



DESCRIPCIÓN GENERAL DEL CONTENIDO DEL PROYECTO DE LEY DE PRESUPUESTO 2025 DE LA ADMINISTRACIÓN NACIONAL

ANEXO 2. CAMBIO DE IMPUESTO DE REFERENCIA EN LOS GASTOS TRIBUTARIOS

Gabriel Esterelles
Director General

Martín López Amorós
Director de Análisis Fiscal Tributario
Marcela de Maya - Pedro Velasco
Analistas

17 de octubre de 2024

ISSN 2683-9598

Índice de contenidos

Cambio de impuesto de referencia en los gastos tributarios	4
Identificación del marco de referencia en el conjunto de gastos tributarios	6

Índice de gráficos

Gráfico 1. Impacto del cambio de Marco de Referencia	5
Gráfico 2. Descomposición del marco de referencia	6

Cambio de impuesto de referencia en los gastos tributarios

La Secretaría de Hacienda, en concordancia con las mejores prácticas definidas por OCDE en 2004, denomina Gasto Tributario al monto de ingresos que el fisco deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria, con el objeto de beneficiar o favorecer el desarrollo de determinadas actividades, zonas, contribuyentes o consumos. Implica, por lo tanto, una transferencia de recursos públicos implementada a través de una reducción de las obligaciones tributarias con relación a un impuesto de referencia, en lugar de un gasto directo.

Como se desprende del Mensaje, el PLP2025 presenta un importante cambio de enfoque en la definición del impuesto de referencia a partir del cual se estiman los gastos tributarios, al pasar de uno estrictamente legal a uno conceptual¹. Este cambio de enfoque implica la definición de un nuevo marco de referencia, principalmente en el caso del Impuesto a las Ganancias, lo que conlleva la incorporación de ciertas deducciones, y la diferenciación de la carga existente dentro del Régimen Simplificado (Monotributo).

Otros aspectos de la definición y cálculo de los gastos tributarios se mantienen sin cambios: se sostiene un “enfoque de largo plazo” (sin incorporar el costo financiero de los diferimientos, como así tampoco el beneficio de los adelantos), mientras que, para su cuantificación, también se mantiene el criterio de “ingresos renunciados” (que no considera el cambio de comportamiento de los agentes inducido por el beneficio otorgado)².

Si bien el informe presentado por la Dirección de Investigaciones y Análisis Fiscal de la Secretaría de Hacienda expone la nueva metodología también para los años 2023 y 2024, de manera de poder hacer comparable la evolución de los gastos tributarios en dicho período, el aumento en los valores absolutos respecto de aquellos expuestos en el PLP2024 merece un análisis particular para poder comprender las causas de su variación.

Con el fin de poder identificar la magnitud del cambio en el marco de referencia del sistema tributario, se descompondrán los valores en cada metodología para el año 2023 -año para el que se cuenta con estimaciones de los gastos tributarios bajo ambos marcos conceptuales más fidedignas- de manera de eliminar los efectos de posibles cambios legislativos y de minimizar desvíos en las estimaciones de las variables macroeconómicas determinantes.

¹ Un análisis de la necesidad de contemplar un marco de referencia conceptual del sistema tributario de forma complementaria a las estimaciones de costos fiscales involucradas en modificaciones tributarias puede consultarse en OPC (2021) citado en la sección “Estimación de gastos tributarios 2024-2025”.

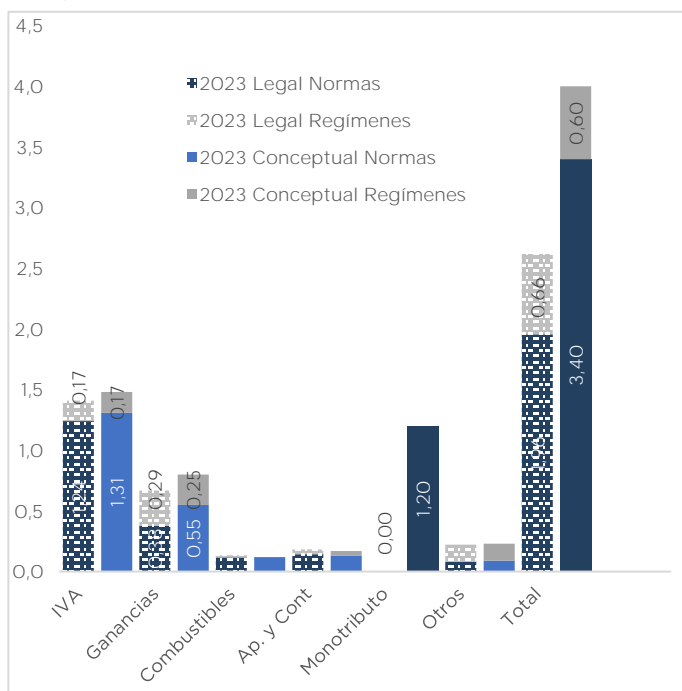
² Las implicancias de diversas metodologías de medición, pueden también consultarse en:

