



El *scorecard* de los incentivos fiscales centroamericanos

Créditos

Supervisión

Jonathan Menkos Zeissig – Director ejecutivo, Icefi

Investigación y redacción

Abelardo Medina Bermejo – Coordinador del Área de Análisis Macrofiscal, Icefi

Edición

Isabel Aguilar Umaña

Producción editorial

Diana De León – Coordinadora de Comunicación

Administración

Iliana Peña de Barrientos – Coordinadora de Desarrollo Institucional

Guatemala, Centroamérica, julio de 2018
Icefi

© Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales
12 avenida, 14-41 zona 10, colonia Oakland
Ciudad de Guatemala, Guatemala
PBX (502) 2505-6363
www.icefi.org
ISBN: 978-9929-674-62-2

Con el apoyo de



Este documento ha sido elaborado por el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (Icefi). Su contenido es responsabilidad exclusiva del Icefi; en ningún caso debe considerarse que refleja los puntos de vista de la institución cooperante antes mencionada. Cualquier parte de este volumen puede reproducirse total o parcialmente sin permiso expreso de los autores o editores, siempre y cuando se dé crédito a la publicación y las copias se distribuyan gratuitamente.

Cualquier reproducción comercial requiere permiso por escrito previo del Icefi a: comunicacion@icefi.org e info@icefi.org. Puede descargarse la versión electrónica en: www.icefi.org.

Contenido

I. Los gastos tributarios y los incentivos tributarios a la inversión	4
1.1 Razones para el establecimiento de tratamientos tributarios diferenciados	6
1.2 Diferenciación teórica entre gasto tributario y sacrificio fiscal	9
1.3 Cuantificación del gasto tributario en la región	10
1.4 El scorecard de los incentivos tributarios a la inversión: Metodología utilizada	12
II. Resultados de la evaluación de los ITI a Costa Rica, Guatemala y Honduras	16
2.1 Racionalidad del diseño del sistema de ITI	16
2.2 Costo	18
2.3 Eficiencia	19
2.4 Transparencia	20
2.5 Aspectos prohibitivos	21
III. Principales reflexiones derivadas	25
IV. Algunas recomendaciones para los Gobiernos, la sociedad civil y la población en general	28
V. Referencias bibliográficas	30
VI. Anexos	31

I. Los gastos tributarios y los incentivos tributarios a la inversión

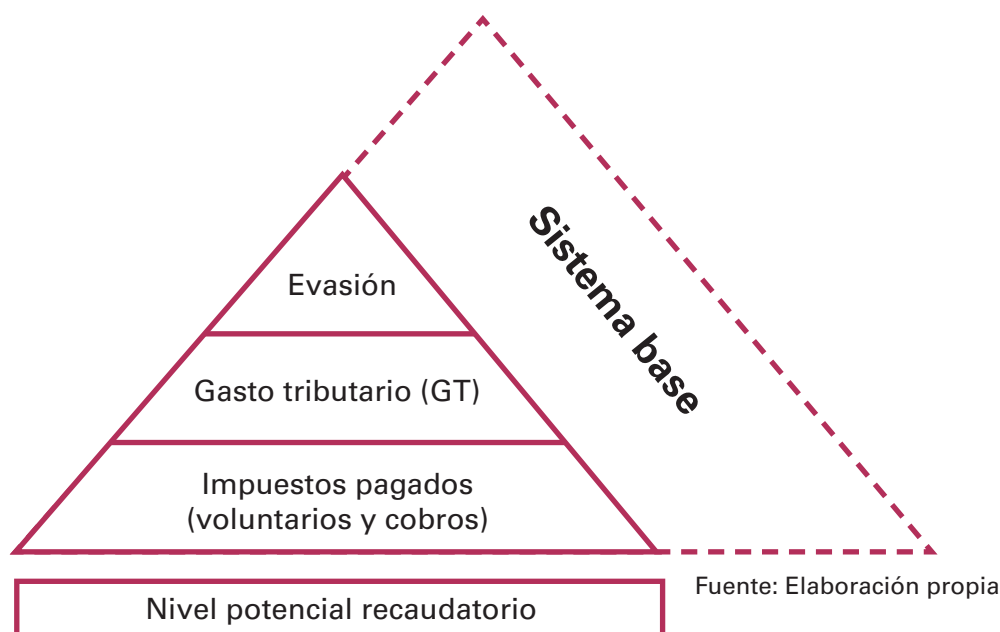
Una de las filtraciones más importantes para la tributación de cualquier país del mundo se origina en el establecimiento de tratamientos diferenciados en la legislación vigente, debido a que los mismos reducen la productividad del sistema y, en muchos casos, su aplicación genera una serie de zonas grises que se aprovechan para simular operaciones y alimentar figuras de evasión tributaria. Los tratamientos tributarios diferenciados constituyen una violación al principio de generalidad, consagrado en muchas constituciones políticas como la obligatoriedad de los ciudadanos de contribuir con el financiamiento de los programas del Estado, y en numerosas ocasiones, también a los principios tributarios de capacidad de pago y de equidad.

Para comprender mejor estos efectos debe iniciarse con recordar que los impuestos son cobros que el Gobierno realiza para financiar los programas de suministro de bienes y servicios públicos, que fundamentan las características de la sociedad y fortalecen la calidad de vida general de la población. Entre estos programas se encuentran la seguridad pública; el aseguramiento de las condiciones generales de producción y trabajo; la defensa de los derechos humanos y la propiedad privada; el resguardo de la soberanía; el fortalecimiento de la infraestructura física y social; la creación de condiciones para que la población más necesitada tenga acceso a los bienes públicos, entre otros.

Para cada uno de los impuestos que la política tributaria del Gobierno concibe, se define lo que se conoce como **sistema base** o **estructura técnica del impuesto**. El **sistema base** incluye las características generales de cada impuesto: su hecho generador, las tasas aplicables, los sujetos pasivos, la periodicidad de pago, entre otros. Este sistema base es una referencia para que todos los contribuyentes conozcan las condiciones de funcionamiento del impuesto y puedan establecer con claridad si tienen —o no— alguna obligación derivada de su vigencia.

En la figura 1, se puede observar que este **sistema base** se representa por medio del triángulo mayor delimitado por líneas punteadas. Ahora bien, el **nivel potencial recaudatorio** no se obtiene de la tributación sobre todo el sistema base planteado, dado a que en la dinámica del impuesto, la misma estructura contempla la aplicación de deducciones, créditos fiscales y otras condiciones vigentes para todos los contribuyentes. De esa forma, el **nivel potencial recaudatorio**, que en la figura corresponde al triángulo con líneas sólidas, lo establecerá el sistema base planteado, menos todas las condiciones aplicables a todos los contribuyentes.

Un ejemplo sencillo para ilustrar lo anterior sería la aplicación del Impuesto sobre la Renta a los trabajadores en relación de dependencia. El sistema base del mismo

Figura 1. Sistema base de un impuesto y sus filtraciones

estaría constituido por el cobro de un tributo sobre todos los salarios y otros pagos recibidos por los trabajadores y similares. No obstante, el nivel potencial recaudatorio no lo representará la tributación directa sobre el monto antes descrito, sino que para llegar al valor imponible deberán deducirse ciertos valores establecidos en Ley, tales como: mínimo de sobrevivencia, cuotas de seguridad social, pagos de pensiones u otro tipo de deducciones establecidas, para todos los trabajadores en la legislación. Por ello, la recaudación máxima esperada o potencial, la definirá la tasación sobre el valor remanente del monto sujeto a impuestos, menos las deducciones aplicadas a todos los individuos en el Estado.

El propósito principal de las administraciones tributarias debe ser alcanzar como recaudación efectiva, el nivel potencial recaudatorio, utilizando todos los medios legales a su alcance. No obstante, en la práctica, el alcance de dicho valor es sumamente difícil porque el cumplimiento tributario está afectado por la existencia de tratamientos diferenciados y de evasión tributaria, factores que normalmente

producen que la recaudación efectiva esté por debajo de su recaudación potencial. Por ello, el valor máximo de recaudación o nivel potencial recaudatorio está compuesto por tres diferentes segmentos: a) el monto de impuestos efectivamente pagados (recaudación efectiva); b) el gasto tributario que deriva del otorgamiento de tratamientos tributarios preferenciales, y c) el residual que se considera incumplimiento tributario o, simplemente, evasión.

La figura 1 clarifica varias cuestiones importantes. En primer lugar, la potencia recaudatoria de un impuesto no proviene de su formulación general, ya que si las deducciones aplicables a todos los agentes son muy grandes, se producirá un cobro efectivo muy reducido –aun cuando la tasa nominal establecida sea alta–; en segundo lugar, los gastos tributarios no derivan de los tratamientos generales a todos los contribuyentes, sino de tratamientos particulares a ciertos grupos en condiciones específicas; además, el nivel de incumplimiento es una fracción del valor potencial de la recaudación y no se calcula sobre el sistema base.

Lo anteriormente descrito confirma que los **gastos tributarios** —que cuantifican la recaudación tributaria que no es percibida por el Gobierno, como producto del otorgamiento de tratamientos especiales a diferentes agentes económicos en condiciones particulares— son una filtración tributaria e implican que, del potencial nivel recaudatorio, el cobro efectivo será menor debido a una autorización legal de no pagar impuestos.

Aun cuando todos los gastos tributarios derivan del otorgamiento de un tratamiento diferenciado, en la práctica no todos deben considerarse como un privilegio fiscal, o deben ser vistos como nocivos: tal situación dependerá, en principio, de si el sujeto del beneficio realmente tiene la capacidad de atender la obligación tributaria, y de la conveniencia de la sociedad de establecer dicho aspecto en la tributación.

1.1 Razones para el establecimiento de tratamientos tributarios diferenciados

En general, los tratamientos tributarios preferenciales que derivan en gastos tributarios se originan de los factores siguientes:

a. Simplificación del trabajo de la administración tributaria

-El propósito principal de todas las administraciones tributarias del mundo es fortalecer el cumplimiento tributario voluntario, debido a que es técnicamente imposible la supervisión, control y fiscalización del universo de contribuyentes y sujetos pasivos de un país. En consecuencia, la administración tributaria debe crear las condiciones apropiadas de facilidad y control para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones sin requerimiento o actividad coercitiva alguna. Esta tarea, sin embargo, no es sencilla.

Regularmente, cuando los hacedores de política tributaria establecen un tributo en un territorio parten del supuesto de que el individuo, cuando lea en la publicación oficial su nueva obligación, la tomará en consideración y, sin demora, procederá a cumplir con ella en los plazos definidos, sin importar los costos, trámites y procedimientos que tendrá que realizar. Es decir se asume que el costo de cumplimiento tributario tenderá a cero y por ello, el proceso del pago de impuestos no ofrecerá mayores distorsiones que impidan el cumplimiento del tributo.

