



GASTOS TRIBUTARIOS VS COSTOS
FISCALES. ESTIMACIONES
ALTERNATIVAS EN EL IMPUESTO A
LAS GANANCIAS. LA NECESIDAD DE
UN ENFOQUE COMPLEMENTARIO

Diciembre 2021

Director General

Marcos Makón

Director de Análisis Fiscal Tributario

Carlos Guberman

Analista

Pedro Velasco

22 de diciembre de 2021

ISSN 2683-9598

Índice de contenidos

INTRODUCCIÓN	3
METODOLOGÍA DE ESTIMACIÓN	4
Estimación del universo de contribuyentes	4
Estimación de costos fiscales en el Impuesto a las Ganancias contribuyentes activos en relación de dependencia.....	6
Estimaciones de costos fiscales integrados y aislados sobre marco de referencia ley vigente, y gastos tributarios en referencia un marco teórico.....	7
GASTOS TRIBUTARIOS EN LOS INGRESOS DEL TRABAJO PERSONAL EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA	7
GANANCIAS DE LA CUARTA CATEGORÍA. INGRESOS DEL TRABAJO PERSONAL OBTENIDOS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA POR CONTRIBUYENTES ACTIVOS.....	9
COSTOS FISCALES Y GASTOS TRIBUTARIOS. EL COMPLEMENTO PARA LA COMPRESIÓN DE LOS RECURSOS EN JUEGO.	12
COSTO FISCAL. ANÁLISIS INTEGRADO VS. ANÁLISIS INDEPENDIENTE	14
GASTO TRIBUTARIO SOBRE EL MARCO DE REFERENCIA TEÓRICO	18
SÍNTESIS Y CONCLUSIONES	20
BIBLIOGRAFÍA	22

Índice de cuadros

Cuadro 7. Aportantes a sistemas previsionales no sipa en argentina según régimen y jurisdicción. mayo 2021.	5
Cuadro 1. Deducciones Personales aplicables a contribuyente en relación de dependencia, jubilados y trabajadores autónomos y otras rentas. Año 2021.	10
Cuadro 2. Estimación Costo fiscal Ley 27.617 año 2021.....	11
Cuadro 3. Estimación Costo fiscal en el Impuesto a las Ganancias de empleados en relación de dependencia de determinados tratamientos particulares en el marco de referencia Ley 27.617. año 2021.....	12
Cuadro 4. Estimación Costo fiscal Integrado de diversos conceptos sobre trabajadores en relación de dependencia. Año 2021.....	14
Cuadro 5. Estimación Costo fiscal Aislado de diversos conceptos sobre trabajadores en relación de dependencia.	15
Cuadro 6. Estimación Gastos Tributarios de diversos conceptos sobre trabajadores en relación de dependencia, respecto del Marco Teórico de Referencia. Año 2021.....	18

Índice de Gráficos

Gráfico 1. Estimación de la incidencia de tratamientos diferenciales sobre trabajadores en relación de dependencia desde el marco de referencia del régimen vigente Ley 27.617.	16
Gráfico 2. Gastos Tributarios de diversos conceptos sobre trabajadores en relación de dependencia, respecto del Marco Teórico de Referencia.	20

INTRODUCCIÓN

La Oficina de Presupuesto del Congreso de la Nación (OPC) tiene entre sus objetivos contribuir al desarrollo de herramientas objetivas, técnicas y de excelencia para el análisis y la producción legislativa.

Desde la óptica presupuestaria, los tratamientos tributarios diferenciales generan reducción de recursos que no siempre se encuentran estimados y expuestos de manera clara y transparente, pero aún en el caso en que sí lo están, las estimaciones resultan sensibles a las diferencias en la metodología utilizada.

Aún de manera previa a las diferencias en las formas de realizar los cálculos, el problema central que trae aparejada la definición habitual de gasto tributario es que el concepto de “impuesto de referencia” admite distintas acepciones, asociado a diversas interpretaciones y con resultados cuantitativamente muy diversos.

El presente documento continúa con el análisis de la metodología de estimación de gastos tributarios que la Oficina viene realizando desde su creación. En oportunidades anteriores se establecieron marcos metodológicos para el análisis de los gastos tributarios, tanto en lo referente a la necesidad de reconocimiento de los tratamientos a ser contemplados, como de los resultados que podrían esperarse según diversos métodos de cálculo (OPC 2019 y 2020)¹. En este caso, el análisis se centrará en la importancia de contemplar algún “marco teórico” de referencia de forma complementaria al usualmente utilizado sobre la base de la legislación vigente, con especial énfasis cuando se trata de contextos de modificaciones normativas sustantivas dentro de lo que se interpreta como “marco legal” de comparación para la estimación de los demás tratamientos diferenciales.

La ley 27.617 introdujo importantes modificaciones sobre los empleados en relación de dependencia, con el objetivo de reducir el pago del impuesto, o excluir de dicha obligación, a aquellos de menores salarios brutos, sin ceder recaudación sobre los ubicados en los percentiles superiores de remuneración. Desde una metodología de estimación de gastos tributarios respecto del marco legal, ello conforma un nuevo marco de referencia, que no representa un gasto tributario en sí mismo, sino cambio de la base de comparación de los demás tratamientos diferenciales que se identifiquen sobre este universo de contribuyentes.

En el nuevo marco normativo, a través de la implementación de una Deducción Especial Incrementada, en primera instancia se excluye de la obligación de retener el impuesto a quienes no superen un determinado monto de remuneración bruta mensual.

Esta modalidad de exclusión en relación con la remuneración bruta impone un umbral sobre toda la estructura del impuesto para la determinación de la base imponible, que amplía la diferencia conceptual entre costo fiscal y gasto tributario en las estimaciones de recursos cedidos por tratamientos diferenciales sobre determinadas actividades, regiones o sujetos.

El presente documento pone el énfasis en las diferencias de estimación que pueden ocasionarse al modificar tan sustancialmente el impuesto de referencia, advirtiendo respecto de la necesidad de abordar el enfoque de gastos tributarios de forma complementaria con las estimaciones de costos fiscales en la evaluación de la política tributaria. En tal sentido, el trabajo comienza haciendo breves

¹ OPC (2019): “Metodología de cálculo de gastos tributarios”, Octubre 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 2020: <https://www.opc.gob.ar/politica-tributaria/gastos-tributarios-cuestiones-metodologicas-y-analisis-del-presupuesto-2021/>

referencias a la noción de gastos tributarios, debido a que gran parte de los aspectos conceptuales fueron tratados en informes anteriores, para continuar con una síntesis del tratamiento tributario aplicado sobre los ingresos del trabajo en relación de dependencia y las estimaciones del impuesto determinado para el año 2021. Luego, se estimó el Costo fiscal de ciertos tratamientos diferenciales respecto del marco de referencia del impuesto vigente, señalando las variaciones en la estimación que surgen de las modificaciones introducidas por la Ley 27.617.

Esta interpretación de cambio en el marco de referencia evidencia la necesidad de explicitar las diferencias de estimación que pueden surgir en la evaluación de los tratamientos diferenciales contemplados, y la pertinencia de estimaciones complementarias respecto de un marco teórico. Con el fin de mostrar las implicancias del cambio en el marco legal de referencia, se realiza la comparación de la estimación de los “ingresos renunciados” en los diversos ítems contemplados de forma integrada para arribar a una estimación de la sumatoria de Costo fiscal de estos tratamientos diferenciales, y así compararlo con la estimación de Gastos Tributarios a la que se llegaría si cada uno de ellos se contemplara de forma aislada respecto del resto de la legislación vigente inalterada.

Finalmente, se utiliza la desarticulación secuencial de las deducciones y tratamientos diferenciales para arribar a un marco de referencia posible con la información disponible, que permita identificar los Gastos Tributarios que debieran contemplarse sobre dicho marco de referencia “teórico” posible, con el fin de evidenciar las diferencias cuantitativas que se observan respecto de las estimaciones de Costo fiscal respecto de la legislación vigente. Este último análisis permite tomar dimensión de los recursos fiscales para cada una de las medidas implementadas (o del conjunto particular que se quiera examinar), separándolo de aquel de impacto marginal, pues en muchos casos, estimar las renuncias tributarias sobre hechos o bases imposables que se encuentran reducidos por políticas previas, subestima el impacto de la política que se encuentra en evaluación respecto del que se obtiene sobre el marco de referencia, generalmente, más amplio.

METODOLOGÍA DE ESTIMACIÓN

Estimación del universo de contribuyentes

Para la elaboración de las estimaciones se contó con información de AFIP de totales de remuneraciones, puestos y dependientes agrupados por tramos de remuneración, sobre la base de información de los empleadores que ingresan los aportes y contribuciones al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA)², para el mes de mayo 2021, con identificación geográfica por provincia.