OPC (2019): “Metodología de cálculo de gastos tributarios”, octubre de 2019: <https://www.opc.gob.ar/politica-tributaria/metodologia-del-calculo-del-gasto-tributario/>

OPC (2020): “Gastos Tributarios – Cuestiones metodológicas y análisis del Presupuesto 2021”, diciembre de 2020: <https://www.opc.gob.ar/politica-tributaria/gastos-tributarios-cuestiones-metodologicas-y-analisis-del-presupuesto-2021/>

Gráfico 1. Impacto del cambio de Marco de Referencia

2023, en % del PIB



El Gráfico 1 compara los valores de los principales gastos tributarios identificados en términos del PIB para el año 2023, estimados bajo la referencia legal (utilizada hasta el PLP2024) y la referencia conceptual (utilizada a partir del PLP2025).

No obstante, debe hacerse la advertencia de que las estimaciones macroeconómicas realizadas en septiembre de 2023 para el cierre de ese año, que influyen sobre las variables fiscales, discrepan respecto de las efectivamente observadas y contempladas en el PLP2025, y estarían explicando los 0,06 puntos del PIB de reducción de estimación en los gastos tributarios para los regímenes de promoción, en vistas de que la metodología no presenta cambios en lo relacionado a las estimaciones para estos regímenes.

FUENTE: OPC en base a Proyecto de Ley de Presupuesto 2024 y 2025.

Por su parte, el PLP2025 realiza también modificaciones en la información presentada que requiere de ciertos ajustes para comparar las cifras expuestas entre ambos proyectos de ley con el fin de estimar el impacto del cambio en el marco de referencia.

Por un lado, como consecuencia de la derogación de las leyes 26.093 y 26.334 de promoción de biocombustibles y bioetanol (art. 21 de la ley 27.640), se procedió a eliminar estas estimaciones dentro de regímenes de promoción realizadas para el año 2023 en el PLP2024, debido a que las mismas ya no se exponen en el PLP2025.

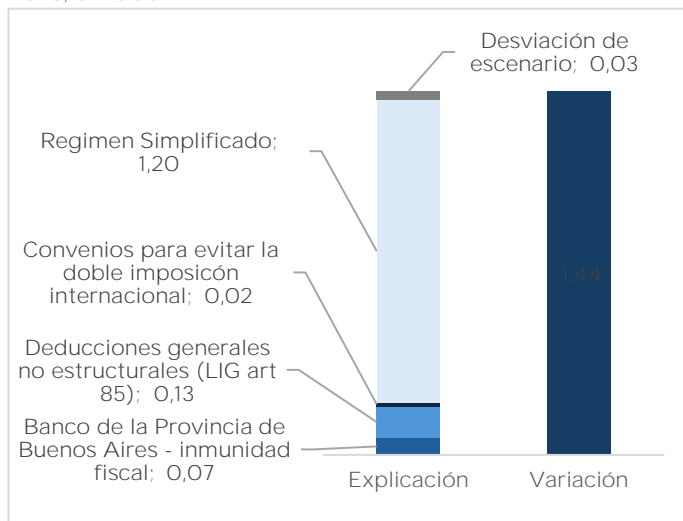
En segundo lugar, para el año 2025 se agregaron nuevos gastos tributarios en el Impuesto a las Ganancias que encajan en tal clasificación tanto respecto del marco legal como del conceptual, pero que no habían podido ser contemplados anteriormente por falta de información. Por tanto, corresponde agregar dichos puntos también al marco de referencia legal expuesto en el PLP2024 para poder aproximar el efecto del cambio metodológico. Este es el caso de las exenciones a:

- “1. Intereses de depósitos en entidades financieras y de obligaciones negociables percibidos por personas físicas”;
- “7. Remuneración al personal militar – Suplementos”³;
- “8. Remuneración funcionarios diplomáticos y consulares – Suplementos”

³ Corresponde a la introducción de la exención que por art. 2 de la ley 27.617 se estableció como inciso y) del art. 26 del impuesto a las ganancias para los suplementos particulares del art. 57 de la Ley para el personal militar Nro. 19.101. Eliminado por la Ley 27.743.