En la vida real las cosas son un poco diferentes, ya que el cumplimiento de la obligación tributaria implica costos vinculados con trámites, registros, procedimientos, traslados, entre otros, necesarios para hacer efectiva la obligación tributaria y que, incluso, pueden ser más grandes que el propio costo del impuesto a pagar. Por ello, para realizar un efectivo trabajo de administración tributaria, debe tomarse en consideración que, para el contribuyente, el costo total de atender la disposición tributaria implica no solo la erogación financiera, sino también el costo para cumplirla.

Por esa razón, en muchas legislaciones tributarias se incluyen regímenes simplificados de cumplimiento que reducen el costo tributario, o existen exclusiones legales para ciertos procedimientos para evitar el costo relacionado, y, en muchos casos, simplemente se decide que debido a la complejidad que implica el pago del impuesto y a los costos de supervisión y control para la administración tributaria, resulta preferible excluir a determinados segmentos sociales o geográficos de la obligación, con el fin de hacer más económico el proceso. Es cierto que algunos de estos tratamientos sí pueden derivar en privilegios fiscales si el contribuyente a quien se le otorgan tiene la capacidad de hacer frente al pago del tributo; sin embargo, la decisión de excluirlo, origina un beneficio teórico mayor para la administración tributaria, por lo que

no debe verse como perjudicial el gasto tributario derivado de estos tratamientos. Ejemplos de los casos anteriores están en las disposiciones relacionadas con la no facturación, no declaración o no retenciones de impuestos, cuando las cantidades a reportar son muy pequeñas, y en algunos regímenes simplificados.

Aun cuando es obvio que la existencia de este tipo de gasto tributario implica un bienestar para la administración tributaria y para el contribuyente que queda exento de la obligación, siempre debe existir alguna evaluación *ex ante* de la situación, así como un seguimiento detenido para verificar si las condiciones que originaron el referido gasto tributario se corrigieron o si no se han obtenido los resultados esperados.

b. Contribución a la equidad del sistema

El segundo de los aspectos se refiere a la disposición de política tributaria de excluir de los hechos gravables a aquellos individuos que disponen de una capacidad económica limitada y, por consiguiente, la aplicación del impuesto pone en riesgo su supervivencia, o atenta contra el bienestar mínimo que se espera para una persona en la sociedad. Este aspecto, aunque posee una explicación intuitiva de mucho peso, debiera exigir la existencia de estudios previos que permitan identificar la necesidad de exclusión al tributo de algunos segmentos de contribuyentes, dado que dicho tratamiento especial implica el otorgamiento de una ventaja comparativa con respecto al resto de contribuyentes. En consecuencia, excluir de un gravamen a cierta actividad económica, segmento social o sector geográfico porque se considera que tiene una imposibilidad real de cumplir con dicha obligación y no se quiere poner en riesgo su existencia, se justifica solo si se evidencia que, al no establecerse el gravamen, el nivel de distribución de los ingresos en la sociedad será mejor que si se establece el impuesto.

Esta exclusión funciona de la misma forma que una subvención del Estado; sin embargo, con el fin de evitar el costo administrativo que implicaría el cobro de los impuestos y su posterior devolución, simplemente se opta por no afectar dichas bases gravables y evitar, de esa forma, todos los trámites vinculados.

En la definición y estudio de este tratamiento especial debe verificarse que la potencial generalización de un tratamiento especial puede beneficiar proporcionalmente más a grupos sociales que no lo necesitan y, en consecuencia, lejos de mejorar la distribución del ingreso, puede empeorarlo. No obstante, la exclusión del cobro tributario para contribuir a la equidad del sistema y, sobre todo, para fortalecer la aplicación del principio tributario de capacidad de pago, es una práctica muy común y no es vista como un privilegio tributario, dado que responde al propósito final de los Estados. Dentro de este mecanismo se encuentran las exenciones a la canasta básica alimenticia del pago del impuesto al valor agregado (IVA), o la definición de mínimos exentos en el impuesto sobre la renta (ISR) (en muchos casos, también puede representarse como una deducción que entraña la posibilidad de garantizar un mínimo nivel de vida a los estratos de menores ingresos).

c. Promoción de actividades económicas de interés para la sociedad

Como parte de su política de promoción de inversión, los Gobiernos pueden incurrir en el otorgamiento de tratamientos tributarios diferenciados con el propósito expreso de motivar alguna actividad económica, con base en el supuesto de que la exclusión del pago tributario producirá un aumento de su margen de ganancia y por ende, mayor motivación para invertir en la misma y producir un aumento en la generación de empleos: por ende, el supuesto es que como resultado de la vigencia de la política descrita,

la sociedad obtendrá beneficios mayores al costo que representan los impuestos no pagados. La más común de estas prácticas es la que se conoce con el nombre de incentivos tributarios a la inversión (ITI), por medio de los cuales el Estado decide perdonar del pago tributario a cierto segmento del sector empresarial, que se espera incrementará con ello sus ganancias y, consecuentemente, su motivación por invertir y generar empleo.

Así las cosas, el otorgamiento de estos beneficios tributarios responde con claridad al supuesto de que el costo social del impago de impuestos será compensado abundantemente con los beneficios que recibirá la sociedad en materia de generación de empleo y bienestar. En la práctica, el argumento principal para el otorgamiento de ITI es que el valor esperado del empleo (y del consumo que realizarán los trabajadores) que generarán las industrias que serán atraídas, compensará con creces el gasto tributario correspondiente; además, de acuerdo con el planteamiento normal de los ponentes de este tipo de acción, esta estrategia no implica sacrificio fiscal debido a que las empresas no están ubicadas en el territorio nacional (previo a la emisión de los beneficios fiscales).

Los análisis anteriores solo son parcialmente correctos, debido a que parten del supuesto de que todas las demás condiciones que motivan al empresario extranjero para invertir en una sociedad funcionan óptimamente, lo cual no necesariamente es correcto. Por ello, existen muchas experiencias en las que el otorgamiento de ITI no logra los resultados esperados en materia de atracción de inversión. Además, hay un segundo supuesto, que es el relacionado a que las industrias nacionales que ya están pagando impuestos no migrarán a los regímenes de privilegios fiscales y por ello no habrá contracción en la tributación; este supuesto en la práctica —y especialmente para la región centroamericana— es incorrecto, dado que la mayor parte de las empresas calificadas a los ITI proceden de industrias que siempre han

existido en la actividad económica interna y que antes pagaban impuestos.

Entre las prácticas más comunes de ITI se encuentran las vinculadas a los regímenes de zonas francas, promoción de la actividad exportadora, producción de energía con recursos renovables, promoción del turismo, entre otras, y los beneficios más generales son: a) la exención del ISR o de los impuestos sobre los ingresos a las ganancias generadas por la empresa, durante un período de tiempo; b) la exención de impuestos a la importación de maquinaria y equipos con el propósito de favorecer el establecimiento de las empresas; c) la exención de los impuestos patrimoniales o territoriales a los activos de la empresa; y d) la exención de impuestos específicos a la comercialización de determinados productos.

En algunas legislaciones, además de los privilegios anteriormente descritos, también se incluye el otorgamiento de exenciones al IVA sobre compras en el interior del territorio nacional. Este beneficio es más discutible y no se sigue con generalidad, debido a que puede conducir a un deterioro de la cadena productiva del impuesto, haciéndolo menos eficiente y generando efectos no deseados de mucha significancia. Otras prácticas muy discutibles también se encuentran en la exención del impuesto sobre ventas o IVA a los intereses por contratación de créditos, especialmente en aquellos casos relacionados con las negociaciones en la bolsa de valores, entre otros.

Es importante recordar que el otorgamiento de ITI implica claramente una violación al principio de capacidad de pago, ya que quien recibe el beneficio fiscal es un sujeto económico con capacidad de pago. Por ello, este tipo de incentivos solo resulta justificable si la sociedad espera obtener beneficios sustantivos y, por supuesto, que estén por encima de los costos.

El otorgamiento de un tratamiento tributario preferencial, en cualquiera de los casos

mencionados, debe respaldarse con la ejecución de un estudio de beneficio-costos que muestre, entre otros aspectos, cuánto se espera mejorar en la distribución del ingreso, en la simplicidad de la administración del tributo, pero, sobre todo, en la producción, inversión y empleo previstos por el sector empresarial como consecuencia del beneficio tributario. Los estudios mencionados debieran contrastar los beneficios esperados con una cuantificación del gasto tributario, pues tanto la sociedad como los tomadores de decisión deben conocer cuál es el costo vinculado con los beneficios ofrecidos.

Además de estos estudios, las autoridades fiscales deben dar seguimiento permanente al comportamiento de las variables y sectores que recibieron tratamientos especiales, a fin de evaluar si continúa siendo pertinente el otorgamiento de los beneficios y si los resultados esperados se manifiestan conforme lo planificado.

1.2 Diferenciación teórica entre gasto tributario y sacrificio fiscal

Una disputa muy común entre los grupos de la sociedad civil que adversan el otorgamiento de ITI y los grupos empresariales que los recibirán, se refiere al impacto que esa decisión tendrá en la recaudación tributaria. El argumento de los grupos empresariales es que si la actividad económica a la que se pretende otorgar beneficios no existe actualmente en la economía -y por ende procederá de nueva inversión extranjera-, entonces la recaudación actual de impuestos no existe, dado a que hoy no hay hechos gravables, y, por ende, no hay sacrificio fiscal.

Por su parte, los grupos de la sociedad civil argumentan que el otorgamiento de esta clase de tratamiento implica una violación al principio de capacidad de pago y, por consiguiente, se genera un perdón tributario que crea condiciones de competencia desleal

con el resto de empresarios que participan en determinada actividad económica, produciendo gasto tributario.

Para comprender ambos extremos es preciso recordar y clarificar algunos elementos teóricos importantes. En primer lugar, si un sector económico, grupo social o región geográfica que está sujeta al pago del impuesto conforme su sistema base, recibe un tratamiento diferenciado, el mismo evitará el pago del impuesto como producto de una autorización legal; por ende dicha autorización a no pagar implicará una renuncia tributaria para el país. Por ello, la **renuncia tributaria** corresponde al monto de impuestos que la sociedad decide no cobrar al otorgar un tratamiento especial, no importa si existe en el momento actual o si solo existirá en el futuro. Así, la cuantificación de las renunciaciones tributarias equivale a los **gastos tributarios** que realiza una sociedad a fin de lograr cierto propósito de política pública.

Ahora bien, es claro que si en la actualidad no se recauda un impuesto debido a que la actividad económica no existe, la sociedad no dispone de dichos recursos tributarios en los presupuestos actuales; como consecuencia, la autorización del trato especial no impacta el monto de la recaudación ya existente, y por ende el otorgamiento de ITI que producirán ingreso de inversión extranjera, no repercutirán en sacrificio fiscal, debido a que no reduce el monto recaudado en el presente. Se define como **sacrificio fiscal** al monto de impuestos que, producto del otorgamiento de ITI, son dejados de percibir de la recaudación que el Estado ya percibía en períodos anteriores; implican una reducción efectiva de la recaudación del pasado y que ya no se percibirá en el futuro.

Lo dicho hasta aquí muestra con claridad que todo tratamiento tributario preferencial produce una renuncia tributaria y, consecuentemente, gasto tributario, pero no necesariamente todo tratamiento tributario

representa un sacrificio fiscal, debido a que si es otorgado a actividades que no existen en la economía, puede que no implica una reducción de la recaudación del presente.