Por su parte, el Boletín Estadístico de la Seguridad Social (BESS) publica de forma regular información de la cantidad de Cotizantes³ y Aportantes⁴ activos según sub sistema, con identificación de los Cotizantes y Aportantes al SIPA en relación de dependencia⁵, que para el mes

² Este sistema comprende a todas las personas físicas mayores de 18 años que se desempeñan bajo relación de dependencia en la actividad pública o privada, o que ejerzan actividades en forma autónoma; se encuentran excluidos el personal militar de las fuerzas armadas y de seguridad, el personal policial y los menores de 18 años. También se excluyen personas afiliadas a otros sistemas de tipo provincial, local y/o profesional, siempre que no ejerzan en forma simultánea alguna de las actividades previstas en la Ley 24.241. (MTySS, 2011, págs. 18 y 19)

³ Son aquellos trabajadores en relación de dependencia por quienes se registra el pago de al menos una posición mensual, independientemente de su inclusión en una declaración jurada presentada. El aportante autónomo es también cotizante ya que solo efectúa el pago sin tener la obligación de presentar mensualmente un formulario de declaración jurada, mientras que el aportante dependiente puede ser cotizante o no según compute el pago mensual en el año de referencia.

⁴ Son los trabajadores dependientes que son incluidos en una declaración jurada presentada y los trabajadores autónomos que registran al menos un pago en el período anual considerado, excluyendo pagos por facilidades de pago

⁵ Es aquel trabajador que desempeña actividades económicas a título lucrativo con sujeción a un contrato de trabajo y que trabaja para un empleador y por ese trabajo, en general, recibe un sueldo o salario. Tanto los aportes del trabajador como las contribuciones de su empleador a la seguridad social son pagados por el empleador. (MTySS, 2011, pág. 30)

de mayo de 2021 totalizan 6.698.394.⁶ A su vez, en el “cuadro 1.1.2.e” del informe agrupa cantidad de aportantes por tramo de remuneración, lo que permitió obtener la cantidad de aportantes con el proporcional de dependientes de cargas de familia y la remuneración promedio, por tramos de remuneración desde la información suministrada por AFIP para el universo de aportantes al SIPA. Sobre este universo reducido, se procedió a la simulación del impuesto determinado a las ganancias por tramos de remuneración, para finalmente realizar la expansión a la totalidad de los contribuyentes de los regímenes No SIPA con la información por jurisdicción suministrada en el “cuadro 1.1” del informe BESS para “Aportantes a Otros Regímenes”, excluidos los “Profesionales Independientes -Afiliados-”.

Como consecuencia, se obtiene en primera instancia una adaptación de la estructura de remuneraciones y dependientes de por tramos de ingreso desde los “Puestos” informados por AFIP hasta los Aportantes SIPA del informe BESS, sobre los que se realizan las simulaciones de impuesto determinado del Impuesto a las Ganancias, y luego una expansión proporcional para extrapolar dicha información a un total de Aportantes de regímenes No SIPA, de forma de estimar el impuesto determinado involucrado sobre el total de contribuyentes nacionales y provinciales.

Cuadro 1. Aportantes a sistemas previsionales no sipa en argentina según régimen y jurisdicción. mayo 2021.

Cantidad de aportantes

JURISDICCIÓN		APORTANTES A OTROS REGÍMENES			
		REGÍMENES PROVINCIALES		FFAA + FUERZAS DE SEGURIDAD NACIONAL ⁽²⁾ + POLICÍA CABA	EXTRAPOLACIÓN NETO DE INDEPENDIENTES
		RELACIÓN DE DEPENDENCIA	PROFESIONALES INDEPENDIENTES -AFILIADOS-		
Total⁽¹⁾		2.099.485	561.994	227.489	2.326.974
Con Sistema de Previsión Social provincial transferido a Nación	CABA			92.813	92.813
	Catamarca			375	375
	Juiuv		1.937	2.539	2.539
	La Rioja		0	1.221	1.221
	Mendoza		27.325	4.939	4.939
	Río Negro		4.719	2.429	2.429
	Salta		19.447	5.872	5.872
	San Juan		11.225	1.966	1.966
	San Luis		98	1.330	1.330
	Santiago del Estero		4.951	1.945	1.945
	Tucumán		16.692	1.596	1.596
	Con Sistema de Previsión Social provincial no transferido a Nación	Buenos Aires	1.031.069	248.245	49.000
Chaco		96.134	12.373	3.088	99.222
Chubut		56.045	3.000	5.603	61.648
Córdoba		193.621	83.611	11.763	205.384
Corrientes		66.838		5.835	72.673
Entre Ríos		109.339	22.317	6.053	115.392
Formosa		47.908		2.693	50.601
La Pampa		34.060	6.902	2.347	36.407
Misiones		92.552	7.440	7.109	99.661
Neuquén		83.708	8.733	4.873	88.581
Santa Cruz		56.133		4.682	60.815
Santa Fe		210.998	82.979	5.317	216.315
Tierra del Fuego		21.080		2.101	23.181

(1) El total de personas no coincide con la suma de los parciales, ya que una persona puede estar en diversos regímenes, sectores y/o jurisdicciones simultáneamente.

(2) Prefectura Naval Argentina, Gendarmería Nacional, Policía Federal Argentina y Servicio Penitenciario Federal.

Fuente: Elaboración propia sobre base de información BESS Contribuyentes Activos cuadro 1.1. mayo 2021

⁶ Al tratarse de información mensual de trabajadores activos en relación de dependencia Cotizantes y Aportantes constituyen un mismo universo.

Estimación de costos fiscales en el Impuesto a las Ganancias contribuyentes activos en relación de dependencia

Sobre el universo de aportantes SIPA determinados con el procedimiento descrito en la sección anterior, se calculó el Impuesto a las Ganancias para la remuneración promedio de cada tramo⁷, extrapolando las remuneraciones para el año completo a través de la evolución del RIPTE (publicado, y estimado para el último trimestre por OPC). Los ajustes planteados por el Decreto 620/21 y las RG AFIP 5008 y 5076, obligaron a establecer una estimación del impuesto para enero-agosto y otra para septiembre-diciembre para poder contemplar las remuneraciones totales alcanzadas durante el año fiscal para cada tratamiento. Con esta metodología de estimación del impuesto, la exención particular del SAC para los tramos establecidos en la Ley 27.617 y sus actualizaciones, no puede calcularse de forma discriminada respecto de la exclusión del impuesto para el mismo tramo, como podría ocurrir en el caso particular para el año 2021, dado que se estipuló en la normativa que su cómputo se realiza por ajustes de la base imponible durante el año fiscal.

Sobre tal distribución de contribuyentes, se excluyó de la muestra el proporcional de los trabajadores en relación de dependencia de Tierra del Fuego informados por AFIP dentro de los contribuyentes BESS para poder calcular el impuesto determinado del universo de contribuyentes identificados alcanzados por el impuesto, y se calculó el gravamen correspondiente a los mismos con el fin de establecer el costo fiscal de ese tratamiento especial establecido en la Ley 19.640 de promoción. Debido a la imposibilidad de contar con una base completa de los magistrados y funcionarios del Poder Judicial Nacional y provinciales, no pudo netearse del total de contribuyentes a dichos agentes excluidos del inciso a) del artículo 82 cuando su nombramiento resultara anterior a 2017, aunque a modo ilustrativo se calculó el costo fiscal de una muestra obtenida del Sistema de Recursos Humanos (SIRHU) que permite simular la incidencia del impuesto sobre dicha muestra en relación al total de contribuyentes. La imposibilidad de restar estos funcionarios excluidos por la legislación vigente representará un error de sobreestimación del impuesto determinado involucrado y, en consecuencia, también de los costos fiscales y los gastos tributarios simulados a lo largo del trabajo (adicional al de las demás exenciones del artículo 26 que no pudieron ser consideradas en esta oportunidad).

A su vez, dentro del universo de contribuyentes considerados alcanzados por el impuesto, se diferenció el tratamiento otorgado como incremento en un 22% de las deducciones personales para los trabajadores en relación de dependencia que desarrollen actividad en la Patagonia, enunciadas en el art. 1 de la Ley 23.272 (La Pampa juntamente con las provinciales de Río Negro, Chubut, Neuquén, Santa Cruz, Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur y el partido de Patagones de la provincia de Buenos Aires) sin posibilidad de incluir el partido de Patagones dentro de este tratamiento especial por no contar con dicha información discriminada. Esto también representará una sobre estimación del impuesto determinado total y de los costos fiscales respecto de la legislación vigente y gastos tributarios simulados en el trabajo.

