de Estado de Energía, Secretaría de Medio Ambiente puede ser vista como mayor rigurosidad en el control de la política o un exceso de "trabajo burocrático" que bien podría simplificarse bajo el formato de una "agencia" que:

- se organice inspirada en teorías modernas que introduce concepto que van desde lo más general, hasta lo más específico. El enfoque del Principal y el Agente definidos con criterios rigurosos a la espera de incrementar los rendimientos, y disminuir los costos de gestión, de transacción, etc.<sup>170</sup>
- no replique el esquema organizacional tradicional, ocupando estrictamente los recurso humanos y materiales imprescindibles para que la política se implemente rigurosamente<sup>171</sup>
- responda a un plan integral medioambiental o de sustitución de energías

---

<sup>170</sup> STIGLITZ, Joseph, Business & Economics, 2003.

<sup>171</sup> OSZLAK, Oscar, "Burocracia estatal: política y políticas públicas", *Postdata* no.11, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, abr. 2006.

tradicionales por energías alternativas o renovables<sup>172</sup>

- logre celeridad en los tiempos de ejecución de las políticas
- apele a la participación de terceros expertos (UUNN, Institutos de Investigación u otros) para la evaluación de los distintos aspectos de las políticas

**d) Comparación con otros instrumentos alternativos que permitan alcanzar el objetivo a los fines de determinar si el gasto tributario es la herramienta más eficiente.**

Respecto de este último componente, debemos señalar que la utilización del incentivo fiscal no puede evaluarse de forma aislada sin contemplar la posibilidad de que existan instrumentos alternativos más costo-eficientes que aquél. Ello implica estudiar los beneficios, costos, ventajas y desventajas relativas de herramientas de política pública alternativas<sup>173</sup>.

Efectivamente, en el caso que nos ocupa en la presente tesis, existe un protocolo que establece los criterios de selección de los beneficiarios, a partir de la exigencia de un plan de acciones e inversiones.

A su vez, cada año y en función del incentivo otorgado, existe una rendición de cuentas donde los beneficiarios deben, a satisfacción de los órganos de control, dar cuenta de lo invertido, previa intervención del órgano de aplicación del programa, en su aspecto estrictamente técnico -la Secretaría de Medio Ambiente- quien certifica el cumplimiento de plan de acciones e inversiones.

Por otra parte y atendiendo a principios emanados de la Ley 12510 de Administración Financiera y Control, aquellas empresas que por razones que no se encuadren dentro de las previstas en el programa, discontinúen con su plan propuesto, pasan a ser deudores del Estado Provincial del total de recursos, que bajo la forma de

---

<sup>172</sup> Plan Estratégico Provincial Provincia de Santa Fe. Año 2008

<sup>173</sup> TOKMAN, Marcelo, RODRÍGUEZ, Jorge, MARSHALL, Cristobal, “Las excepciones tributarias como herramienta de política pública”, CEP-Chile, *Estudios Públicos*, N° 102, otoño 2006, p. 90.

subsidios (Gastos Tributarios) los que deberán ser reintegrados al Tesoro Provincial en los plazos que también están previstos.

En este último párrafo vuelve a aparecer con fuerza el criterio de reconocer que tales incentivos son en realidad Dineros Públicos y quienes los administran son Responsables ante la Administración en el sentido de la Ley 12510.

Pues bien, vale ahora analizar si en el caso analizado la intervención estatal a través de dicho programa queda justificada, o si es posible repensar una intervención con un nivel menor de complejidad y de mejorar la eficiencia a través de un programa que prevea Gasto Público Directo.

Este punto, al que no podrá abordarse sino con elementos objetivos, se vuelve crucial para valorar no ya la política de incentivos para la generación de Energías Alternativas en la Provincia, sino el propio mecanismo en sí de Gasto Tributario.

Tales elementos objetivos pueden describirse en la siguiente enumeración y a su vez confrontarse con la alternativa que surgiría si el mecanismo utilizado sería el de Gasto Público Directo

- I) Cuantía prevista en cada ejercicio.
- II) Posibilidad de incremento de la misma de generarse situaciones que así lo aconsejen
- III) Actores involucrados. Implementación de la política. Beneficiarios
- IV) Control de legalidad del gasto
- V) Evaluación específico de plan de cada empresa por parte de el organismo técnico estatal
- VI) Evaluación de la política

Podemos intentar dar respuesta a la pregunta planteada intentando que cada uno de estos ítems sean pensados bajo la forma de una Política Pública Tradicional.