1.3 Cuantificación del gasto tributario en la región

De acuerdo con Jorrat (2010), el gasto tributario es:

La recaudación que el Fisco deja de percibir producto de la aplicación de tratamientos tributarios preferenciales y cuya finalidad es favorecer o estimular a determinados sectores, actividades, regiones o agentes de la economía. También se le suele llamar «renuncia tributaria», aludiendo al hecho de que por esta vía el Fisco se desiste, [sic] parcial o totalmente, de aplicar el régimen impositivo general, atendiendo a un objetivo superior de política económica o social (2010: 12).

Por su parte, Villela *et al.* (2010) establecen que existen tres métodos para estimar el costo de los gastos tributarios: el del ingreso renunciado, el del ingreso ganado y el del gasto directo equivalente.

El **método del ingreso renunciado** es el más utilizado por las administraciones tributarias del mundo, y deriva de la formulación de un sistema base y general de aplicación para todos los tributantes nacionales. Estima el nivel de ingresos tributarios que no entraron a las arcas fiscales como consecuencia de la aplicación de privilegios fiscales. Es un método *ex post* y estático, sumamente útil para realizar análisis de beneficio-costos de ciertos incentivos a la inversión debido a que puede establecer su costo fiscal. El modelo *a posteriori*, como también se le llama, permite la comparación en el tiempo de los montos tributarios a los que la sociedad renunció como consecuencia de los tratamientos especiales, pero tiene la desventaja de

no considerar la respuesta de los agentes económicos ante potenciales cambios de política. Por ello, el monto de gasto tributario obtenido mediante este método, no implica la cantidad de recaudación que obtendría el fisco si se eliminaran dichos tratamientos, debido a que las personas reaccionan y, por ende, pueden cambiar las condiciones de su participación en la economía.

También está el **método del ingreso ganado** que, mediante un análisis de las reacciones de los contribuyentes, trata de medir *ex ante* los ingresos tributarios que podrían obtenerse al eliminar los tratamientos especiales. Tiene una aplicación muy limitada debido a que debe contarse con una buena medida —regularmente por elasticidades de oferta y demanda— del comportamiento de los contribuyentes, de lo cual por lo general se carece. No obstante, este tipo de aproximación es muy útil cuando se decide la eliminación de los tratamientos tributarios preferenciales. Es importante comprender que este método, aun cuando pudiera estimar cuánto se recaudaría a partir de la eliminación de beneficios fiscales, no puede ser un instrumento para la comparación en determinado lapso, ya que las reacciones de los agentes se consideran diferentes en el tiempo. No es un método de uso generalizado.

Finalmente, también se dispone del **método del gasto directo equivalente**, por medio del cual se trata de estimar el nivel de gasto público que habría que realizar para dar a los contribuyentes un nivel de ingresos netos similar a la aplicación del tratamiento tributario especial; conlleva la cuantificación del subsidio que implica el otorgamiento de un privilegio fiscal. No es de uso común.

La publicación de cifras de gasto tributario en la región no es una práctica común; sin embargo, las administraciones tributarias de Guatemala y Costa Rica lo hacen con regularidad, incluso incorporan con mayor o menor profundidad segmentos de esta clase de estudio en los informes relacionados con el

Tabla 1. Centroamérica: Estimación del gasto tributario como porcentaje del PIB y peso relativo con respecto a la carga tributaria del país

País	Año de información	Porcentaje del PIB	Porcentaje de la recaudación
Costa Rica	2016	5.3%	39.6%
El Salvador	2014	2.8%	18.7%
Guatemala	2016	2.3%	22.1%
Honduras	2016	5.6%	31.1%
Nicaragua	2013	5.5%	36.2%
Panamá	2012	2.7%	20.8%

Fuente: Icefi, con base en datos de Peláez (2017), Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala, Ministerio de Hacienda de El Salvador y Secretaría de Finanzas de Honduras

Presupuesto de Ingresos y Gastos del Estado. Por su parte, los ministerios de Hacienda de El Salvador y Honduras, en publicaciones recientes de su marco macroeconómico de mediano plazo, han hecho de conocimiento público los valores que se han dejado de percibir por el otorgamiento de los tratamientos especiales con referencia a cierto año, sin embargo, los documentos carecen de las características adecuadas en aspectos como dimensión, comprensión y regularidad, que podría ayudar a catalogarlos como un informe regular de gasto tributario; además, tampoco es una práctica común incluir dichas estimaciones en los Presupuestos de Ingresos y Gastos del Estado. Nicaragua y Panamá no presentan informes públicos en forma periódica (en el primero de estos países existe

un estudio de hace varios años que, debido a los cambios en la tributación que implicó la *Ley de Concertación Tributaria*, se considera desactualizado).

En el campo de la estimación del gasto tributario en la región, es importante reconocer el papel del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) que desde hace varios años hace un esfuerzo permanente por requerir a las administraciones tributarias de Latinoamérica, el suministro de esta clase de datos para realizar una publicación regional que permita la comparación de las cifras que, de acuerdo con esa entidad, siguen, para su contabilización y caracterización, las recomendaciones incluidas en el *Manual de buenas prácticas para la medición de los*

Tabla 2. Centroamérica: Composición por impuesto del gasto tributario como porcentaje del PIB

País	Impuestos generales al consumo	Impuesto sobre la renta de personas físicas	Impuesto sobre la renta de empresas	Otros	Total
Costa Rica	2.9%	1.1%	1.2%	0.3%	5.3%
El Salvador	1.6%	0.6%	0.6%	0.0%	2.8%
Guatemala	1.4%	0.1%	0.7%	0.1%	2.3%
Honduras	3.4%	0.3%	1.4%	0.5%	5.6%
Nicaragua	4.2%	0.0%	0.3%	0.9%	5.5%
Panamá	2.7%				2.7%

Fuente: Icefi, con base en datos de Peláez (2017), Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala, Ministerio de Hacienda de El Salvador y Secretaría de Finanzas de Honduras

gastos tributarios del CIAT (Peláez, 2017, 2). No obstante, muchos de los estudios a los que se hace referencia en el documento de Peláez (2017), a nombre del CIAT, no son públicos, por lo que no pueden realizarse mayores análisis con base en ellos.

Conforme los datos obtenidos, puede observarse que en todos los países de la región predomina la existencia de tratamientos tributarios preferenciales; El Salvador y Guatemala son los países que los reportan en menor dimensión, con pesos relativos del 18.7 y el 22.1% con respecto a su recaudación total, respectivamente. Los países con mayor nivel de gastos tributarios comparativos con respecto a su percepción fiscal son Costa Rica y Nicaragua, con el 39.6 y el 36.2% de su recaudación total, respectivamente¹.

Complementariamente, tanto el documento de Peláez (2017) para el CIAT, como muchos de los documentos publicados recientemente por los países, aun cuando incluyen el tipo de impuesto en el cual se origina el gasto tributario, no permite clarificar cuáles gastos pueden considerarse como privilegios fiscales o si se derivan del esfuerzo de la política tributaria por fortalecer el principio de justicia tributaria en cada uno de los países. No obstante, es importante comentar que la mayor parte de los gastos tributarios que reportan los países obedece a exenciones en los impuestos generales al consumo, particularmente el IVA. Estas observaciones se fortalecen con lo encontrado en los documentos de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) de Guatemala, la Dirección General de Tributación de Costa Rica, y el marco macroeconómico de mediano plazo de El Salvador y Honduras, los cuales fueron consultados para completar la información disponible.

La información de los estudios y publicaciones vinculados con el gasto tributario de la región permite establecer que la mayor parte del costo fiscal asociado con el impuesto sobre la renta (ISR) de las empresas corresponde a ITI; sin embargo, también existe una parte de dicho costo en los rubros «otros impuestos» e «impuestos generales al consumo», especialmente en el IVA. Esto obedece a que algunos Gobiernos de la región, con el propósito de motivar a ciertos regímenes —especialmente el de zonas francas y el de exportación y maquila—, han creado la figura de exención de dicho impuesto en las adquisiciones de las empresas, produciendo un serio deterioro de la cadena de comercialización del impuesto y, por ende, haciendo más difícil su control y fiscalización.

1.4 El *scorecard* de los incentivos tributarios a la inversión: Metodología utilizada

Independientemente del monto del gasto tributario, o del impuesto en el que se produce, así como del propósito para otorgar los tratamientos tributarios diferenciados, es claro que la sociedad debiera realizar una evaluación permanente de los beneficios causados, sobre quiénes son los beneficiarios y, por supuesto, cuáles son los procedimientos y entidades encargadas del seguimiento. Todo ello tiene el fin de identificar la pertinencia de mantener o no los beneficios tributarios.

Con este propósito y con el objetivo de proporcionar a la sociedad civil una herramienta que permita contribuir a la evaluación de los incentivos tributarios que se otorgan en un país, Christian Aid definió un cuestionario con los elementos que debieran considerarse como buenas prácticas en los diferentes procesos administrativos relacionados con

¹ Para efectos de este análisis, se obvia Panamá debido a que Peláez (2017) únicamente reporta datos sobre el IVA que no son de carácter público.

el manejo de ITI. El *scorecard* propuesto por Christian Aid e implementado por el Icefi durante 2016 y 2017 evalúa exclusivamente los aspectos relacionados con los ITI, por lo que la investigación partió de la separación de lo que la legislación de los diferentes países investigados concibe como tales. En la práctica, sin embargo, la evaluación realizada podría ampliarse a cualquiera de los otros tipos de gasto tributario, lo que permitiría un funcionamiento más sano de la tributación en cada país. Para el Icefi, la propuesta de *scorecard* de incentivos tributarios representó la oportunidad de continuar con el estudio iniciado en el *Boletín de Estudios Fiscales* número 18, preparado por Medina (2016) para esta misma institución, respecto a la pertinencia del otorgamiento de beneficios fiscales a la inversión.

El *scorecard* está dividido en cinco segmentos principales que tratan de medir los aspectos de interés para la sociedad en el proceso de evaluación de la pertinencia del otorgamiento y mantenimiento de incentivos tributarios. Cada uno de los aspectos evaluados contiene varios elementos principales y el documento de síntesis preparado es individual para cada país, respetando las diferencias legislativas y administrativas propias de cada uno.

Para efectos de la calificación inicial, la metodología sugiere, luego de la investigación correspondiente, asignar a cada planteamiento uno de los colores del semáforo con el propósito de facilitar la visualización de los resultados. Durante el desarrollo de esta herramienta, Icefi propuso una metodología complementaria que permite la concentración de la calificación de los segmentos, de tal forma que a cada país se le pueda asignar un puntaje general y seccional, posibilitando el establecimiento de comparaciones entre los países evaluados.