De esta manera, puede reproducirse y extrapolarse el cálculo de costo fiscal estimado en oportunidad de tratamiento de lo que finalmente fue sancionado como Ley 27.617 de la comparación del marco de referencia antes y después de la sanción de la Ley. Además, también permite cuantificar el costo fiscal de los tratamientos particulares identificados en los párrafos anteriores, con el fin de mostrar el impacto en las estimaciones del cambio en el marco de referencia, que no corresponden estimarse en la metodología de marco de referencia de legislación vigente utilizado por la Secretaría de Hacienda (ver Cuadro 3 y Cuadro 4).

⁷ Para la obtención de la Ganancia Neta, sólo pudieron deducirse los aportes a la seguridad social, pues no se cuenta con información acerca de resto de las deducciones permitidas.

Estimaciones de costos fiscales integrados y aislados sobre marco de referencia ley vigente, y gastos tributarios en referencia un marco teórico.

Sobre la base de estos tres universos de contribuyentes “trabajadores en relación de dependencia”: quienes desarrollan actividades en Tierra del Fuego; quienes lo hagan en las jurisdicciones mencionadas en el art.1 de la Ley 23.272; y el resto de los contribuyentes, se realizaron simulaciones de alternativas respecto de los tratamientos tributarios diferenciales identificados y pasibles de cálculo con la información disponible. En este sentido, las estimaciones de los valores obtenidos no resultan de la adición de los distintos conceptos identificados (aunque en algunos casos así se exponga para una más sencilla interpretación), sino que cada resultado se corresponde con el cálculo de la recaudación obtenida bajo las simulaciones explicitadas dentro de modelo desarrollado a tal efecto de forma independiente, permitiendo así la identificación y desagregación de las estimaciones para cada supuesto.

El Cuadro 5, elimina de forma secuencial los costos fiscales identificados en el orden en el que se exponen en el mismo, incorporando los contribuyentes de Tierra del Fuego; y posteriormente eliminando las deducciones hasta llegar a deducciones personales equivalentes a las permitidas para los contribuyentes autónomos (Deducción especial anual de \$335.356,80), el que a partir de entonces (debido a la mayor amplitud de su base) podrá conformar una simulación de marco teórico de referencia. Sin embargo, la identificación de los ítems a ser considerados en las estimaciones de costos fiscales o gastos tributarios responde exclusivamente a las posibilidades de cálculo con la información disponible, y en ningún caso deberán interpretarse como sugerencias de cambios en la política tributaria sobre el impuesto o críticas al tratamiento otorgado a los contribuyentes por la legislación vigente, en referencia a las advertencias realizadas en BID (2010)⁸.

El Cuadro 6, por su parte, elabora una estimación de los mismos ítems identificados en el cuadro precedente, pero en el supuesto de su eliminación de manera aislada e independiente de los demás componentes del impuesto, con el fin de mostrar los ingresos renunciados que podrían obtenerse sobre el marco de la ley vigente (régimen ley 27.617), y así poder evidenciar la merma de los gastos tributarios estimados ante la reducción del alcance del impuesto.

Finalmente, el Cuadro 7 ejemplifica cuál resultaría la estimación si se realiza de forma aislada e independiente de los demás componentes del impuesto, pero si el alcance y la base de recaudación fuera la de un marco de referencia teórico (en este caso de mayor alcance). En función de la información disponible, con el criterio de ampliar la base del impuesto hasta el punto en el que se considera válida la escala de alícuotas vigente pues es también la que rige para los contribuyentes trabajadores autónomos, se tomó como marco de referencia teórico aquél que permite deducciones personales equivalentes a los de dichos trabajadores autónomos.

GASTOS TRIBUTARIOS EN LOS INGRESOS DEL TRABAJO PERSONAL EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA

El problema central de la definición habitual de gasto tributario es que el concepto de “impuesto de referencia” admite distintas acepciones, lo que a su vez conlleva distintas interpretaciones y cálculos del gasto tributario.

⁸ BID (2010, pág. 16): “...al escoger un sistema tributario de referencia comprensivo nocional, si bien las diferencias conceptuales entre incentivos y gastos tributarios se verían reducidas, podrían afectarse a la vez las sensibilidades políticas respecto del régimen impositivo vigente. En efecto, las elecciones normativas sobre el impuesto de referencia resultarán mucho más evidentes, en la medida que al contrastarse cada sistema tributario con aquél definido como ideal, las diferencias resultantes, que bajo esta metodología serían denominadas gastos tributarios, podrían interpretarse como críticas al marco legal vigente, o bien como propuestas implícitas de reforma tributaria.”

Una definición de amplia aceptación del concepto de gasto tributario lo caracteriza como una transferencia de recursos públicos llevada a cabo mediante la reducción de las obligaciones tributarias con respecto a un impuesto de referencia (*benchmark*), más que por la vía del gasto directo (OCDE (2004) en Villela et al. (2009)). Dado que la definición de ese impuesto de referencia queda a criterio de la jurisdicción que realiza la estimación, la comparación entre países resulta dificultosa. No obstante, existe consenso sobre los posibles enfoques a adoptar respecto de la definición del impuesto (Craig & Allan (2001) en Villela et al. (2009))⁹:

- a) Enfoque Conceptual: vincula al impuesto de referencia con una estructura tributaria teórica que no necesariamente guarda referencia con la legislación vigente (por ejemplo, la definición de renta de Haig-Simons)
- b) Enfoque Legal: se limita a definir al impuesto de referencia en función de la normativa vigente.
- c) Enfoque del Subsidio Análogo: define como gasto tributario a aquellas concesiones tributarias que son análogas a un subsidio directo.

En Argentina, la Secretaría de Hacienda define el gasto tributario como el “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 objetivo de beneficiar a determinadas actividades, zonas, contribuyentes o consumos”. Es decir, se enfoca solo en los casos que se busca otorgar un incentivo económico al contribuyente. Por otra parte, Hutton (2017) calcula el gasto tributario asociado a un impuesto como la diferencia entre la recaudación teórica con la legislación vigente y la recaudación teórica bajo el impuesto de referencia (*benchmark*)¹⁰.

En lo que respecta a la metodología de medición, el Banco Mundial (2003a), OCDE (2010) y Villela et al. (2009) coinciden en tres caminos posibles¹¹:

- a) Método del ingreso renunciado (MIR): Se trata de un cálculo ex post referido a la pérdida de recaudación para el fisco una vez implementada la medida, sin considerar cambios en el comportamiento de los agentes.
- b) Método del ingreso ganado (MIG): Es un cálculo ex ante de la recaudación adicional que generaría la eliminación de un gasto tributario, considerando los cambios en el comportamiento de los agentes.
- c) Método del gasto directo equivalente (MGDE): Estima el subsidio o la transferencia que dejaría a los contribuyentes con un ingreso neto de impuestos similar al que obtienen con la existencia del gasto tributario.

La elección del método depende del objetivo que se persiga. Villela et al. (2009) sostienen que si se desea estimar la mayor recaudación posible que se pueda obtener con la eliminación de un gasto tributario, se debe aplicar el método del ingreso ganado, mientras que si el objetivo es establecer un paralelo entre el presupuesto de gastos directos y el presupuesto de gastos tributarios, resulta más adecuado usar el método del gasto directo equivalente (con la advertencia de que esta medición

⁹ OPC (2019)

¹⁰ BID (2010), pág. 8, señala que “... en la medida que estas concesiones se contrasten contra una definición estrecha del impuesto de referencia, el cual se encuentre cercano a la ley general vigente, podrán existir incentivos tributarios que no puedan ser identificados como gastos tributarios por encontrarse incluidos dentro de la reglamentación del impuesto, a pesar de que desde sus efectos económicos dicha concesión represente efectivamente un estímulo hacia un determinado comportamiento. Este es el caso del tratamiento referido a las amortizaciones aceleradas, y las tasas graduales en el impuesto societario (entre otros) en el enfoque de “impuesto de referencia” del Departamento del Tesoro de Estados Unidos, lo que obligó a la exposición de dichos conceptos de forma adicional haciendo mención a la existencia de dos marcos de referencia alternativos, uno más cercano a lo dictaminado en la ley del impuesto (Reference Tax Baseline), y otro de carácter más normativo (Normal Tax Baseline)”.

¹¹ Un análisis exhaustivo de estos aspectos puede encontrarse en OPC (2019) y OPC (2020).

excederá a la obtenida a partir del método del ingreso renunciado en el monto de los impuestos a aplicarse sobre los subsidios equivalentes aplicados).