En el primer punto, si bien la cuantía -cupo- puede resultar arbitraria o ajustada por razones de disponibilidad presupuestaria, al menos se parte de una necesidad valorada desde la propia demanda o interés manifestado por el futuro agente-beneficiario en ser parte de la política con el elemento objetivo de haber instrumentado las requisitorias para ser incluidos dentro del programa. En el caso de una política tradicional dicha cuantía de gasto debería surgir de relevar la hipotética demanda.

En el segundo punto podríamos suscribir que no debería existir diferencias entre un sistema u otro, porque la medida o límite estaría dado por la disponibilidad financiera de atender una necesidad incremental.

En el caso del punto tres, evaluamos como más eficiente el programa en tanto no sólo seleccionamos a priori los agentes-beneficiarios sino que deben rendir cuenta de la inversión realizada para cerrar el círculo de la asignación vía Gasto tributario.

En cuanto al ítem cuarto nos parece que el esquema dispuesta incrementa la certeza de inversión definida en la política y su respectivo control a través de los propios procesos indicados en la ley

En cuanto a la evaluación de la política en sí, ya hemos señalado que podrá evaluarse los resultados en función de los objetivos que surgen de adicionar los distintos proyectos financiados, aunque quedará pendiente de evaluación si el régimen en sí contribuye a los objetivos políticos que dieron sustento a la decisión de instrumentar el programa

Luego de las consideraciones precedentes podríamos proponer como hipótesis que los gastos tributarios como instrumento de políticas medioambientales constituyen un mecanismo apropiado para fortalecer acciones públicas que contribuyan a satisfacer necesidades o cumplir con metas comprometidas.

## **Conclusiones**

**Primera.** Los gastos tributarios, en cuanto suponen una exoneración total o parcial de la carga impositiva para determinados contribuyentes, económicamente resultan equiparables a los gastos públicos directos, y por lo tanto aquéllos constituyen una herramienta alternativa de intervención estatal para alcanzar ciertos objetivos económicos, sociales o medioambientales similares a los que se podrían obtener mediante la realización de éstos.

**Segunda.** Los gastos tributarios, al ser equiparables a los gastos públicos directos, requieren de un proceso de control y evaluación similar al que son sometidos estos últimos; puesto que un control menos riguroso de aquéllos en relación con los gastos directos genera incentivos para establecer franquicias tributarias al margen de las consideraciones objetivas que podrían justificar tal elección.

**Tercera.** A los fines de evaluar la efectividad de los incentivos tributarios en relación con otros instrumentos (como los subsidios y gastos directos), la presupuestación de los gastos tributarios debe perfeccionarse y exponerse en su doble situación como recurso y como gasto; reforzando las cuantificaciones y logrando una mayor desagregación de los registros de ingresos, lo cual permitirá identificar a los beneficiarios de estas políticas y analizar sus posibles efectos económicos, regionales y distributivos.

**Cuarta.** En el caso de los beneficios tributarios otorgados a los particulares que cumplan con las condiciones establecidas en el régimen promocional de la ley 12.692, se advierte un control llevado a cabo por la Administración consistente en verificar el cumplimiento del plan oportunamente presentado por dichos beneficiarios y aprobado por la Autoridad de Aplicación.

**Quinta.** El beneficiario de la franquicia tributaria podría ser equiparado a un “Responsable ante la Administración” por el beneficio fiscal recibido en los términos de la ley 12.692 ya que al ser liberado de la obligación de pago (total o parcial) de determinado tributo, está obligado a presentar informes (rendir cuentas desde una concepción amplia) respecto al cumplimiento del plan fijado en el proyecto aprobado por la autoridad de

aplicación; y en caso de incumplimiento de los compromisos asumidos en dichos proyectos ejecutados con los beneficios previstos en la ley (concretamente, de exención y/o reducción y/o diferimiento de tributos provinciales), el Fisco Provincial tendrá el derecho de reclamarle el reintegro de los tributos y contribuciones no percibidos, con más los intereses y accesorios aplicables.