Los segmentos incluidos en el *scorecard* son:

a. Racionalidad del diseño: comprende la evaluación de los mecanismos que utiliza

el Gobierno de la República para aprobar y dar seguimiento al funcionamiento del sistema de ITI. Incluye la evaluación de la vinculación del otorgamiento de ITI con la planificación general del Estado, la justificación del direccionamiento a sectores específicos, la disponibilidad de un análisis inicial de beneficio-costo, y la existencia de mecanismos para coleccionar datos sobre el gasto tributario derivado. Este segmento pretende establecer con razonable claridad el grado de improvisación de las decisiones de política de inversión del Estado, así como la transparencia hacia la población en el anuncio inicial de la disposición política de otorgar beneficios fiscales.

b. Costo: abarca los esfuerzos que realiza el Gobierno para calcular la renuncia tributaria derivada de los ITI; la publicación de dichas cuantificaciones en el Presupuesto de Ingresos y Gastos del Estado; el nivel de legalidad de los tratamientos y -la generalidad —establecida mediante ley o a partir de la práctica— para el otorgamiento de los mismos. Este segmento trata de evaluar si existe un sistema de monitoreo permanente de la evaluación de beneficio-costos que debió darse a conocer al momento del otorgamiento de los beneficios fiscales, por lo que intenta verificar la existencia de mediciones permanentes de los beneficios ocasionados por los regímenes especiales.

c. Eficiencia de la administración: comprende la evaluación de los costos en los que incurre el Gobierno, o las entidades encargadas de acuerdo con la ley, para la administración de los ITI. Asimismo, la caracterización de las agencias que participan en el proceso y los costos para lograr algún grado de coordinación de esfuerzos. También se incluye en este segmento la potencial coordinación con los países vecinos, con el propósito de tratar de evitar una *carrera hacia abajo* en materia tributaria.

d. Transparencia: este segmento incluye la publicidad de las leyes que pueden ser utilizadas para promover los ITI y la acción de los Gobiernos para anunciar a la opinión pública sobre su decisión de impulsarlos o profundizarlos. También comprende la publicidad de los beneficiarios de los mismos, especialmente sobre los propietarios de las empresas que gozan de ellos.

e. Aspectos prohibitivos: el *scorecard* incluye una serie de preguntas finales que identifican aquellas prácticas que pueden considerarse como totalmente negativas hacia la sociedad y que son consideradas *luces rojas* en el funcionamiento de los ITI. Entre estos aspectos se encuentra la evaluación de si su otorgamiento atenta contra la igualdad de género y derechos de las mujeres, las leyes laborales, la propiedad de las tierras, el medio ambiente y la moral tributaria.

En general, el propósito del *scorecard* no es descalificar o apoyar cualquier esfuerzo por promover ITI, sino más bien calificar si la estructura administrativa de un país sigue los pasos recomendables para hacerlos transparentes y cuantificables.

El trabajo efectuado por el Icefi comprendió una serie de etapas dirigidas a caracterizar la situación de los ITI en los países seleccionados. Para el efecto, además de investigación documental, se emprendió una limitada investigación de campo reflejada en la realización de entrevistas con algunos funcionarios gubernamentales encargados de la administración y control de estos regímenes. También se llevó a cabo una profunda revisión de los medios de comunicación para verificar la publicidad de los actos de gobierno en la temática relacionada. En general, los pasos realizados fueron:

a. Compilación de información sobre la legislación de ITI existentes en cada país, así como de noticias consignadas

en los medios al respecto de la temática. Para el efecto, el primer paso fue analizar el sistema tributario base de cada país, identificando las exclusiones, no sujeciones o no afectaciones propias del sistema, con el fin de establecer con toda la claridad posible los elementos que forman parte de la obligatoriedad del pago de impuestos y, consecuentemente, definir qué se considera como un gasto tributario. A partir de los datos obtenidos, los gastos tributarios se evaluaron con el propósito de tratar de separar aquellos que responden a esfuerzos de simplificación tributaria, fortalecimiento de la justicia tributaria y, por supuesto, los vinculados con ITI.

Posteriormente, se analizó la producción de los principales medios de comunicación de cada país para conocer la información que han publicado en los momentos en que han sido aprobados los tratamientos especiales.

b. Evaluación de los portales electrónicos de las entidades públicas que, conforme la legislación del país, tienen la obligación de registrar, monitorear, controlar y fiscalizar los ITI, con el fin de establecer la información disponible de manera inmediata y cumplir los aspectos de publicidad contenidos en las leyes. Debido a que en la mayor parte de los portales electrónicos se detectó poca información, se procedió a solicitar por los medios correspondientes los datos necesarios para la calificación de los diferentes elementos contenidos en el *scorecard*.

c. Análisis de las leyes y reglamentos públicos de los entes designados para el registro, monitoreo, control y fiscalización de los incentivos tributarios a la inversión, con el fin verificar el cumplimiento de las funciones establecidas. Para el efecto se establecieron contactos con algunos funcionarios públicos para

conocer aspectos cuyo funcionamiento se desconocía; se solicitó a las autoridades responsables la verificación de entrevistas, sin embargo, en algunos países no se obtuvo ninguna respuesta.

d. Contacto con miembros de organizaciones de la sociedad civil encargadas de la defensa de los grupos marginalizados y el medio ambiente, para conocer su percepción sobre la situación social relativa a estos temas. Cabe indicar que, en numerosas ocasiones, la comunicación con estas organizaciones se realizó mediante entrevistas telefónicas o por escrito, en las cuales se plantearon las dudas pertinentes para poder calificar de

una mejor forma los aspectos contenidos en el *scorecard*.

e. Asignación de la evaluación correspondiente a las preguntas que forman parte del *scorecard* y preparación del informe final para Christian Aid. Para cada pregunta se asignó uno de los colores del semáforo, conforme el instructivo suministrado por Christian Aid; posteriormente, el Icefi adjudicó un número y, a partir de la sumatoria, se otorgó una calificación total que oscila entre 0 y 100 puntos, en donde las calificaciones altas implican mejor cumplimiento de los estándares recomendados.

II. Resultados de la evaluación de los ITI a Costa Rica, Guatemala y Honduras

La evaluación del funcionamiento del sistema de ITI de los países de Centroamérica por medio del *scorecard* creado por Christian Aid se realizó, en su primera fase, a partir de la experiencia de Costa Rica, Guatemala y Honduras. La decisión obedeció a que los dos primeros países disponen de la mayor red de información sobre el funcionamiento de los incentivos tributarios en la región; por su parte, para el caso de Honduras, la aplicación de este mecanismo de evaluación implicaría una experiencia más desafiante, pero se consideró útil para efectos de realizar comparaciones válidas. En cada país se practicó una evaluación individual de los diferentes elementos considerados en el *scorecard* que fue utilizada para consolidar la información de las diferentes secciones del índice.

Para mayores detalles, consultar los *scorecard* de incentivos tributarios específicos para cada país.

2.1 Racionalidad del diseño del sistema de ITI

Los países de Centroamérica, objeto de evaluación, disponen de economías mixtas en donde fundamentalmente el mercado atiende la mayor parte de las transacciones comerciales y regula la asignación y distribución de recursos. Las calificaciones internacionales consideran a Costa Rica un país con una economía relativamente sana, mientras que para Guatemala y Honduras se

estima que las condiciones están mejorando. En general, en los tres países existe un modelo macroeconómico relativamente estable, con crecimientos económicos recientes por encima del 2.5% y niveles de inflación bajos; además los tres exhiben comportamientos cambiarios controlados; sin embargo, con excepción de Costa Rica, que dispone de niveles de bienestar y protección social altos, Guatemala y Honduras muestran altos niveles de exclusión social y pobreza generalizada. Costa Rica se encuentra razonablemente bien calificada en los índices *Doing Business*, de competitividad global y desarrollo humano. De acuerdo con este último, Costa Rica presenta desarrollo humano alto; además, es el país de la región con mejor calificación en el Índice de Percepción de Corrupción. Los otros dos países se encuentran en niveles medios y bajos en todos los indicadores mencionados, con altos niveles de percepción de corrupción y un desarrollo humano bajo.

Los tres países objeto de estudio utilizan regularmente la figura del otorgamiento de incentivos tributarios con el propósito de atraer inversión extranjera para promover la producción y el empleo, como esquema teóricamente complementario a la inversión nacional, pública y privada. En general, los Gobiernos de los tres países siguen la misma metodología para comunicar el otorgamiento de incentivos tributarios: declaraciones de prensa en donde se da a conocer a la población los propósitos teóricos que se persiguen, los cuales normalmente son mejorar el nivel de empleo y, consecuentemente, el nivel de

vida de los habitantes. No obstante, y aun cuando en ciertos puntos de su planificación anual y planificación estratégica de largo plazo —cuando existe— se mencionan como estrategias para atraer inversión, no existe en ningún país una clara explicación sobre cómo los incentivos tributarios contribuirán a la obtención de los resultados esperados. Las iniciativas de ley que sustentan estos incentivos tampoco se acompañan de una evaluación de beneficio-costos.

La estrategia de ITI de todos los países está dirigida a la promoción general de la actividad exportadora o a la atracción de inversión internacional, especialmente en lo relativo al establecimiento de zonas francas, promoción de la actividad textilera y de maquila, producción de energía con recursos renovables, instalación de centros de llamadas o *call-centers*, y turismo. No obstante, existe evidencia de que en Costa Rica sí se ha intentado dirigir los tratamientos especiales hacia objetivos específicos, tal como la promoción del uso de vehículos híbridos, producción farmacéutica y producción de electrónicos, entre otros.

La primera gran diferencia en el diseño de incentivos de los tres países se encuentra en el hecho de que tanto Guatemala como Honduras permiten la aplicación de estos beneficios a las industrias de extracción, especialmente mineras, mientras que Costa Rica no los contempla dentro de su política. En general, los incentivos creados no son específicos para dichas industrias, pero tanto Guatemala como Honduras no establecen limitaciones concretas, por lo que los explotadores de recursos minerales pueden calificarse a los regímenes de promoción de inversiones.

La investigación logró identificar que, a pesar de que la estrategia de otorgamiento de incentivos forma parte de la política costarricense de inversiones desde hace algún tiempo, no hay evidencia de que se realizaran estudios de beneficio-costos previo

a implementarlos (aun cuando es común que las iniciativas legislativas reúnan información de diferentes entes, pero básicamente en forma de opinión). De la misma forma operan los mecanismos de otorgamiento de incentivos tributarios en Guatemala, con la diferencia de que existe evidencia de que en muchas ocasiones sí se cuenta con una cuantificación del potencial gasto tributario y sacrificio fiscal por parte de la administración tributaria, sin embargo, nunca se muestran los beneficios esperados, por lo que el otorgamiento de tratamientos tributarios diferenciados en la práctica es una decisión política normalmente dirigida a beneficiar a algún sector empresarial específico.

En Guatemala, el ente que debiera darle seguimiento a los efectos de la política de inversión sobre la recaudación tributaria y sobre la productividad del sistema tributario debiera ser el Ministerio de Finanzas Públicas (Minfin), sin embargo, este nunca participa de una forma decidida, dejando a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) el trabajo, aunque esta no tiene responsabilidades en la formulación de política pública. En el caso de Honduras, la situación es similar, con el agravante de que no existe una voluntad manifiesta de establecer estimaciones de costos o beneficios causados por el otorgamiento de incentivos fiscales.