Ya sea por las dificultades técnicas para realizar estimaciones confiables respecto del efecto del cambio de comportamiento de los agentes económicos, como por intención de evitar sobreestimaciones de los recursos en juego de los tratamientos diferenciales bajo análisis, el informe elaborado por la Secretaría de Hacienda para el informe de gastos tributarios adjunto al Proyecto de Presupuesto anual de la Administración Nacional se realiza mediante el método de los ingresos renunciados. Por idénticas razones y para una más próxima comparación con los resultados obtenidos por la Secretaría, en el presente documento se adopta el mismo método de cálculo.

Sin embargo, a los fines de evidenciar la necesidad de realizar estimaciones complementarias en contextos de modificaciones relevantes en la legislación, se realizan variaciones en el marco de referencia del universo estudiado, a través de simulaciones de resultados tanto sobre el marco de referencia de la legislación vigente (el marco de referencia cambia con los cambios legislativos de base), como sobre una alternativa respecto de un marco teórico (que mantiene una definición del impuesto de referencia a pesar de las modificaciones legislativas).

GANANCIAS DE LA CUARTA CATEGORÍA. INGRESOS DEL TRABAJO PERSONAL OBTENIDOS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA POR CONTRIBUYENTES ACTIVOS

Una descripción estilizada y sintética del gravamen aplicado sobre las personas humanas cuyos ingresos se originen en la remuneración de su trabajo en relación de dependencia ubica a estos contribuyentes en los incisos a) y b) del artículo 82 de la Ley del Impuesto a las Ganancias como aquellos que desempeñen cargos públicos y quienes ejecuten trabajo personal en relación de dependencia¹², los que deberán aplicar la escala de alícuotas del impuesto progresivo actualizada establecida en el artículo 94 de la Ley sobre su Ganancia Neta Sujeta a Impuesto (GNSI). Esta GNSI se determina detrayendo de su remuneración bruta ciertas deducciones que se asimilan a gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente en condiciones de productividad¹³, determinándose así un monto de Ganancia Neta (GN) que a su vez podrá ser reducido nuevamente mediante la detracción de Deducciones Personales en concepto de ganancia no imponible, cargas de familia y deducciones especiales. Estas Deducciones Personales se ajustarán anualmente por el coeficiente que surja de la variación anual de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPE), correspondiente al mes de octubre del año anterior al del ajuste respecto al mismo mes del año anterior.

¹² Este artículo establece las ganancias de la cuarta categoría, dentro de las cuáles, las referidas al trabajo en relación de dependencia se describen en los incisos a) y b) como aquellos ingresos provenientes de:

a) Del desempeño de cargos públicos nacionales, provinciales, municipales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sin excepción, incluidos los cargos electivos de los Poderes Ejecutivos y Legislativos. En el caso de los Magistrados, Funcionarios y Empleados del PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN y de las provincias y del MINISTERIO PÚBLICO DE LA NACIÓN cuando su nombramiento hubiera ocurrido a partir del año 2017, inclusive.

b) Del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.

¹³ Aportes obligatorios a los sistemas de jubilaciones y a obras sociales y, con determinados límites: primas de seguro de vida, gastos de sepelio, cuotas o abonos a instituciones de cobertura médica, los gastos de asistencia sanitaria, médica y paramédica, los intereses de créditos hipotecarios por compra o construcción de inmuebles nuevos o usados destinados a casa habitación anuales hasta un límite de \$20.000, el 40% de los alquileres de inmuebles destinados a casa habitación, los gastos de movilidad y viáticos hasta un 40% de la ganancia no imponible y los aportes a planes de seguro de retiro privados.

Cuadro 2. Dedicuciones Personales aplicables a contribuyente en relación de dependencia, jubilados y trabajadores autónomos y otras rentas. Año 2021.

CONCEPTO DEDUCIBLE	IMPORTE DE LA DEDUCCIÓN ANUAL 2021
Ganancias no imponibles [Artículo 30, inciso a)]:	\$ 167.678,40
Cargas de familia [Artículo 30, inciso b)]	
1. Cónyuge / Unión convivencial	\$ 156.320,63
2. Hijo	\$ 78.833,08
3. Hijo incapacitado para el trabajo	\$ 157.666,16
Deducción Especial [Artículo 30, inciso c), Apartado 2]. Esta podrá ser incrementada para quienes perciban remuneraciones brutas en determinados tramos (Ley 27.617 y Decreto 620/21)	\$ 804.856,34
En el caso de Trabajadores Independientes (Autónomos)	
Deducción Especial [Artículo 30, inciso c), Apartado 1]	\$ 335.356,79
Deducción Especial [Artículo 30, inciso c), Apartado 1 "nuevos profesionales/emprendedores"]	\$ 419.196,02

Fuente: AFIP y legislación vigente.

Por su parte, para el personal en relación de dependencia y jubilados que vivan en la zona patagónica dispuesta en el artículo 1 de la ley 23.272, las deducciones personales se incrementan en un 22%.¹⁴

La ley 27.617 introdujo importantes modificaciones sobre los empleados en relación de dependencia, con el objetivo de reducir el pago del impuesto, o excluir de dicha obligación, a los trabajadores en relación de dependencia de menores salarios brutos sin ceder recaudación sobre aquellos ubicados en los percentiles superiores de remuneración.

A través de la implementación de una Deducción Especial Incrementada, en primera instancia se excluye de la obligación de retener el impuesto a quienes no superen un determinado monto de remuneración bruta mensual. Alternativamente, para las remuneraciones que no superen dicho monto en más de un 16%¹⁵, se permite aplicar una tabla de deducciones, decreciente en 280 tramos que reduce el salto marginal que se produce al superar el monto de la exclusión.

Esta Deducción Especial Incrementada se estableció con carácter retroactivo a partir del período fiscal iniciado el 01/01/2021, cuando se trate de rentas por desempeño de cargos públicos, trabajadores en relación de dependencia y jubilaciones. De esta manera, se incrementa la Deducción Especial del artículo 30, inciso c), apartado 2, para los sujetos de los tramos inferiores de remuneración bruta, operando alternativamente como una exclusión de la obligación de retener por parte del empleador hasta un determinado primer umbral¹⁶, o como una reducción del monto del impuesto a través de la adición de importes de deducción que se reducen hasta su desaparición una vez superado en un 16% aquel monto¹⁷.

Así, en el primer tramo, para los meses en los que la remuneración bruta de dicho mes o el promedio de las remuneraciones brutas mensuales a ese mes, el que fuere menor, no supere la suma de \$ 150.000 (correspondientes a rentas devengadas desde el 01/01/2021 hasta el 31/08/2021) y de \$175.000 (desde 1/09/2021 hasta 31/12/2021), se computará en el mes que se liquida, una

¹⁴ A su vez, mediante la Ley de Promoción de Tierra del Fuego, las actividades en dicho territorio se encuentran exentas del Impuesto a las Ganancias, por lo que este beneficio resultaría redundante en esta jurisdicción dentro del marco normativo vigente.

¹⁵ A pesar de que para el año 2021 deberán contemplarse dos valores alternativos, según se liquide entre enero y agosto (\$150.000 y \$173.000) o entre septiembre y diciembre (\$175.000 y \$203.000), el porcentaje mencionado se corresponde con los valores finalmente establecidos para el último período debido a la actualización automática anual que rige desde 2018 para todos los componentes del artículo 30 de la ley del impuesto.

¹⁶ Primera parte del penúltimo párrafo del inc. C) del artículo 30 de la ley de Impuesto a las Ganancias.

¹⁷ Segunda parte del penúltimo párrafo del inc. C) del artículo 30 de la ley de Impuesto a las Ganancias.

“Deducción Especial Incrementada” en un monto equivalente al que surja de restar a la ganancia neta, las deducciones correspondientes por ganancia no imponible, cargas de familia y deducción especial, de manera tal que una vez computada, la GNSI sea igual 0.

Por su parte, cuando el monto de remuneración bruta hasta el 31/08/2021 supere \$150.000 y resulte inferior o igual a \$ 173.000, la deducción especial incrementada se determinará según tabla en Anexo IV de la R.G. N° 5008 AFIP. Análogo tratamiento se otorgará cuando el monto de remuneración bruta del período 1/09/2021 - 31/12/2021 supere los \$175.000 del primer tramo y resulte inferior a \$203.000 según tabla del Anexo de la R.G. N° 5076 AFIP.¹⁸

El impuesto determinado cedido a causa de la implementación de esta Ley y sus reglamentaciones y actualizaciones sobre los contribuyentes activos del Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) para 2021 se estima en \$56,6 miles de millones¹⁹, que pueden extrapolarse hasta los \$75,8 miles de millones al contemplar los 2,3 millones de aportantes a otros regímenes previsionales provinciales; Fuerzas Armadas; de Seguridad Nacional²⁰; y de la Policía de CABA (ver sección metodológica).