Gráfico 2. Descomposición del marco de referencia

2023, en % del PIB



De tal forma, la modificación del marco de referencia incrementó los gastos tributarios contemplados dentro de las normas del impuesto en un 75% (1,44 puntos del PIB), principalmente explicado por la introducción del Régimen Simplificado, calculado como la diferencia entre la carga que enfrentan los monotributistas respecto de los Autónomos, que representó 1,2% del PIB en 2023, como así también por la inclusión dentro del Impuesto a las Ganancias de los recursos cedidos por aplicación de Convenios de Doble Imposición (0,02% del PIB) y de las deducciones no estructurales del impuesto (0,13% del PIB).

FUENTE: OPC en base a Proyecto de Ley de Presupuesto 2024 y 2025.

Finalmente, se incorpora una estimación del beneficio percibido por el Banco de la Provincia de Buenos Aires en el Impuesto a las Ganancias como consecuencia de la “inmunidad fiscal respecto de los tributos nacionales en razón de la reserva efectuada por la provincia al celebrar el Pacto de San José de Flores en 1859” estimado en 0,07% del PIB para el año 2023.

De esta manera, se logra explicar aproximadamente el 98% de la variación observada en las estimaciones de gastos tributarios dentro de las normas propias de cada impuesto. La restante diferencia sería atribuible a desviaciones en el escenario macroeconómico.

Identificación del marco de referencia en el conjunto de gastos tributarios⁴

El cambio desde un marco de referencia estrictamente legal hacia uno conceptual implica la determinación de un criterio valorativo respecto del impuesto que se tomará como base para identificar las desviaciones.

Un marco de referencia legal se basa en la legislación vigente que define claramente los beneficios fiscales y sus condiciones. Este enfoque asegura que las estimaciones concuerden con las disposiciones legales específicas y proporciona una base sólida para la interpretación y aplicación de las normas fiscales. Así, los tratamientos diferenciales se encuentran explícitamente enunciados dentro de las exenciones, créditos fiscales, y ciertas deducciones, dirigidas a grupos particulares⁵. En cambio, un enfoque conceptual requiere de definiciones explícitas desde el propio alcance de cada impuesto integrante de todo el sistema tributario.

De la comparación cuantitativa de cada uno de los componentes de los gastos tributarios existentes en ambos marcos de referencia (PLP2024 vs PLP2025), no se observan diferencias hacia adentro de los impuestos identificados usualmente, a excepción del Impuesto a las Ganancias y el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo).

⁴ La OPC participó de una mesa de trabajo con la Subsecretaría de Ingresos Públicos y AFIP en la que, bajo la coordinación de la Oficina del Banco Mundial en Buenos Aires, se analizaron criterios para la ampliación del análisis de gastos tributarios hacia un marco de referencia conceptual. De dichas reuniones pueden interpretarse ciertos aspectos de las estimaciones presentadas en el PLP2025.

⁵ Por ejemplo, la deducción para trabajadores en relación de dependencia que desarrollan su actividad en la Patagonia, que ya venía siendo contemplada dentro del informe de Gastos Tributarios de la Secretaría de Hacienda.

De esta manera, se entiende que el sistema tributario de referencia no incluye un Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes y, en la medida en que este régimen es excluyente de la obtención de ingresos en relación de dependencia, las diferencias de carga tributaria y previsional respecto de los demás contribuyentes del régimen general (Autónomos) se cuantifican dentro de los gastos tributarios. De tal forma, el Cuadro 2 de la sección 4.3 del Mensaje del PLP2025 discrimina las estimaciones dentro del Impuesto Integrado respecto de IVA, Ganancias y Contribuciones a la Seguridad Social.