Un caso particularmente interesante es el de Costa Rica, en donde a pesar de que la ley no lo establece, además de realizar una cuantificación periódica de la renuncia tributaria, tanto el Ministerio de Hacienda como la Promotora del Comercio Exterior de Costa Rica (Procomer) han llevado a cabo algunos estudios en los que tratan de establecer los beneficios netos de los regímenes tributarios preferenciales, especialmente los vinculados a zonas francas y a la importación de insumos para el área agrícola. Los hallazgos de estos estudios contradicen lo planteado por evaluaciones independientes y la metodología podría ser cuestionable en algunas dimensiones, sin

embargo, por lo menos existe la voluntad de medir los beneficios obtenidos. Este tipo de estudios no existen en Guatemala y Honduras, incluso dentro de las memorias de labores de los grupos beneficiarios.

Por su parte, en Guatemala, al igual que en Costa Rica, existe una cultura de estimación del monto de la renuncia fiscal derivada del otorgamiento de los tratamientos tributarios preferenciales, lo cual incluso forma parte del Presupuesto de Ingresos y Gastos del Estado, sin que medie una obligación legal. Para el efecto, tanto la SAT de Guatemala como la Dirección General de Tributación de Costa Rica cuentan con procedimientos establecidos y entes responsables. En Honduras fue aprobada una reforma legal mediante el *Decreto 25-2016*, que establece la obligatoriedad de estimar los beneficios y costos derivados del otorgamiento de tratamientos tributarios preferenciales, la cual tendría vigencia para el período fiscal 2017, por lo que su primera publicación teórica se realizará en 2018. En este sentido, aún cabe esperar la publicación de la información que de ello resulte. Previo a la disposición legal mencionada no existía una cultura de estimación de renuncia tributaria en Honduras con el suficiente grado de desagregación o celeridad, aunque la Secretaría de Finanzas (Sefin) publica cierta información discontinua. Tampoco existen estudios periódicos científicos sobre el particular, de manera que el cálculo se limita a estudios esporádicos y externos.

2.2 Costo

Como se mencionó previamente, tanto Guatemala como Costa Rica tienen una cultura institucional, aunque no establecida en ley, que está en la base de la publicación, en los portales electrónicos de los entes encargados, de la estimación de la renuncia tributaria derivada de los tratamientos especiales. Asimismo, una versión sintética de estos documentos se publica en el

Presupuesto de Ingresos y Gastos del Estado. En Honduras, por el contrario, no existe evidencia de este tipo de práctica, se carece de estudios científicos periódicos sobre esta clase de estimación, y tampoco se incluye en el presupuesto del Estado.

Lo anterior, y particularmente para el caso de Honduras, choca frontalmente con el hecho de que todos los incentivos que otorgan los tres países están claramente estipulados en las leyes tributarias, que también establecen que el monitoreo y evaluación correspondientes estarían a cargo del ente de formulación de política. Además, en los tres países esta situación se refuerza con lo establecido por sus códigos tributarios, en donde se define que solo el Congreso Nacional puede otorgar exenciones, reducciones o beneficios tributarios. Los beneficios también están disponibles para todos los inversionistas del sector hacia donde se dirijan los tratamientos tributarios preferenciales, sin ninguna excepción, además de que todos los elementos relacionados son públicos y están disponibles de manera inmediata. En Costa Rica, los elementos de publicidad están a cargo de la Procomer, entidad que dispone de instructivos, folletos informativos, entre otra información incluida en su sitio web, mientras que en Guatemala, de una forma más limitada, la información está disponible tanto en el Ministerio de Economía (Mineco) como en la agencia *Invest in Guatemala*, adscrita a él. Por su parte, en Honduras esta tarea corresponde a *Invest in Honduras*, en donde incluso se ofrece asesoría a los inversionistas para tal fin.

En Costa Rica y Honduras no se cuenta con evidencia sobre qué compañías individuales han sido beneficiadas con tratamientos especiales que no estén contenidos en la ley. No sucede lo mismo en Guatemala, donde todavía hay algunos beneficios de larga data que fueron definidos en el momento de fundar una empresa o sector económico, y que la Corte de Constitucionalidad (CC)

interpreta que no pueden ser eliminados debido a que existen derechos adquiridos; por ello, los beneficios no pueden ser eliminados sino hasta que las compañías desaparezcan. Aun así, en Guatemala se han estado dando los pasos apropiados para tratar de eliminar estos beneficios excepcionales.

En cuanto al control del uso de incentivos fiscales, la investigación pudo determinar que, en el caso de Costa Rica, existen ciertos mecanismos legales por medio de los cuales el Ministerio de Hacienda (MH) puede controlar el uso de los incentivos tributarios y sancionar, así como cancelar, dichos beneficios a quienes violen lo dispuesto en la ley. Según lo comentado, incluso una dependencia del MH dispone de auditores cuya tarea es fiscalizar el uso correcto de los beneficios, coordinando, entre otros, con los ministerios de Agricultura y Ambiente y Energía. De la misma forma, existen mecanismos para penalizar a las compañías que abusan de los incentivos ofrecidos. No obstante, se carece de información pública que permita identificar la existencia de sanciones efectivas o acciones en contra de las empresas que hayan hecho mal uso de los beneficios fiscales.

En el caso de Guatemala, el Departamento de Política Industrial del Mineco tiene bajo su cargo la calificación de las empresas que disfrutarán de los beneficios fiscales; sin embargo, esta dependencia carece de la capacidad y, probablemente, de la voluntad para controlar el uso de los incentivos; de hecho, históricamente no ha tenido el cuidado —a pesar de que existen ciertas regulaciones legales que lo mandatan— de controlar el cumplimiento de las obligaciones en materia del porcentaje de exportaciones, empleos generados, entre otros. La SAT, por su parte, tiene una unidad fiscal de control del uso de exenciones cuyos efectos se limitan a la recuperación de los tributos que corresponderían a las actividades en las que se abusó de los incentivos, sin embargo, no puede sancionar o cancelar los beneficios

fiscales, tarea que corresponde al Mineco. En el caso de Honduras, las leyes no contemplan explícitamente normas para prevenir el abuso de los incentivos fiscales y aun cuando la verificación queda bajo la responsabilidad de la Sefín, en el proceso de inscripción, autorización y seguimiento de dichos beneficios fiscales no se genera evidencia de control. A pesar de haber realizado consultas sobre el caso hondureño, en ningún caso se obtuvo respuesta a las inquietudes planteadas.

2.3 Eficiencia

No existe evidencia del costo que implica la administración de los incentivos tributarios a la inversión otorgados en cualquiera de los tres países y, por ende, no puede establecerse una relación del costo relativo que implican los tratamientos tributarios preferenciales para la administración pública. No obstante, de acuerdo con información colateral obtenida, para el caso de Guatemala el número de personas que se dedica al monitoreo y seguimiento de los efectos de estos tratamientos es relativamente pequeño. La situación es particularmente más grave en Honduras debido a que no hay claridad al respecto; de hecho, no fue posible obtener información sobre la existencia de un ente o dependencia específica de la Sefín que se dedique al monitoreo de los sistemas de incentivos. En Costa Rica, a pesar de que se conoce cuáles son los entes participantes, no existe evidencia de los costos operativos vinculados.

Para el caso de Honduras, la administración de los beneficiarios de los incentivos fiscales y tributarios es la Sefín, que debe coordinar con diferentes instituciones ese proceso; no obstante, se carece de información pública, incluso solicitándola, que permita identificar alguna coordinación, o que efectivamente exista algún seguimiento. Costa Rica, por su parte, informó que el ente encargado de coordinar los esfuerzos de otorgamiento y monitoreo de los incentivos tributarios es el

Departamento de Gestión de Exenciones del MH; sin embargo, su trabajo parece estar más relacionado con la auditoría y control de la aplicación tributaria que con el cumplimiento de los requisitos de mantenimiento de los regímenes especiales. El caso de Guatemala es similar porque el papel de control tributario lo realiza la SAT que, sin embargo, carece de capacidad de suspensión o cancelación de beneficios a ningún ente por incumplimiento de lo dispuesto en las leyes correspondientes; esta tarea se asigna al Departamento de Política Industrial del Mineco, el cual prácticamente solo se preocupa de calificar a los entes, sin monitorear de manera permanente el cumplimiento de los requisitos.

En lo que sí hay completa concordancia en la región es en la inexistencia de coordinación con los países vecinos que busque crear alguna estructura armonizada de impuestos y así evitar la competencia fiscal. Aun cuando existe un ente denominado Consejo de Ministros de Hacienda y Finanzas de Centroamérica (Cosefín), no se cuenta con evidencia concreta que permita identificar que se ha avanzado hacia la definición de estrategias regionales que contrarresten este extremo.

2.4 Transparencia

De acuerdo con la información obtenida, en los tres países se encuentran disponibles para todas las personas las regulaciones y legislación vinculadas con el otorgamiento de incentivos tributarios a la inversión. En el caso de Guatemala, esta información está publicada en el portal *web* del Programa Nacional de Competitividad (Pronacom) y, en menor proporción, en el del Mineco. Las mismas leyes también se localizan en el portal *web* de la administración tributaria, sin el énfasis correspondiente al otorgamiento de los incentivos. En el caso de Costa Rica, toda la regulación está disponible en Procomer y en el Instituto Costarricense de Turismo, incluyendo los pasos que los interesados

deben seguir para solicitar los referidos incentivos. Por su parte, en Honduras, aun cuando la información no está disponible de manera fácil y sencilla para cualquier usuario, sí se puede acceder a ella en el portal de la Sefín y en *Invest in Honduras*, en donde incluso se otorga cierta asesoría a los interesados para la selección de los regímenes disponibles y el proceso de inscripción.

A nivel de procedimientos, Costa Rica tiene mayores ventajas dado que en el portal de cada uno de los entes encargados de la inscripción se describen los pasos a seguir, incluso por medio de flujogramas y asesoría especializada. También se establece con claridad qué ente se encarga de las diferentes etapas del proceso. En Guatemala, aun cuando las leyes existen, cualquier interesado debe leer todo el cuerpo normativo para comprender qué departamento está a cargo de evaluar y otorgar los incentivos; afortunadamente, en el portal de Pronacom existe un vínculo de «Contáctenos», y es común que allí se brinde más información a las personas interesadas. En el caso de Honduras, en el portal de Prohonduras se describen cuáles son los pasos a seguir, pero en ninguna circunstancia se establecen con claridad cuáles son los entes responsables de la administración o del seguimiento a los incentivos: básicamente solo informan sobre el proceso de inscripción.