**Sexta.** En la provincia de Santa Fe actualmente no existe una instancia formal mediante la cual se someta a los gastos tributarios a un proceso de evaluación riguroso y periódico, por lo que se insiste en la necesidad de su implementación, y se propone para ello un esquema de evaluación que contemple los siguientes componentes: a) verificación de la existencia de una razón para una intervención estatal de excepción, b) comprobación de la efectividad del gasto tributario para conseguir el objetivo fijado, c) determinación de los beneficios y costos de la aplicación del gasto tributario para alcanzar el objetivo y verificación si sus beneficios resultan superiores a sus costos, d) comparación con otros instrumentos alternativos que permitan alcanzar el objetivo a los fines de determinar si el gasto tributario es la herramienta más eficiente.

**Séptima.** Dadas las competencias que la ley 12.510 le confiere al Tribunal de Cuentas de la Provincia de Santa Fe, se interpreta que es este órgano de control quien debe llevar a cabo la evaluación externa de las políticas públicas contempladas en el presupuesto, incluyendo también aquellas que resulten financiadas con gastos tributarios así como la valoración de la aplicación de éstos en comparación con el empleo de gastos directos.

**Octava.** Los gastos tributarios por eximición o disminución de alícuotas de los impuestos provinciales deberían estar asociados a una política pública explicitada para que dichos beneficios sean realmente inventivos que orienten los comportamientos de los particulares hacia la consecución de los objetivos previamente definidos, facilitando asimismo su posterior evaluación, y evitando de esta manera la existencia de determinados privilegios fiscales, que deben desterrarse del ordenamiento jurídico.

## **BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA**

- ADÁN CARMONA, José, La evaluación de las políticas de gasto, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 47, 2007.
- AGOSTINI, Claudio - JORRATT, Michel, *Política tributaria para mejorar la inversión y el crecimiento en América Latina*, CEPAL - Serie Macroeconomía del desarrollo N° 130, Santiago de Chile, 2013.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, “El Presupuesto de los Gastos Fiscales”, en *PGP*, núm. 1, 1979.
- ALVARADO ESQUIVEL, Miguel, “Al rescate de los principios tributarios de progresividad y no confiscatoriedad”, en Rezzoagli, Luciano – Rezzoagli, Bruno (coordinadores), *Apuntes selectos de Derecho Financiero y Tributario*, Universidad Autónoma de Durango, Durango, 2007.
- ANDERSON, B., “Tax expenditures in OECD countries”, 5th Annual Meeting of OECD-ASIA SBO, Bangkok, 2008.
- ARTANA, Daniel, “Gasto tributario: concepto y aspectos metodológicos para su estimación”, *Documento de Trabajo N° 87*, Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas, Buenos Aires, diciembre 2005.
- BALLART, Xavier, “Evaluación de políticas. Marco conceptual y organización institucional”, *Revista de Estudios Políticos*, núm. 80, abril junio 1993.
- BANCO MUNDIAL, “Chile: Estudio de Evaluación de Impacto del Programa de Evaluación de Programas”, *Informe N° 34589-CL*, 2005.
- BANCO MUNDIAL, *El Gasto Tributario en Colombia: Una Propuesta de Evaluación Integral y Sistemática de este Instrumento de Política Pública*, Banco Mundial, Bogotá, 2012.

BARRA, Patricio, *Gestión del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas*, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), 2006.

BRAÑA PINO, Francisco Javier, “Los gastos fiscales: concepto y problemática”, en *HPE*, núm. 72, 1981.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS, *Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios*, CIAT, Panamá, 2011.

COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL).  
Desarrollo de Estadísticas Oficiales en la Región. Informe de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe sobre el desarrollo de las estadísticas oficiales en América Latina y el Caribe septiembre de 2010.

CHELIMSKY, Eleanor, “Comparing and Contrasting Auditing and Evaluation. Some Notes on their Relationship”, *Evaluation Review*, 9, 1985, pp. 483-508

CLEMENTS, Benedict, HUGOUNENQ, Réjane – SCHWARTZ, Gerd, *Government Subsidies: Concepts, International Trends, and Reform Options*, FMI, Washington, 1995.

CONSEJO FEDERAL DE RESPONSABILIDAD FISCAL, *Documento de Investigación N° 1*, 2006.