Cuadro 3. Estimación Costo fiscal Ley 27.617 año 2021.

Cantidad de contribuyentes y miles de millones de \$

COSTO FISCAL LEY 27617	APORTANTES DEPENDIENTES SIPA (BESS)	ART. 30. INC. C) PENÚLTIMO PÁRRAFO PARTE 1	ART. 30. INC. C) PENÚLTIMO PÁRRAFO PARTE 1 Y 2	APORTANTES DEPENDIENTES OTROS REGÍMENES (BESS)	EXTRAPOLACIÓN APORTANTES	ART. 30. INC. C) PENÚLTIMO PÁRRAFO PARTE 1	ART. 30. INC. C) PENÚLTIMO PÁRRAFO PARTE 1 Y 2
Activos en Relación de Dependencia con beneficio adicional del 22% (Región Patagónica 23.272)	436.272	1,3	2,1	247.451	683.723	2,1	3,3
Resto de Activos en Relación de Dependencia.	6.228.606	43,3	54,5	2.056.342	8.284.948	57,6	72,5
Sujeto a Estimación	6.664.878	44,7	56,6	2.303.793	8.968.671	59,7	75,8

Fuente: Elaboración propia sobre datos BESS mayo 2021 y estructura de cargas de familia y puestos según localización geográfica suministrada por AFIP, sobre declaraciones de empleadores del SIPA.

A su vez, esta modificación representa un cambio (reducción) en la base de comparación para establecer el costo fiscal que representan los demás tratamientos preferenciales que se otorguen sobre estos mismos individuos. Puede observarse en el siguiente cuadro, la manera en que este cambio en el marco de referencia de la ley vigente, al operar sobre las deducciones, provoca que las estimaciones de los tratamientos diferenciales sobre quienes desarrollan sus actividades en las jurisdicciones contempladas en los beneficios de la Ley 23.272 (región patagónica), y los beneficiados por la exención promocional en ganancias para la provincia de Tierra de Fuego por la Ley 19.640, se reducen²¹(diferencia entre la columna “Sin Ley 27.617” y la que señala la operatividad conjunta de los dos tramos de Deducción Especial Incrementada, columna “Art. 30. inc. C) Penúltimo párrafo parte 1 y 2”). Sin embargo, dicha reducción no se produce como consecuencia de la disminución de sus beneficios relativos a las demás regiones, sino como resultado de la disminución de los ingresos contemplados como marco de referencia. Este ejemplo evidencia la imposibilidad de realizar comparaciones intertemporales de gastos tributarios cuando estos son estimados sobre un

¹⁸ Las tablas mencionadas serán de aplicación para todo el país, independientemente que los sujetos estén alcanzados por los beneficios otorgados a zonas patagónicas con el 22% de incremento de las deducciones personales.

¹⁹ En oportunidad de la sanción de la Ley 27.617, este valor resultaba en \$41,7 miles de millones como consecuencia de la menor cantidad de Aportantes SIPA recabados en la publicación del Boletín Estadístico de la Seguridad Social de noviembre 2020.

²⁰ Prefectura Naval Argentina, Gendarmería Nacional, Policía Federal Argentina y Servicio Penitenciario Federal.

²¹ La elección de las exenciones y tratamientos diferenciales a estimar responde a la disponibilidad de información. Respecto de criterios y metodologías para la identificación de gastos tributarios, puede consultarse OPC (2019) <https://opc.gob.ar/politica-tributaria/metodologia-del-calculo-del-gasto-tributario/>.

marco de referencia de la normativa vigente, en contextos de cambios normativos frecuentes (como es el caso del Impuesto a las Ganancias en Argentina en los últimos años).

COSTOS FISCALES Y GASTOS TRIBUTARIOS. EL COMPLEMENTO PARA LA COMPRENSIÓN DE LOS RECURSOS EN JUEGO.

En lo que respecta al tratamiento de los contribuyentes en la región patagónica, los cálculos obtenidos con la metodología descrita muestran una desviación de -7,3% respecto de los cálculos publicados en las estimaciones para 2021 del Proyecto de Presupuesto 2022 (PP2022 pág. 70). Por su parte, la exención dispuesta por la Ley 19.640 sobre estos contribuyentes representaría \$7,3 miles de millones cuando se contempla su inclusión dentro del beneficio de deducciones para toda la región patagónica, participando en un 39,5% del estimado en el Proyecto para todas las actividades y contribuyentes en dicho territorio (PP2022 pág. 72).

Respecto de la exclusión de los ingresos de magistrados y funcionarios de los Poderes Judiciales nacional y provinciales, se realizó una estimación sobre la base de información de jurisdicción nacional que no pudo extrapolarse al total de funcionarios (y por tanto, tampoco realizar el ajuste de estos funcionarios no alcanzados por el tributo²² dentro del total de contribuyentes simulados), pero que permite inferir la baja incidencia de la reforma de la Ley 27.617 debida a la distribución de contribuyentes en los tramos superiores de remuneración.

Cuadro 4. Estimación Costo fiscal en el Impuesto a las Ganancias de empleados en relación de dependencia de determinados tratamientos particulares en el marco de referencia Ley 27.617. año 2021.

Cantidad de aportantes y miles de millones de \$

COSTO FISCAL (CON MARCO DE REFERENCIA RÉGIMEN LEY 27617)	SOBRE UNIVERSO DE APORTANTES SIPA				EXTRAPOLACIÓN CON OTROS RÉGIMENES				
	APORTANTES DEPENDIENTES SIPA (BESS)	SIN LEY 27.617	ART. 30. INC. C) PENÚLTIMO PÁRRAFO PARTE 1	ART. 30. INC. C) PENÚLTIMO PÁRRAFO PARTE 1 Y 2	APORTANTES DEPENDIENTES OTROS RÉGIMENES (BESS)	EXTRAPOLACIÓN APORTANTES	SIN LEY 27.617	ART. 30. INC. C) PENÚLTIMO PÁRRAFO PARTE 1	ART. 30. INC. C) PENÚLTIMO PÁRRAFO PARTE 1 Y 2
Tratamiento Particular Ley 23272 (sin Tierra del Fuego - Ley 19.640)	436.272	9,8	7,2	7,0	247.451	683.723	15,4	11,3	10,9
Exención Tierra del Fuego (Integrante Ley 23272)	33.516	4,6	4,4	4,3	23.181	56.697	7,9	7,5	7,3
Exención Tierra del Fuego (Sin Integrar Ley 23272)	33.516	5,7	5,0	4,9	23.181	56.697	9,6	8,4	8,2
Exclusión Magistrados Nacionales base SIRHU (CSJN+CM+PG)	27.048	17,9	17,6	17,4			s/d		

Fuente: Elaboración propia sobre datos BESS mayo 2021 y estructura de cargas de familia y puestos según localización geográfica suministrada por AFIP, sobre declaraciones de empleadores del SIPA.

Sin embargo, el interés del presente documento no se centra en estas estimaciones puntuales²³, sino en las implicancias que la nueva conformación del tributo sobre los contribuyentes en relación de dependencia configura en el análisis y estimaciones de modificaciones adicionales a los gastos tributarios que pudieran introducirse en el futuro, cuando se los realice sobre el marco de referencia de la legislación vigente.

²² El artículo 82 inc.a) segundo párrafo expresa: "En el caso de los Magistrados, Funcionarios y Empleados del PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN y de las provincias y del MINISTERIO PÚBLICO DE LA NACIÓN cuando su nombramiento hubiera ocurrido a partir del año 2017, inclusive."

²³ El análisis particular del proyecto que finalmente fue plasmado a través de la Ley 27.617 puede consultarse en el: <https://www.opc.gob.ar/impacto-proyectos-de-ley/impacto-fiscal-del-proyecto-de-modificacion-al-impuesto-a-las-ganancias-personas-humanas-expte-6960-d-2020-y-proyecto-dictamen/>

Efectivamente, sobre el universo de los contribuyentes en relación de dependencia, la ley 27.617 modifica el marco de referencia de lo usualmente entendido como impuesto a la renta, generando un umbral de remuneración bruta que se excluye del impuesto independientemente de las deducciones que pudieran aplicarse para arribar a la Ganancia Neta y la GNSI. Esta modalidad de exclusión en función de la remuneración bruta impone además un umbral sobre toda la estructura del impuesto para la determinación de la base imponible, que amplía el margen de diferencia entre los conceptos de Costo fiscal (contra la legislación vigente) y Gasto tributario en las estimaciones de recursos cedidos por tratamientos diferenciales sobre determinadas actividades, regiones o sujetos.