Independientemente de la publicidad de la legislación aplicable a la que se hizo referencia en los dos párrafos previos, los incentivos ofrecidos —y que posteriormente se convertirán en legislación— no forman parte de la información disponible en ninguno de los tres países. En Guatemala, por lo regular los gobiernos realizan ciertos acuerdos previos con los grupos interesados y preparan los proyectos de ley correspondientes, previo a enviarlos al Organismo Legislativo; es hasta ese momento cuando los funcionarios, especialmente del Mineco, así como representantes de los grupos empresariales,

tratan de justificar el otorgamiento de incentivos tributarios. Lamentablemente, en Guatemala, luego de que se aprueben los incentivos solo queda el control por parte de la administración tributaria, mientras que el resto del Gobierno raramente habla sobre el particular, en especial porque no existen resultados tangibles. De igual forma, en Costa Rica, en donde dada la situación fiscal del país el tema prácticamente se ha convertido en tabú, no es común que el Gobierno se refiera a las negociaciones realizadas y, mucho menos, al impacto fiscal que se espera de los tratamientos especiales. El caso de Honduras es el más opaco, ya que en numerosas ocasiones los ciudadanos se enteran del otorgamiento de beneficios fiscales luego de que estos hayan sido aprobados en el Congreso, sin ninguna evaluación o discusión previa.

Tanto en Guatemala como en Costa Rica se puede obtener un detalle, a veces parcial, de las empresas que están calificadas en los regímenes de tratamientos especiales; sin embargo, no existe ningún cuerpo legal que permita obtener la renuncia fiscal por cada uno de los beneficiarios de los incentivos tributarios. En estos países, como ha sido anotado, existen estudios que dan a conocer el impacto fiscal total de cada uno de los regímenes, aunque se desconocen los montos individualizados para los entes que gozan de los beneficios, que además no están obligados a presentar ninguna información pública sobre su existencia, situación financiera, giro de negocios, entre otros. Por su parte, Honduras no publica ninguna información sobre los montos colectivos o individualizados del gasto tributario, llegando al extremo de que no se conocen públicamente los nombres de las personas jurídicas o físicas que son beneficiarias finales de este; tampoco existe ninguna ley que obligue a los entes que reciben tratamientos fiscales especiales a publicar información sobre sus operaciones financieras o comerciales.

2.5 Aspectos prohibitivos

El *scorecard* de incentivos tributarios contiene la evaluación de algunos temas relacionados con el otorgamiento de incentivos fiscales que pueden considerarse como aspectos prohibitivos, es decir, aquellos que definitivamente la sociedad no puede aceptar porque implican prácticas nocivas en contra de su propio bienestar, a pesar de que en un determinado momento puedan ocasionar ciertos niveles de empleo y producción.

El primero de ellos se refiere a la regularidad en el otorgamiento de amnistías tributarias; estas últimas, según se sabe, producen un efecto nocivo en la cultura tributaria de la población y terminan provocando una reducción del monto esperado por cumplimiento voluntario en el largo plazo.

Sobre este particular cabe anotar que, para los casos de Guatemala y Honduras, el otorgamiento de amnistías fiscales, aun cuando no se puede afirmar que forme parte de la legislación de incentivos fiscales, es una costumbre muy extendida y está ampliamente documentada, al extremo de que prácticamente cada gobierno implementa una o dos exoneraciones de cargos y multas, o la finalización de la persecución legal para aquellos contribuyentes que procedan a pagar el monto adeudado a la administración tributaria. Estas amnistías regularmente no tienen limitación en monto, tamaño de la empresa o sector económico. La situación no es igual para Costa Rica, que durante los últimos cinco años no había implementado ninguna amnistía fiscal, hasta que en marzo de 2017, como consecuencia de la aplicación de un fallo de la Sala de lo Constitucional, decidió implementar una amnistía que dejó de cobrar multas e intereses a contribuyentes que no realizaron sus pagos de manera oportuna.

La segunda práctica que puede considerarse como prohibitiva es el mantenimiento y profundización de los regímenes de zonas francas que, en numerosos casos, se han utilizado en países en desarrollo como una estrategia permanente de ciertos sectores económicos para evitar el pago de impuestos.

Los tres países analizados iniciaron la implementación de esta clase de regímenes a finales de la década de los ochenta del siglo XX y la han mantenido con mucho dinamismo y crecimiento. De hecho, en Costa Rica la promoción de la marca país descansa en la posibilidad de inversión en las zonas francas y en los incentivos tributarios al turismo y, aun cuando la calificación no es automática, el número de empresas calificadas creció en un 25.9% en el período que va de 2011 a 2015. De igual forma, pero sin que se conozca el número de beneficiarios o la profundidad de los ofrecimientos del Gobierno, en Honduras la política de promoción de incentivos descansa en el otorgamiento de zonas francas y beneficios al turismo; pese a que esto no forma parte de la planificación estratégica, es parte de la política *de facto* que siguen las autoridades, al extremo de que se prevé un aumento de la práctica con el paso del tiempo. Finalmente, en Guatemala, aun cuando se siguen ofreciendo los beneficios de zonas francas, el número de empresas calificadas en este régimen ha disminuido como consecuencia de una reforma tributaria practicada en 2016, en cuyo marco se dejó fuera de los beneficios a trece sectores económicos. Se desconoce con exactitud el número de empresas que han dejado de formar parte de estos beneficios.

La tercera práctica prohibitiva se refiere a la potencial evidencia de correlación entre el otorgamiento de beneficios fiscales y el establecimiento de condiciones laborales que promuevan la discriminación de género o la violación de los derechos laborales de la mujer.

Al respecto, la información pública disponible en Costa Rica, los informes de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) y de las organizaciones de la sociedad civil, permiten concluir que no existe ninguna evidencia que sugiera una correlación entre las empresas que se benefician de incentivos tributarios especiales y condiciones discriminatorias hacia el trabajo de la mujer. La información disponible muestra que cerca del 40.0% de los trabajadores de las zonas francas está conformado por mujeres y no parece existir evidencia, incluso en los medios de comunicación o a través de los reportes de las oenegés del país, sobre malos tratos o tratos discriminatorios hacia las mujeres.

Lamentablemente, en Guatemala los principales sectores beneficiados con el otorgamiento de incentivos tributarios —en especial los vinculados con la producción textil— son con frecuencia acusados de violaciones a los derechos de la mujer, establecimiento de pobres condiciones de trabajo e impago de beneficios laborales (incluso se han dado casos de empresas que huyen del país sin el pago de las prestaciones de ley). Otro sector que en numerosas ocasiones ha sido acusado de esta clase de tratamiento es el de los centros de llamada (*call-centers*); sin embargo, en este caso los tratamientos aplican a hombres y a mujeres. De la misma manera, en Honduras los principales sectores beneficiarios de regímenes de incentivos tributarios son acusados de sistemáticas violaciones a los derechos de la mujer, pobres condiciones laborales, e impago de beneficios laborales y sociales.

Otro de los temas considerados prohibitivos se refiere a los derechos laborales; en este sentido, la investigación trató de establecer si existe evidencia de relajamiento de leyes laborales como consecuencia del otorgamiento de incentivos tributarios.

De acuerdo con la información del *World Employment Social Outlook* (2017), no hay evidencias de problemas en la industria del trabajo en Costa Rica como consecuencia del establecimiento de incentivos tributarios, aunque sí existe una práctica generalizada de establecer organizaciones solidaristas propiciadas por los empleadores, lo cual ha sido denunciado por los grupos sindicales como un mecanismo que utilizan los patronos para inhibir el sindicalismo; no obstante, esta práctica parece ser recurrente y no estar vinculada necesariamente con el otorgamiento de incentivos tributarios. Por su parte, en Guatemala, los trabajadores de la industria textilera, que disfruta de tratamientos tributarios preferenciales, están sujetos al pago de un salario mínimo diferenciado y menor con respecto al del resto de trabajadores. En el pasado reciente, el Gobierno intentó establecer regímenes de salarios diferenciados en algunos lugares del país, con el propósito aparente de promover la industrialización en dichas regiones; no obstante, todo parece indicar que el fin era promover la atracción hacia dichos lugares de las empresas maquiladoras de textiles que tendrían, así, la posibilidad de pagar salarios aún menores. Finalmente, en Honduras, aun cuando no existen evidencias concretas de correlación entre los regímenes tributarios preferenciales y la relajación en el cumplimiento de los derechos de los trabajadores, hay permanentes señalamientos de malas condiciones de trabajo y falta de pago de salarios y prestaciones por parte de las empresas que disfrutaban de estos beneficios, sin que el Gobierno tome un papel más participativo para evitarlo.

Al respecto del deterioro de los derechos de propiedad de la tierra, otro de los factores prohibitivos, no existe evidencia en ninguno de los tres países con respecto a que el otorgamiento de incentivos fiscales esté ocasionando algún problema que atente contra la propiedad de la tierra de los agricultores. Este último aspecto es particularmente

importante para los casos de Guatemala y Honduras debido a la existencia de serios problemas de distribución de tierras, y debido a que en ambos países existen permanentes intentos de expropiación a agricultores promovidos por empresas monocultivistas o explotadoras de minas. Estos problemas, sin embargo, no parecen estar relacionados con el otorgamiento de incentivos.

Otro de los temas prohibitivos se relaciona con el impacto ambiental que puedan causar las empresas que están calificadas en cualquiera de los regímenes especiales de tributación. La investigación mostró que para Costa Rica y Honduras no se evidencia que las industrias que gozan de estos beneficios representen un peligro ambiental; incluso en Honduras, de acuerdo con las autoridades ambientales, la totalidad de las maquiladoras dispone de licencias y plantas de tratamiento de aguas; por su parte, en Costa Rica, salvo un caso de 2011 cuando una zona franca tuvo problemas con los habitantes por señalamientos de contaminación, no es común que se presente este tipo de problema.

En Guatemala, desafortunadamente, la situación no es la misma y existen evidencias recurrentes de contaminación —en especial de los recursos hídricos— ocasionada por cultivos de palma africana, industrias mineras y maquilas textiles, que con frecuencia desechan sus aguas contaminadas en los ríos del país. Tristemente célebre es el caso de contaminación del río La Pasión, en el departamento de Petén.

Finalmente, el último tema prohibitivo que está relacionado con la existencia de una «carrera hacia abajo» en los tratamientos tributarios preferenciales se manifiesta en todos los países objeto de investigación, ya que con frecuencia las medidas de política de inversión que se implementan derivan de los tratamientos que los países vecinos otorgan, sin que existan estudios y/o mecanismos de coordinación, entre otros.

Tabla 3. Evaluación de la administración de incentivos tributarios (países seleccionados)

Concepto	Costa Rica	Guatemala	Honduras	Promedio
Racionalidad del diseño	63.6%	54.5%	54.5%	57.6%
Costo	87.5%	75.0%	62.5%	75.0%
Eficiencia	46.7%	53.3%	40.0%	46.7%
Transparencia	76.2%	57.1%	52.4%	61.9%
Aspectos prohibitivos	85.7%	52.4%	52.4%	63.5%
Total	72.8%	58.8%	53.5%	61.7%

Fuente: Icefi, con base en los *scorecard* de incentivos tributarios para Costa Rica, Guatemala y Honduras

Siguiendo la calificación otorgada y con el propósito de hacer más entendible la situación de los incentivos tributarios, el Icefi diseñó una metodología sencilla que permite obtener una calificación general para cada país por un máximo de cien puntos, de manera que el país que mejor maneje el otorgamiento de incentivos tributarios a la inversión se acercaría a este puntaje y, en sentido contrario, el que tenga una pobre administración de este proceso. A partir del análisis, resulta que Costa Rica es el país que administra de mejor forma los incentivos tributarios, destacando lo relacionado con la administración del

costo y la transparencia, así como la ausencia de los aspectos considerados prohibitivos por la evaluación. Le sigue Guatemala, en donde destaca la determinación de los costos y en donde juega un papel importante la publicidad que reciben los estudios de gasto tributario que realiza la administración tributaria, así como la publicidad básica de los beneficiarios de los incentivos tributarios (aunque dicha información sea parcial). Por su parte, Honduras presenta serios problemas prácticamente en todos los aspectos, pero sobre todo en las evaluaciones de eficiencia y determinación de beneficios relacionados.