CRUELLS, Hernán Darío - FERRÉ OLIVE, Edgardo Héctor, “Incentivos fiscales y energías renovables en la República Argentina”, *Boletín N° 174*, AFIP, Enero 2012.

CUNILL GRAU, Nuria, *Repensando lo público a través de la sociedad*, Caracas, Nueva Sociedad, 1997.

DE LA NUEZ, Pablo "Estudio jurídico de las exenciones fiscales en el Derecho Tributario Español" en XI Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1964.

DOMINGUEZ MARTINEZ, José. *Los gastos fiscales en la teoría y en la práctica, la merma recaudatoria de un concepto elusivo*. Universidad de Alcalá. Instituto de Análisis Económico y Social, 2014.

FERNÁNDEZ, Antoni, "Las políticas públicas", en Caminal Badia, Miquel (coordinador), *Manual de Ciencia Política*, Tecnos, Madrid, 1996, pp. 431 y 432.

FUENTES QUINTANA, E.: Prólogo al libro de LAGARES CALVO, M.J., *Incentivos fiscales a la inversión privada*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pp. 5 y 6

GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE SANTA FE, *Plan Estratégico Provincial Provincia de Santa Fe*. Año 2008.

GUTIÉRREZ, Ricardo, Federalismo y políticas ambientales en la Región Metropolitana de Buenos Aires, *EURE*, vol 381 n° 114, mayo 2012, pp. 147-171.

HALL, Bronwyn - VAN REENEN, John, "How Effective are Fiscal Incentives for R&D? A Review of the Evidence". *Working Paper 7098*, National Bureau of Economic Research, Cambridge (MA), 1999.

INAP, *Análisis y evaluación de los mecanismos de control ciudadano en la administración pública nacional. Límites y posibilidades para su ejercicio*, documento de trabajo, diciembre 2000.

INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP (IBP), *Guía para la transparencia en las finanzas públicas. Buscar más allá del presupuesto central*, disponible en:

<http://internationalbudget.org/wp-content/uploads/Transparency-Guide-2-Tax-Expenditures-Spanish.pdf> (consulta: 07/07/2015).

JORRATT DE LUIS, Michael. *Metodología para medir el impacto fiscal de los gastos tributarios subnacionales en Colombia*, Banco Interamericano de Desarrollo, Documento de Debate, IDB-DP-139, Washington, junio 2010.

KINGMA, Bruce, “An Accurate Measurement of the Crowd-out Effect, Income Effect, and Price Effect for Charitable Contributions”, *Journal of Political Economy*, vol. 97, N° 5, 1989, pp. 1197-1207.

LAGUNES LÓPEZ , Norma, “Rendición de cuentas y evaluación: el binomio indisoluble en la UV”, *Gaceta*, Universidad de Veracruz, Nueva época Núm. 73-75, Enero-Marzo 2004.

LERDA, Juan Carlos, “La transparencia en las finanzas públicas: el ámbito fiscal y el ámbito cuasifiscal”, *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, núm. 14, Caracas, Junio 1999.

MARCH, James - OLSEN, Johan, *Democratic governance*, New York, The Free Press, 1995, pp. 167-180.

MARCH, James - OLSEN, Johan, *Rediscovering Institution: the organizational basis of politics*, New York, The Free Press, 1989, pp. 143-160.

MENY, Ives - THOENIG, Jean, *Las políticas públicas*, Ariel, Barcelona, 1992.

MIJANGOS BORJA, María de la Luz, *Los gastos fiscales. Concepto y aplicación en México*, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, 1991.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS PÚBLICAS, *Estimación de los Gastos Tributarios en la República Argentina. Años 2009-2011*, Informe elaborado por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Buenos Aires, 2013.

MONDRAGÓN, Jaione, “La evaluación de los programas públicos”, en Bañón Martínez, Rafael (coordinador), *La evaluación de la acción y de las políticas públicas*, Madrid, 2003, p. 3.

MUSGRAVE, Richard A. y MUSGRAVE, Peggy. "Public Finance in theory and Practice" Me. Graw Hill, New York. 3~ Ed. (1980)

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE), *Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures*, 2004.

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE), *Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation*, OECD Tax Policy Studies, N° 19, Paris, 2010.

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE), *Tax Expenditures. Recent Experiences*, OCDE, Paris, 1996.

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE), *Tax Expenditures. Recent Experiences*, OCDE, Paris, 1996.