En trabajos metodológicos previos²⁴ de la OPC se ha señalado que, dadas las interrelaciones existentes entre los distintos tratamientos especiales dentro del mismo tributo, como también entre diferentes tributos, la cuantificación de dichos tratamientos se modificará en el caso que los mismos sean contemplados de forma individual y aislada, respecto de una cuantificación integrada (que, a su vez requiere interpretar un orden en la relación de dichos tratamientos). Sin embargo, ambas metodologías resultarán apropiadas en relación con la información objetivo que se pretenda evidenciar y el marco de referencia que se establezca a tal fin.

De esta manera, si se pretende estimar el Costo fiscal de una determinada modificación tributaria marginal, establecer una metodología que integre los distintos componentes del tributo sobre un marco de referencia de la legislación vigente, arrojará la mejor aproximación a los recursos que se encuentran en juego dentro de la evaluación de esa discusión puntual.

Por el contrario, para la evaluación integral de la política tributaria vigente y la incidencia que sobre ella tendría la medida puntual que se encuentra en observación, se requiere conocer un marco de referencia teórico acorde a los lineamientos del sistema tributario deseado (*benchmark*), donde se encuentren definidos no sólo los componentes de la estructura básica de cada impuesto de la forma más amplia posible, sino también las interrelaciones que se espera que existan entre los tributos o los propios componentes dentro de cada tributo. En este caso, el esfuerzo se centrará en acordar ese marco de referencia deseado, pues entrarán en juego las diversas valoraciones sociales que finalmente serán plasmadas en la ley. Una vez acordado el marco teórico, podrán estimarse cada una de las variaciones respecto de éste, tanto de forma aislada como integrada, pero en cada caso, se podrán identificar los recursos involucrados sin interferencias de medidas ya vigentes que pudieran modificar la base para el cálculo de las políticas que se encuentran en evaluación.

Así, en oportunidad de la discusión de cualquier reforma tributaria, ambos enfoques resultan complementarios, pues permiten poner en contexto teórico el costo fiscal de las propuestas a la vez que ampliar el espectro de alternativas posibles en conocimiento de los recursos involucrados, es decir, evaluar la incidencia tributaria diferencial de diversas alternativas de política tributaria.

De tal forma, a los fines de evidenciar las diferencias y complementariedades de ambos enfoques, se realiza el ejercicio de evaluar los costos fiscales y gastos tributarios de diversos componentes del Impuesto a las Ganancias que recae sobre el trabajo en relación de dependencia. El universo de contribuyentes y la materia imponible escogidos para estos ejercicios de estimación se justifica en la posibilidad de señalar no sólo los resultados cuantitativos sobre los recursos, sino también la posibilidad de mostrar el alcance y la incidencia sobre los contribuyentes, con la información disponible, para evidenciar los efectos que las modificaciones profundas en el marco de referencia de la legislación vigente pueden provocar sobre las estimaciones de gastos tributarios.

²⁴Ver OPC (2020) <https://www.opc.gob.ar/politica-tributaria/gastos-tributarios-cuestiones-metodologicas-y-analisis-del-presupuesto-2021/>, como así también OPC (2019)

COSTO FISCAL. ANÁLISIS INTEGRADO VS. ANÁLISIS INDEPENDIENTE

En esta sección se realizará el análisis sobre el marco de referencia de la legislación vigente (Régimen Ley 27.617). Para ello, en comparación con las estimaciones de costo fiscal señaladas en el apartado anterior, se elaboran opciones sobre eventuales tratamientos que se apartan del sistema general aplicado sobre estos contribuyentes²⁵, en un ejercicio de modificación del tributo o eliminación de ciertos gastos tributarios identificados, bajo dos alternativas: en forma secuencial e integrada, y en forma independiente (aislada), en ambos casos desde el marco de referencia del régimen vigente de la Ley 27.617 y sus reglamentaciones y modificaciones.

Cuadro 5. Estimación Costo fiscal Integrado de diversos conceptos sobre trabajadores en relación de dependencia. Año 2021

Cantidad de aportantes y miles de millones de \$

RELACIÓN DE DEPENDENCIA "ACTIVOS" RECAUDACIÓN CEDIDA POR CONCEPTO	APORTANTES DEPENDIENTES SIPA (BESS)	ANÁLISIS INTEGRADO SECUENCIAL (APORTANTES DEPENDIENTES SIPA BESS)			ANÁLISIS INTEGRADO SECUENCIAL (EXTRAPOLACIÓN TOTAL APORTANTES DEPENDIENTES BESS)				
		IMPUESTO DETERMINADO VIGENTE ANUALIZADO	GASTO TRIBUTARIO INCREMENTAL	GASTO TRIBUTARIO ACUMULADO	APORTANTES DEPENDIENTES OTROS REGIMENES (BESS)	EXTRAPOLACIÓN APORTANTES	IMPUESTO DETERMINADO VIGENTE ANUALIZADO	GASTO TRIBUTARIO INCREMENTAL	GASTO TRIBUTARIO ACUMULADO
Exención del Tierra del Fuego (Integrante Ley 23272)	33.516	4,3			23.181	56.697	7,3		
Régimen vigente Ley 27.617 (Sin Ley 19.640 con Deducción Región Patagónica Ley 23.272)	6.698.394	518,9	-4,3	-4,3	2.326.974	9.025.368	699,2	-7,3	-7,3
Deducción Regiones Patagónicas Ley 23.272 (Incluye Tierra del Fuego)	468.687	526,4	-7,5	-11,8	270.632	739.319	830,3	-11,8	-19,1
LEY 27617 (INC. C) PMO. PFO. PARTE 2 (Tablas Resolución AFIP Nro. 5008 y 5076)	6.698.394	538,8	-12,4	-24,2	2.326.974	9.025.368	725,9	-16,7	-35,8
LEY 27617 (INC. C) PMO. PFO. PARTE 1 (Remuneración bruta mínima exenta)	6.698.394	586,6	-47,9	-72,1	2.326.974	9.025.368	790,4	-64,5	-100,3
Deducción Especial Art. 30 inc. C) apartado 2 (solo por la diferencia respecto del apartado 2 - Autónomos)	6.698.394	921,4	-334,7	-406,8	2.326.974	9.025.368	1.241,5	-451,0	-551,3

Fuente: Elaboración propia sobre datos BESS mayo 2021 y estructura de cargas de familia y puestos según localización geográfica suministrada por AFIP, sobre declaraciones de empleadores del SIPA.

Para el análisis secuencial, se hace necesaria la incorporación de los trabajadores de Tierra del Fuego para arribar al universo posible de contribuyentes²⁶; luego se elimina el gasto tributario de la deducción especial a los trabajadores de la Patagonia²⁷ (con Tierra del Fuego); y finalmente se desagrega el sistema de Deducciones Personales Especiales diferenciales de los trabajadores en relación de dependencia. Estas deducciones, se eliminan también secuencialmente, comenzando por

²⁵ En función de las posibilidades que permite la información disponible. Desarrollos metodológicos acerca de la elección o pertinencia de los tratamientos diferenciales dentro del enfoque de gastos tributarios puede consultarse en OPC (2019).

²⁶ Debe recordarse aquí que el universo de magistrados y funcionarios del Poder Judicial no se excluyeron por la imposibilidad de contar con información que permita la extrapolación de la muestra recabada. En tal sentido, se hace la advertencia que existirá una sobre estimación en las recaudaciones simuladas equivalente al impuesto determinado de dichos funcionarios.

²⁷ Si bien se contó con información de trabajadores por provincia, no se pudo distinguir la región de Carmen de Patagones dentro del mencionado beneficio.

la correspondiente a los contribuyentes del segundo tramo de la Deducción Especial Incrementada (apartado 2 del inciso c) del artículo 30 del impuesto, segunda parte del penúltimo párrafo); luego la exclusión de la obligación para los que no lleguen al umbral (enunciado en la primera parte del mismo párrafo); extendiendo finalmente la estimación para el supuesto de igualar las deducciones especiales con las vigentes para el tratamiento de los trabajadores autónomos (igualando la deducción especial del apartado 2 del inciso c) del artículo 30 del impuesto a la del apartado 1)²⁸.