III. Principales reflexiones derivadas

La evaluación del uso de tratamientos tributarios diferenciados en los países seleccionados de Centroamérica permite formular ciertas reflexiones que pueden ser de mucha utilidad para el trabajo de las organizaciones de la sociedad civil, para los Gobiernos de la región y para la sociedad en general, sobre todo cuando se trata de orientar la búsqueda de esquemas tributarios más justos y más productivos para los países en desarrollo. En este sentido, el uso sistemático de herramientas como el *scorecard* permite identificar las falencias en la administración de los incentivos tributarios a la inversión, así como los caminos a seguir para el mejor uso de los recursos públicos. Además, la aplicación del *scorecard* facilita la evaluación objetiva de los tratamientos especiales, así como la identificación de los aspectos que merecen reformas legislativas, o una mayor voluntad política para su mejora.

La investigación demuestra que, en la región centroamericana, el otorgamiento de tratamientos tributarios preferenciales y, sobre todo, los incentivos tributarios a la inversión, es en la práctica una manifestación del corporativismo público-privado dirigido primariamente a crear condiciones ventajosas para grupos empresariales tradicionales que se escudan en una nueva versión de la promoción de la industria infante como esquema productivo, para evitar el pago de impuestos. De ahí que la mayor parte de las empresas que tienen acceso a los privilegios tributarios sea de capital nacional y haya creado un andamiaje legal para extender de manera indefinida esta clase de tratamiento,

sin que se haya logrado de manera efectiva promover una atracción real de inversión extranjera, ya que perviven múltiples factores contrarios a un buen ambiente de competitividad productiva (Medina, 2016).

Los escudos principales sobre los que descansan y han descansado los otorgamientos de privilegios fiscales son la atracción de inversión extranjera a las economías en desarrollo de la región y la generación de empleo; sin embargo, los procesos de diseño, aprobación y promulgación de estos mecanismos no son públicos, por lo que la sociedad, por medio de sus Gobiernos, cede ingresos tributarios sin conocer si existirá en el corto, mediano o largo plazo, algún beneficio tangible de dichos privilegios en las materias comentadas. La investigación demuestra la carencia absoluta de estudios previos de beneficio-costos que permitan a los tomadores de decisión, y a la sociedad en general, realizar una evaluación de la pertinencia real de los privilegios fiscales. La ausencia de evaluación no se manifiesta únicamente en las primeras etapas de vida de los incentivos tributarios, sino también durante todo su desarrollo, por lo que varios años después de su implementación se sigue percibiendo el efecto negativo del otorgamiento de beneficios, sin diagnósticos periódicos que permitan definir si es pertinente que estos permanezcan o no. Sobre este tema particular merece mención especial el intento de Costa Rica de realizar estudios que permitan cuantificar los beneficios obtenidos a partir de los regímenes especiales, que aun cuando no llegan a ser estudios de beneficio-

costo, por lo menos orientan sobre los posibles impactos positivos obtenidos por la sociedad.

Pese a que en los países evaluados predomina el otorgamiento de beneficios a zonas francas, industrias textiles y centros de llamada (*call centers*), en dos de ellos es posible calificar a las industrias extractivas, incluyendo a las mineras, como sin mayores controles o tratamientos especiales. Es importante anotar que, como tal, la posibilidad de dañar el medio ambiente, los mantos freáticos y las condiciones ecológicas es latente, sobre todo si no se establecen los controles apropiados. Adviértase que estos problemas son, además, impulsados con recursos públicos derivados del perdón de impuestos. Esta práctica es más evidente en Guatemala en donde la falta de coordinación de los entes públicos ha permitido que algunas empresas que se benefician de tratamientos especiales contaminen ciertos ríos del país.

Cabe subrayar que, pese a que en algunos países el otorgamiento de privilegios fiscales forma parte de la estrategia de competitividad nacional, rara vez dichos privilegios se incluyen en la definición de los planes de largo, mediano o corto plazos; como consecuencia, se convierten en un costo oculto que no se discute públicamente. La improvisación mencionada se traslada al contexto internacional, en donde existe una clara evidencia de «carrera hacia abajo» en el ámbito tributario, al adoptar medidas similares a las de los países vecinos sin el real interés de promover la convergencia regional y de participar en un proceso de armonización tributaria. Esta situación es relativamente fácil de explicar si se entiende que, aun cuando se utiliza como escudo la promoción de condiciones para atraer inversión extranjera, el propósito primario real es beneficiar a grupos empresariales internos que coluden sus intereses con los de los gobiernos de turno.

En este sentido, debido a que otra de las estrategias competitivas de algunos países de la región ha sido el ofrecimiento a nivel internacional de salarios bajos, existe evidencia de que algunos de estos tratamientos tributarios especiales son utilizados para promover industrias con salarios menores y que ofrecen malos tratos laborales y presentan prácticas discriminatorias por razones de género. El mejor ejemplo es Guatemala, en donde el salario mínimo para la industria maquiladora de textiles goza legalmente de niveles inferiores, a pesar de que esta industria disfruta de privilegios fiscales.

Entre los países investigados, tanto Costa Rica como Guatemala han adoptado la sana práctica de cuantificar el gasto tributario, más por convicción de las autoridades tributarias que por obligación legal de calcular la renuncia fiscal e incorporar el resultado de dicho cálculo en el Presupuesto de Ingresos y Gastos del Estado. No obstante, aun cuando se conoce el monto del gasto tributario total, los países regularmente no dan a conocer quiénes son los beneficiarios finales de los privilegios fiscales y el monto con el que han sido beneficiados, argumentando secretividad tributaria. Al respecto, es cierto que normalmente las legislaciones impiden la publicación de datos relacionados con los tributos pagados, sin embargo, las renunciaciones fiscales son equivalentes a transferencias que los países realizan a los beneficiarios, por lo que el detalle del gasto efectivo debiera ser público e incorporarse al Presupuesto de Ingresos y Gastos para su aprobación por parte de los congresos o asambleas legislativas. Esta práctica generalizada en la región permite que el Estado y la sociedad financien la formación de fortunas privadas por medio de un subsidio que ofrecen los contribuyentes que, dadas las características tributarias, proviene de personas de menores ingresos que aquellos que reciben el beneficio, produciendo entonces un proceso de redistribución negativa.

Para la promoción de incentivos tributarios existe en todos los países una dependencia pública con fuerte orientación empresarial en la que es práctica común que la designación de los funcionarios superiores se realice de común acuerdo con ese sector. Esta clase de dependencia tiene a su cargo el otorgamiento de beneficios fiscales, para lo cual despliega un importante esfuerzo de promoción, publicidad y asesoría a los interesados. Es frecuente que en estas dependencias se acceda, sin mayores limitaciones, tanto a la legislación vigente que otorga los beneficios legales, como a información que permita aprovechar al máximo los beneficios y conocer el proceso de inscripción para gozar de ellos.

No obstante, el control del cumplimiento de los requisitos exigibles para la inscripción y mantenimiento del goce de los beneficios —que normalmente también estaría bajo la responsabilidad de estos entes— no tiene el mismo ímpetu y, por consiguiente, no solo carece de la publicidad apropiada, sino que en algunos casos es descuidado totalmente. El

escaso control a los beneficiarios de incentivos tributarios lo ejecutan las administraciones tributarias para tratar de establecer si se aplicó la normativa tributaria en forma apropiada; sin embargo, tanto por falta de competencia o por una coordinación limitada de parte del ente que autoriza los beneficios, no se realiza ningún esfuerzo efectivo para analizar si los beneficios de los privilegios fiscales respetan o no la legislación correspondiente.

La calificación del *scorecard* permite identificar que, aun con varios aspectos clave a mejorar, la administración de los incentivos tributarios en Costa Rica es la mejor de los países investigados, tanto por su esfuerzo parcial por la transparencia, como por el intento de mostrar los beneficios que se han obtenido de dichos tratamientos especiales. Los otros países evaluados muestran, además de muchos aspectos de mejora, la utilización de estos tratamientos tributarios para impulsar actividades que atentan contra las condiciones laborales, de género y ambientales.

IV. Algunas recomendaciones para los Gobiernos, la sociedad civil y la población en general

- a. La investigación permite establecer que los gastos tributarios o renuncias fiscales obedecen a diversos propósitos y, aun cuando todos debieran contar con una evaluación de beneficio-costo previa y permanente para medir la pertinencia de su mantenimiento en el largo plazo, únicamente atentan contra el principio de capacidad de pago aquellos que se ofrecen como incentivos a la inversión, dado que otorgarlos obedece a la esperanza de que la sociedad obtenga beneficios que sobrepasen el costo fiscal derivado de su implementación. Como consecuencia, el primer paso obligatorio para las sociedades centroamericanas debe ser la preparación de la cuantificación del gasto tributario de cada país y su clasificación en incentivos a la inversión y en rubros de beneficio social o de simplicidad tributaria. Además, debe procederse con la publicación oportuna de la información correspondiente en el Presupuesto de Ingresos y Gastos del Estado.
- b. La herramienta del *scorecard* permite evidenciar los puntos débiles en la administración de los incentivos tributarios a la inversión, identificando los aspectos de mejora más urgentes y aquellos elementos que podrían devenir en la necesidad de cambios legales, así como los que están más estrechamente vinculados con la voluntad política de las autoridades. Si bien la puntuación o la calificación obtenida en determinado rubro es importante, lo realmente útil es verificar en el tiempo los cambios para identificar la tendencia que puede tener cierta administración pública a mejorar o a empeorar en cada tarea. Como tal, tanto las autoridades nacionales, como la sociedad civil deben crear las condiciones necesarias para el uso del *scorecard* en el corto plazo, pero más importante aún, revisarlo en el mediano plazo, y así determinar si las condiciones en la administración de incentivos tributarios ha mejorado, tratando de establecer las medidas correctivas que permitan mayor eficiencia en el proceso.
- c. La sociedad civil debe exigir a sus gobernantes que, previo al establecimiento de cualquier tratamiento tributario diferenciado —especialmente en materia de incentivos tributarios—, se cuente con una evaluación de beneficio-costo que permita establecer con claridad tanto el costo en materia fiscal que todo ello representará para la sociedad como los beneficios que potencialmente podrían producirse. La sociedad también debe promover que en la legislación que da vida a los beneficios fiscales se establezca la obligatoriedad de realizar evaluaciones de beneficio-costo de manera periódica, para medir así la pertinencia de continuar con dichos beneficios o no.
- d. Deben crearse las condiciones legislativas y políticas necesarias para que el monitoreo que debe practicar

el ente encargado de administrar los regímenes de incentivos tributarios, se fundamente no solo en el cumplimiento de las condiciones establecidas en la ley, sino además que existan los mecanismos concretos para la aplicación efectiva de sanciones para quienes no cumplan, incluyendo la exclusión de los regímenes. Esta obligatoriedad deberá incorporar la publicidad efectiva de los procesos de control y fiscalización, así como sus resultados.