OSZLAK, Oscar, “Burocracia estatal: política y políticas públicas”, *Postdata* no.11, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, abr. 2006.

OSZLAK, Oscar, “El Estado irresponsable: conceptos foráneos y conductas autóctonas”, *Aportes*, núm. 11, 1998.

PECHO TRIGUEROS, Miguel, *Gastos Tributarios en América Latina 2008-2012*, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias, Panamá, Documento de trabajo Nro 2-2014. Disponible en:

[http://webdms.ciat.org/action.php?kt\\_path\\_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=10339](http://webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=10339).

RANDOLPH, William, “Dynamic Income, Progressive Taxes, and the Timing of Charitable Contributions”, *Journal of Political Economy*, vol. 103, N° 4, august 1995, pp. 709-38.

REZZOAGLI; Bruno. “Del control a la evaluación de las políticas gubernamentales”, *Revista Politeia*, núm. 22, julio 2008, pp. 5 y 6.

REZZOAGLI, Bruno, “La evaluación de las políticas públicas contempladas en el presupuesto por parte de los órganos de fiscalización: Auditorías Superiores, Tribunales de Cuentas y Contralorías Generales”, En Rezzoagli, Bruno – Rezzoagli, Luciano (coordinadores), *Apuntes Selectos de Derecho Financiero y Tributario*, Universidad Autónoma de Durango, Durango (México), 2007.

REZZOAGLI, Bruno, *Los Tribunales de Cuentas en la República Argentina. Fiscalización y Jurisdicción*, Santa Fe, 2010.

REZZOAGLI, Luciano C. *Beneficios tributarios y derechos adquiridos*. Cárdenas Velasco Editores, México, 2006.

REZZOAGLI, Luciano C. El problema presupuestario en México referente a las desgravaciones extra fiscales. *Revista Mexicana de Derecho Financiero y Tributario*, núm. 1, vol. 1, enero-junio 2014.

- RUIZ SÁNCHEZ, C., *Manual para la elaboración de políticas públicas*. México, Ed. Plaza y Valdés, 1996.
- SANZ SANZ, José Félix, *Los gastos fiscales. Un estudio*. Documentos de Trabajo de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales; nº 15, Universidad Complutense, Madrid, 1991.
- SELIGMAN, E., *El impuesto progresivo en la teoría y en la práctica*, Librería General de Victoriano Suárez, Madrid, 1913.
- SIMONIT, Silvia, Principales tendencias sobre gastos tributarios desde una perspectiva internacional”, en *IX Encuentro de Economía Pública*, Vigo, febrero de 2002.
- SURREY, Stanley S., *Pathways to Tax Reform. The Concept of Tax Expenditure*, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 1973.
- SURREY, Stanley S., “Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: A Comparison with Direct Government Expenditures”, *Harvard Law Review*, nº 83, 197.
- SWIFT, Zhicheng Li, *Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budget*, World Bank Policy, Research Working Paper 3927, World Bank, Washington, D.C, 2006. Disponible en: [http://www-wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/WDSP/IB/2006/05/23/000016406\\_20060523092056/Rendered/PDF/wps3927.pdf](http://www-wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/WDSP/IB/2006/05/23/000016406_20060523092056/Rendered/PDF/wps3927.pdf) (consulta: 07/07/2015).
- SWIFT, Z., BRIXI, H., VALENDUC, C., “Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Country Practices”, *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies*, The World Bank, Washington, 2004.

TOKMAN, Marcelo, RODRÍGUEZ, Jorge, MARSHALL, Cristobal, “Las excepciones tributarias como herramienta de política pública”, CEP-Chile, *Estudios Públicos*, N° 102, otoño 2006, pp. 69-112.

VILLALONGA, Juan Carlos. *Energías renovables: ¿por qué debería ser prioritario cumplir el objetivo del 8% al 2016?* , Fundación AVINA, Buenos Aires, 2013.

VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; JORRATT, Michael, “Gastos Tributarios: La Reforma Pendiente”, Revista *Trimestre Fiscal*, Número 92, INDETEC (Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas), Marzo de 2010.

VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; JORRATT, Michael, Los presupuestos de gastos tributarios: conceptos y desafíos de implementación, *Documento de trabajo N° 131*, BID, 2009.