En lo que refiere al Impuesto a las Ganancias, la definición más amplia, o concepto económico de renta generalmente adoptado como referencia es el definido por Schanz-Haig-Simons⁶ (S-H-S), que puede resumirse como el incremento de las acreencias reales entre dos puntos en el tiempo. De esta manera, resultan gravados los incrementos de riqueza, independientemente de su efectiva realización, estén o no relacionados con transacciones de mercado, y provengan indistintamente del retorno del capital o producto del trabajo. Consecuentemente, las ganancias y pérdidas (ajustadas por inflación) de capital serán incluidas durante el período fiscal de referencia, de igual forma que deberán deducirse las inversiones de negocios, las pérdidas casuales y las depreciaciones. Así, resultan gravadas todas las fuentes de ingreso del período en una única vez, lo que resulta claramente contrario a la aplicación separada de impuestos sobre las sociedades que conduzcan a una doble tributación de los beneficios provenientes de dicha fuente. Sin embargo, este amplio concepto soporta ciertas ambigüedades conceptuales, como así también problemas para su medición y administración tributaria, que dificultan su aplicación pura en cualquier sistema tributario actual⁷.

Las reglas contables para la determinación de balances, hace que el concepto de renta aplicado para las empresas resulte menos controvertido respecto de la definición amplia (S-H-S) señalada en el párrafo anterior, y en ese sentido, el marco de referencia conceptual para el impuesto societario del informe de la Secretaría de Hacienda reconoce como parte estructural del impuesto la legislación existente, contemplando las rentas ajustadas por inflación a las alícuotas vigentes. De esa manera, la Secretaría de Hacienda incorpora una estimación contra el marco de referencia legal de alícuotas existentes tanto de los beneficios cedidos para las rentas pasivas (dividendos, intereses y regalías) por Convenios de Doble Imposición; y para el Banco de la Provincia de Buenos Aires por la inmunidad fiscal respecto de los tributos nacionales en razón de la reserva efectuada por la provincia al celebrar el Pacto de San José de Flores en 1859.

Por su parte, el Mensaje del PLP2025 expone que para las personas humanas el Impuesto a las Ganancias gravará a cada sujeto por sus remuneraciones netas, rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad y que impliquen la permanencia de la fuente que los produce. En consecuencia, reconoce detracciones de la legislación vigente como necesarias para mantenimiento de la fuente como parte del marco de referencia. Este es el caso del mínimo no imponible y las cargas de familia, como así también las deducciones especiales por el trabajo personal y jubilaciones, dentro del art. 30; y los aportes obligatorios al sistema previsional y a las obras sociales, dentro del art. 85. Las demás deducciones se reconocen como gasto tributario, exponiéndose dentro del Cuadro 2 de la sección 4.3 del Mensaje del PLP2025.

⁶ Schanz, Georg von (1896). "El concepto de renta y las leyes reguladoras del impuesto sobre la renta" en Revista Hacienda pública española (1970) 3, p. 155-195

Haig, Robert M. (1921). "The Concept of Income—Economic and Legal Aspects". The Federal Income Tax. New York: Columbia University Press. pp. 1-28.

Simons, Henry (1938). Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy. Chicago: University of Chicago Press. p. 49.

⁷ Como ejemplo puede citarse U.S. Office of Management and Budget (2008), cap.19, "Tax Expenditures," Appendix Table 1, pág. 322, donde la gran enumeración de ítems que diferencian el cálculo de los Gastos Tributarios en el Presupuesto del período Fiscal 2009 de los Estados Unidos respecto de lo que ocurriría bajo la visión comprensiva de renta resulta elocuente respecto de la naturaleza híbrida de la concepción de impuesto sobre la renta existentes.

Publicaciones de la OPC

La Oficina de Presupuesto del Congreso de la Nación fue creada por la Ley 27.343 para brindar soporte al Poder Legislativo y profundizar la comprensión de temas que involucren recursos públicos, democratizando el conocimiento y la toma de decisiones. Es una oficina técnica de análisis fiscal que produce informes abiertos a la ciudadanía. Este informe no contiene recomendaciones vinculantes.

www.opc.gob.ar



Hipólito Yrigoyen 1628. Piso 10 (C1089aaf) CABA, Argentina.
T. 54 11 4381 0682 / contacto@opc.gob.ar
www.opc.gob.ar