- e. Una de las prácticas que debe recomendarse a los países y que la sociedad civil puede contribuir a implementar es que, además de estimar el gasto tributario e incluirlo dentro del presupuesto, se incorpore en este instrumento el detalle de los beneficiarios de los privilegios fiscales, dado que en realidad los beneficios constituyen un gasto público en forma de transferencias que el Estado otorga, y, por consiguiente, debieran ser aprobados por las asambleas legislativas o los congresos nacionales. Este aspecto es realmente trascendental porque implica el derecho de la ciudadanía

a saber cómo su pago de impuestos está siendo utilizado para financiar una transferencia implícita a ciertos grupos empresariales que ofrecieron mejoras en inversión y empleo.

- f. Un aspecto que la sociedad en general debe exigir es que todos los beneficiarios de tratamientos tributarios preferenciales cumplan en su totalidad la normativa laboral, ambiental, de género y de propiedad, sin privilegios de ningún tipo, dado que la permisividad en cuanto a ello implica que, en la realidad, el perdón de impuestos impulse acciones socialmente indeseables.
- g. Finalmente, es pertinente que las sociedades del mundo exijan a las autoridades de sus países la discusión mínima de planes regionales para evitar la «carrera hacia abajo» en materia de impuestos, logrando una armonización tributaria. Además, es apropiado que los planes de desarrollo de corto, mediano y largo plazos incluyan los efectos deseados de estos regímenes sobre la actividad económica y la sociedad.

V. Referencias bibliográficas

- Gobierno de Costa Rica, Dirección General de Hacienda (2017). *El gasto tributario, metodología y estimación, año 2016*. Costa Rica: Dirección General de Hacienda, División de Política Fiscal, 42 pp.
- Gobierno de El Salvador, Ministerio de Hacienda (2017). *Marco fiscal de mediano plazo, 2016-2026*. El Salvador: Ministerio de Hacienda, 175 pp.
- Gobierno de Guatemala, Superintendencia de Administración Tributaria (2017). *Resultados cuantitativos del gasto tributario, año 2016*. Guatemala: SAT. Tomado de: <https://portal.sat.gob.gt/portal/analisis-estudios-tributarios/#1506976607233-cfdb5baf-4926>.
- Gobierno de Honduras, Secretaría de Finanzas (2017). *Marco fiscal de mediano plazo (MMFMP), 2018-2021*. Honduras: Secretaría de Finanzas, 117 pp.
- Icefi/Christian Aid (2017). *Costa Rica's Tax Incentives Scorecard*. Proyecto del Scorecard Centroamericano, abril de 2017, 21 pp.
- Icefi/Christian Aid (2016). *Guatemala's Tax Incentives Scorecard*. Proyecto del Scorecard Centroamericano, octubre de 2016, 21 pp.
- Icefi/Christian Aid (2017). *Honduras' Tax Incentives Scorecard*. Proyecto del Scorecard Centroamericano, julio de 2017, 21 pp.
- International Labour Organization (2017). *World Employment Social Outlook 2017*. Ginebra Suiza [en línea, en formato PDF], disponible en: http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/---publ/documents/publication/wcms_541211.pdf.
- Jorrat de Luis, Michel (2010). «Análisis del gasto tributario y propuestas de incentivos fiscales a la inversión y al empleo en Ecuador», en *Revista Fiscalidad*, edición núm. 4. Ecuador: Servicio de Rentas Internas, 122 pp.
- Medina Bermejo, Abelardo (2016). *La eficacia de los incentivos tributarios a la inversión en Centroamérica*. Guatemala: Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (Icefi), Boletín de Estudios Fiscales núm. 18, Guatemala, 147 pp.
- Pérez Longinotti, Fernando (2017). *Panorama de los gastos tributarios en América Latina, principales estadísticas de la base de datos del CIAT*. Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 21 pp.
- Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) (2016). *Informe sobre desarrollo humano 2016*. Nueva York: Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, 40 pp.
- Villela, Luiz; Lemgruber, Andrea y Jorrat, Michel (2010). *Gastos tributarios: La reforma pendiente*. Banco Interamericano de Desarrollo, 30 pp.
- World Bank (2017). *Doing Business 2017*. Washington D.C.: The World Bank, pp. 356.
- World Economic Forum (2016). *The Global Competitiveness Report 2016-2017*, Klaus Schwab (editor). Switzerland, 382 pp.

VI. Anexos

Anexo 1. Resultados de la evaluación realizada a los sistemas de ITI de países seleccionados de Centroamérica por medio del *Scorecard de Incentivos Tributarios a la Inversión*

No.	Concepto	Costa Rica	Guatemala	Honduras
	Racionalidad del diseño			
1	¿El Gobierno ha explicado públicamente cómo el uso de incentivos tributarios contribuye a alcanzar las metas de objetivos más amplios de política económica o de desarrollo?			
2	¿El Gobierno ha diseñado incentivos tributarios para propósitos específicos o para promover externalidades positivas? (Inversión en una cierta localización, para construir un sector particular, etc.)			
3	Cuando los incentivos fiscales son ofrecidos a las industrias extractivas, ¿están diseñados para prevenir su mala utilización?			
4	¿Cómo califican las condiciones de inversión, las organizaciones internacionales, instituciones financieras, etc.?			
5	i) ¿El Gobierno lleva a cabo revisiones periódicas para evaluar la continuidad de los incentivos tributarios por medio de la evaluación del alcance de los objetivos previstos?			
	ii) ¿Están las revisiones establecidas en los procedimientos del Gobierno o en la ley?			
	iii) ¿El monto de la pérdida de recaudación tributaria atribuible a los incentivos tributarios es regularmente calculado y se reporta públicamente?			
	iv) ¿Es calculado y reportado regularmente el monto de los ingresos y las mejoras en el desarrollo atribuible al otorgamiento de incentivos tributarios?			
	v) ¿Se lleva a cabo un análisis de costo-beneficio durante las etapas de planificación?			
6	¿El Gobierno colecta los datos de los costos derivados de los incentivos tributarios (pérdida de ingresos tributarios) de manera recurrente?			
	¿El Gobierno colecta los datos de los beneficios al desarrollo ocasionados por el otorgamiento de incentivos tributarios?			
	Costo			
7	¿El Gobierno calcula los ingresos tributarios perdidos como consecuencia de los incentivos tributarios?			
8	¿Si lo hace, el Gobierno publica las cifras en su Presupuesto Anual, y que tan detallado es?			
9	¿El Gobierno monitorea las externalidades positivas resultantes del otorgamiento de los incentivos tributarios?			
10	¿Existe una base legal para el otorgamiento de incentivos tributarios?			
11	¿Todos los incentivos ofrecidos están basados en criterios de elegibilidad claramente articulados y prescritos en una Ley, sin negociaciones individuales con las autoridades?			

12	¿Existen compañías a las que se les otorga tratamiento especiales?			
13	¿Existen mecanismos para evitar el manejo inapropiado de los incentivos tributarios?			
14	¿Existen mecanismos para penalizar a las compañías que abusan de los incentivos ofrecidos (por ejemplo arbitraje de incentivos)?			
	Eficiencia			
15	¿Pueden los costos (incluidos los costos de staff) de administrar los incentivos tributarios, considerarse significativos comparados con los beneficios que ocasionan?			
16	i) Existe una sola agencia del Gobierno como responsable para administrar los incentivos tributarios?			
	ii) Si no es así, ¿Existe evidencia de buena coordinación entre los departamentos del Gobierno?			
	iii) ¿Hay mecanismos de coordinación entre las autoridades para evitar superposiciones no previstas e inconsistencias en las regulaciones a los incentivos tributarios y para atender problemas asociados con la gobernanza de los incentivos?			
17	¿Hasta donde las decisiones en tasas de impuestos e incentivos tributarios se toman en coordinación con los países vecinos?			
	Transparencia			
18	¿Están las leyes y regulaciones legales relacionadas con incentivos tributarios debidamente publicadas en un medio accesible a todos?			
19	¿Están los incentivos a la inversión publicados en un formato accesible y disponible públicamente? ¿Es fácil obtener información sobre qué dependencia del Gobierno es responsable del manejo de incentivos tributarios?			
20	¿El Gobierno anuncia los incentivos tributarios que están siendo ofrecidos y señala a quiénes se dirigen previo a su otorgamiento? ¿Son los incentivos tributarios anunciados en el presupuesto u otros anuncios financieros clave para el Estado?			
21	<u>En donde hay sector extractivo:</u>			
	Cuando se ofrecen incentivos a las industrias extractivas, ¿son transparentes y/o basados en consultas públicas?			
22	Los incentivos ofrecidos a compañías extractivas, ¿están contenidos en contratos (en lugar de ser otorgados centralmente)?			
	Si esto es así, ¿son transparentes dichos contratos?			
23	¿Son los beneficiarios mas grandes de los incentivos tributarios anunciados en el reporte de Gasto Tributario?			
24	¿Son de dominio público los nombres de los propietarios de las compañías que se benefician de incentivos tributarios?			
	Aspectos prohibitivos			
25	¿En qué extensión el Gobierno provee amnistías tributarias?			
26	¿En qué extensión el Gobierno provee zonas francas (por ejemplo, zonas de procesamiento para exportación y zonas económicas especiales)?			
27	Igualdad de género y derechos de las mujeres: ¿Existe alguna evidencia de correlación entre las acciones tomadas para facilitar incentivos tributarios o a través de los términos de implementación de elegibilidad de inversiones para incentivos tributarios, y discriminación sistemática basada en género y/o violaciones de los derechos de las mujeres?			

28	Derechos laborales: En la búsqueda de incentivos tributarios, ¿hay alguna evidencia de relajación de las leyes y estándares laborales?			
29	Derechos de propiedad de tierra: ¿Hay alguna evidencia o conexión entre los incentivos tributarios ofrecidos y la degradación de los derechos de propiedad de la tierra? Especialmente en donde la gente pobre depende del uso de la tierra para subsistencia.			
30	Impacto ambiental: ¿Hay alguna evidencia de una conexión entre los incentivos tributarios ofrecidos y la degradación de los estándares ambientales?			
	¿Hay alguna evidencia de conexión entre los incentivos tributarios ofrecidos y la degradación de regulaciones ambientales?			
31	¿Hay evidencia de una dinámica tipo «carrera hacia abajo» en materia tributaria entre su país y los países vecinos?			

ISBN: 978-9929-674-62-2



9 789929 674622