Resulta necesario aquí, hacer la advertencia que esta última diferenciación entre el apartado 1 y 2 el inciso c) del artículo 30, se realiza al sólo efecto de mostrar la implicancia de la exclusión del primer tramo de contribuyentes y su interrelación con el sistema de deducciones personales, pues el marco de referencia teórico del impuesto reviste una discusión política que refleje los juicios de valor de la sociedad, en la cual la OPC no tiene participación.

Una segunda advertencia se requiere respecto de la interpretación de la reforma del agregado del penúltimo párrafo del apartado 2 del inc. c) del artículo 30, pues en la interpretación de que la segunda parte del párrafo surge a consecuencia de reducir el salto de alícuota marginal provocado al exceder el umbral de impuesto cero, se muestran los resultados de la posible aplicación de la deducción correspondiente al segundo tramo de forma independiente de la aplicación a la correspondiente a la del primer tramo, pero no se plantea la posibilidad de aplicación únicamente de la deducción del primer tramo (eliminación de la primera parte del penúltimo párrafo, manteniendo las deducciones decrecientes del segundo tramo).

Cuadro 6. Estimación Costo fiscal Aislado de diversos conceptos sobre trabajadores en relación de dependencia.

Cantidad de aportantes y miles de millones de \$

RELACIÓN DE DEPENDENCIA "ACTIVOS". RECAUDACIÓN CEDIDA POR CONCEPTO SOBRE MARCO DE REFERENCIA RÉGIMEN 27.617	ANÁLISIS AISLADO (CADA IMPUESTO DETERMINADO CEDIDO SIN MODIFICAR EL RESTO DEL IMPUESTO)		ANÁLISIS INDEPENDIENTE DE CADA MODIFICACIÓN (EXTRAPOLACIÓN TOTAL APORTANTES DEPENDIENTES BESS)		
	IMPUESTO DETERMINADO VIGENTE ANUALIZADO	GASTO TRIBUTARIO INDIVIDUAL	EXTRAPOLACIÓN APORTANTES	IMPUESTO DETERMINADO VIGENTE ANUALIZADO	GASTO TRIBUTARIO INDIVIDUAL
Exención Tierra del Fuego (sin integrar Ley 23272)		4,9	56.697		8,2
Régimen vigente Ley 27.617 (con Ley 19640 y Deducciones Ley 23.272)	514,6		8.968.671	692,4	-
Deducción Regiones Patagónicas Ley 23.272 (con Ley 19640)	521,5	7,0	683.723	817,3	10,9
LEY 27617 (INC. C) PMO. PFO. PARTE 2 (Tablas Resolución AFIP Nro. 5008 y 5076)	526,5	12,0	8.968.671	708,5	16,1
LEY 27617 (INC. C) PMO. PFO. PARTE 1 (Remuneración bruta mínima exenta)	571,2	44,7	8.968.671	768,6	60,1
Deducción Especial Art. 30 inc. C) apartado 2 (solo por la diferencia respecto del apartado 2 - Autónomos)	642,2	127,6	8.968.671	864,1	171,7

Fuente: Elaboración propia sobre datos BESS mayo 2021 y estructura de cargas de familia y puestos según localización geográfica suministrada por AFIP, sobre declaraciones de empleadores del SIPA.

Sobre este enfoque secuencial, aparece la posibilidad de cálculo de un costo fiscal integrado, el que explicita un criterio secuencial de articulación. En este caso particular, se procedió a eliminar en primer lugar los beneficios sobre determinadas regiones, para luego proceder en la eliminación de los beneficios por niveles de remuneración y finalmente las diferencias por tipo de relación laboral.

²⁸ No se continuó con la ampliación de la GNSI mediante la eliminación de las demás deducciones generales por las siguientes razones. Por una parte, porque al no contar con la apertura de las deducciones generales de autónomos, no pueden simularse para los trabajadores en relación de dependencia de forma de estimar un tratamiento equivalente (por ello, se remarca el carácter de ejercicio ejemplificativo de las presentes estimaciones). Por otra parte, porque en la interpretación de que el marco de referencia de un tributo es integrado también por las escalas de alícuotas, sólo hasta la diferencia en la Deducción Especial del apartado 1 y 2 puede interpretarse un tratamiento diferenciado respecto de los autónomos, en la medida que ambos tipos de contribuyentes enfrentan la misma tabla. Si se eliminara el resto de las deducciones deberían contemplarse escalas de alícuotas alternativas acordes (lo que constituye simulaciones de alternativas de política tributaria, que no forman parte del objeto del presente trabajo).

Esta puede ser una forma de mostrar el costo fiscal de todos los tratamientos en conjunto (si por ejemplo decidiera tomarse un marco de referencia teórico de todos estos tratamientos señalados), pero no necesariamente resultará acorde con reformas sobre cada uno de los tratamientos en forma independiente.

En el Cuadro 6 se expone el costo fiscal que la eliminación de cada uno de los tratamientos señalados anteriormente representa cuando se los evalúa de manera independiente, es decir, manteniendo constantes todos los demás componentes del sistema tributario. Esta metodología de cálculo independiente no permite la sumatoria de gastos tributarios para estimar de forma agregada el costo fiscal del total de los contemplados en la tabla, pero muestra el efecto de cada uno de los tratamientos de manera aislada sin necesidad de explicitar criterios de integración, sino tan sólo referenciar a los existentes en la legislación vigente.

De esta manera, pueden apreciarse diferencias en las estimaciones de los beneficios bajo análisis explicados por las interacciones entre los componentes del impuesto, por ejemplo, que afectan a Tierra del Fuego y la región patagónica.

Sin embargo, la evidencia más palpable respecto dichas interacciones se observa en el efecto que genera el umbral de remuneraciones implementado en el nuevo marco vigente, que reduce sustancialmente el rendimiento recaudatorio de la eliminación de los demás tratamientos preferenciales simulados.

En el ejercicio realizado, el rendimiento de la eliminación del diferencial de la deducción especial permitido para los trabajadores en relación de dependencia y los autónomos, se reduce de \$451 miles de millones a \$172 miles de millones, como consecuencia de la aplicación del penúltimo párrafo del apartado 2 del inc. c) del artículo 30, implementado por la Ley 27.617 y sus reglamentarias y modificatorias. (Ver análisis gráfico comparado).

De esta manera, se evidencia la forma en que las modificaciones sustanciales en el marco de referencia no sólo rompen las posibilidades de comparación internacional de gastos tributarios (como usualmente se señala en la bibliografía específica), sino también el análisis de la evolución de estos en series temporales aún dentro de una misma jurisdicción.

En el Gráfico 1 se muestra la incidencia de la alícuota efectiva (impuesto determinado respecto de la remuneración bruta) por tramo de remuneración bruta promedio mensual²⁹ para 2021 (sin proporcional de Sueldo Anual Complementario) de los trabajadores dependientes, para cada una de las simulaciones del impuesto determinado referenciado en las líneas de cada gráfico.

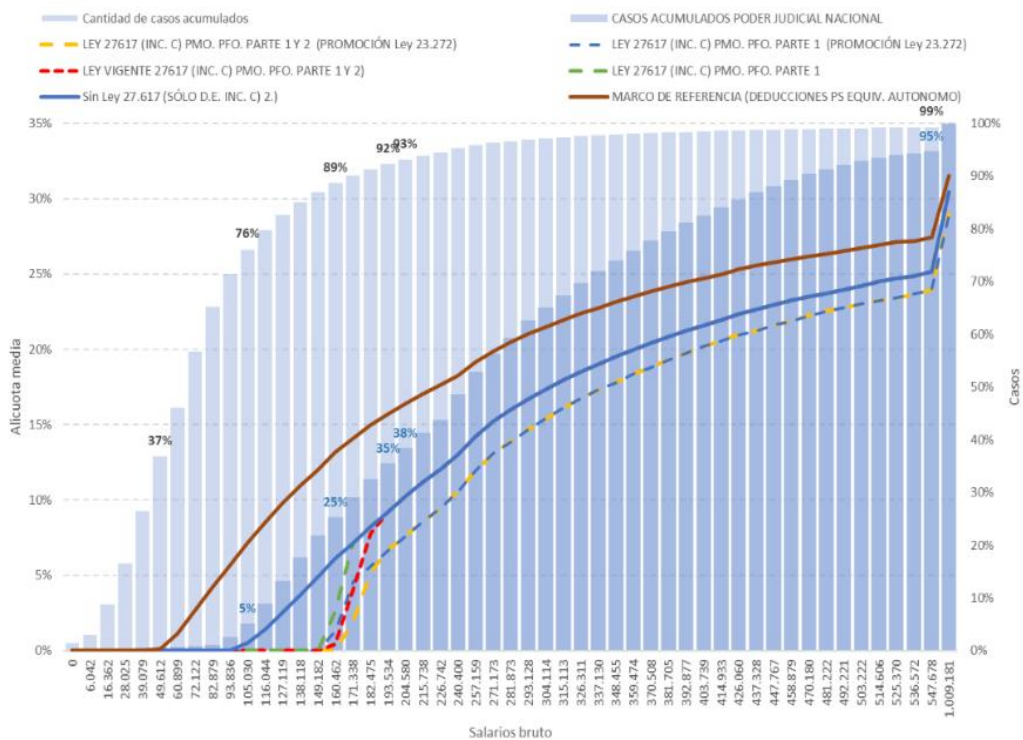
Por su parte, en las series representadas por las barras como fondo del gráfico, se referencian los percentiles de trabajadores acumulados hasta cada de remuneración bruta para cada universo referenciados (total de trabajadores en relación de dependencia, y magistrados y funcionarios de la muestra del Poder Judicial a la que se pudo acceder), con el objetivo de identificar el porcentaje de trabajadores incididos en cada simulación.

²⁹ Obtenidos a través de la actualización de los tramos de remuneraciones expuestos en el BESS referenciados en la sección metodológica.

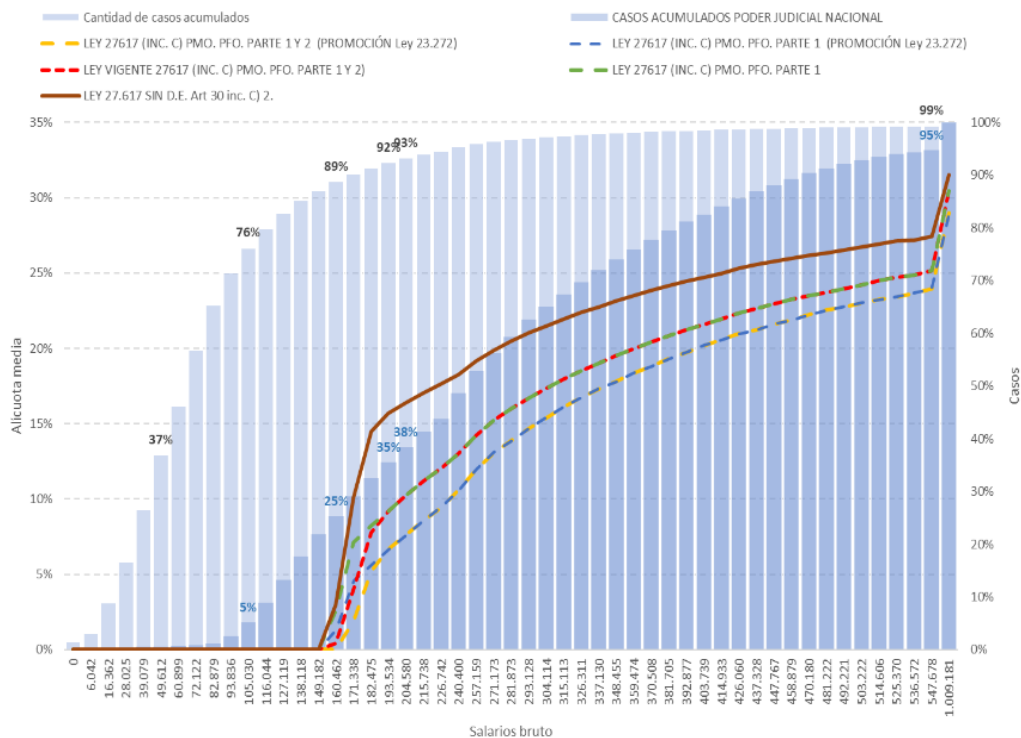
Gráfico 1. Estimación de incidencia de tratamientos diferenciales sobre trabajadores en relación de dependencia desde el marco de referencia del régimen vigente Ley 27.617.

Pago del impuesto en relación con el salario bruto estimado anual 2021 (Alicuota media) y Percentiles de Casos trabajadores dependientes del SIPA.

a) Análisis Integrado



b) Análisis Aislado: "Costo fiscal Independiente respecto Régimen Vigente"



Fuente: Elaboración propia sobre datos BESS Mayo 2021 y estructura de cargas de familia y puestos según localización geográfica suministrada por AFIP, sobre declaraciones de empleadores del SIPA.

De tal manera, de derecha a izquierda se puede identificar visualmente la forma en que se amplía la base de contribuyentes alcanzados y se aumenta la alícuota efectiva que paga cada percentil al eliminar los tratamientos diferenciales, tanto de forma secuencial e integrada (Gráfico a)), como de manera Aislada (Gráfico b)). Se aprecia que la exclusión de los trabajadores de menores remuneraciones provoca tanto un seguro sobre tales trabajadores respecto de medidas que pudieran adoptarse en el Impuesto a las Ganancias, como también la correspondiente limitación en el rendimiento de la eliminación de los tratamientos diferenciales existentes (comparación de rendimientos recaudatorios entre los cuadros 4 y 5).

GASTO TRIBUTARIO SOBRE EL MARCO DE REFERENCIA TEÓRICO

Como se advirtió en secciones anteriores, la determinación del marco teórico de referencia (*benchmark*) no puede hacerse sin explicitar los juicios de valor (discusión política) respecto del sistema tributario deseado. En tal sentido, y en oportunidad de haber descripto con anterioridad la eliminación secuencial de gastos tributarios para acumular el costo fiscal de todos los tratamientos identificados, se realiza el ejercicio de estimar de forma independiente cada uno de ellos estableciendo como referencia el impuesto determinado que se obtiene para un tratamiento de las deducciones personales equivalente al de los trabajadores autónomos.

Nuevamente aquí debe advertirse que, para un tratamiento totalmente equivalente de los trabajadores dependientes y autónomos, debería poder aplicarse sobre los dependientes las deducciones generales por tramo de ingreso que realizan los trabajadores autónomos. Sin embargo, al no poder contarse con dicha información para los períodos y tramos suministrados por AFIP para los contribuyentes dependientes, dicha equiparación no pudo llevarse a cabo. De tal forma, el presente ejercicio, debe interpretarse como tal, realizado con el objeto de poder interpretar las diferencias en las estimaciones que las distintas metodologías pueden arrojar respecto de los recursos cedidos, y no como una estimación exacta de los gastos tributarios evaluados.

Sobre tal elección arbitraria y con los fines didácticos explicitados previamente, se pueden simular los gastos tributarios de los componentes identificados en este trabajo, de forma individualizada y sobre la referencia de una estructura del impuesto que partiera de la última línea del cuadro de costos fiscales integrados de la sección anterior, como se muestra en el Cuadro 7.

Esta metodología, permite evaluar los recursos cedidos en cada caso y en ausencia de reducciones previas de los recursos en juego, de manera de contemplar en forma complementaria lo que la política en discusión representaría sobre el tributo amplio estimado como referencia. Claramente, al realizarse los cálculos sobre un impuesto determinado de mayor alcance en términos de contribuyentes y sobre una base imponible más amplia, los gastos tributarios estimados resultan mayores en todos los casos para los ejercicios planteados³⁰, pero permite poner en contexto teórico la acumulación de tratamientos diferenciales otorgados.

Por ejemplo, el costo fiscal para 2021 ocasionado por la aplicación de la exención promocional sobre los trabajadores de Tierra del Fuego, se incrementa de \$7,3 miles de millones a \$13,2 miles de millones cuando se lo estima como gasto tributario sobre el marco de referencia escogido en este caso. De manera análoga, el costo fiscal resultante de la reforma de la ley 27.617, se amplía de \$75,8 miles de millones hasta un gasto tributario de \$362,5 miles de millones al ampliar la base, principalmente con la eliminación de la diferencia en la deducción especial entre dependientes y autónomos.

³⁰ Debido a que no se realizan simulaciones sobre gastos tributarios negativos (como mecanismos de retención o tratamientos que determinen acumulación de impuestos, etc.)

Cuadro 7. Estimación Gastos Tributarios de diversos conceptos sobre trabajadores en relación de dependencia, respecto del Marco Teórico de Referencia. Año 2021

Cantidad de aportantes y miles de millones de \$

RELACIÓN DE DEPENDENCIA "ACTIVOS". GASTO TRIBUTARIO PARTICULAR SOBRE MARCO DE REFERENCIA	APORTANTES DEPENDIENTES SIPA (BESS)	APORTANTES DEPENDIENTES SIPA BESS		EXTRAPOLACIÓN TOTAL APORTANTES DEPENDIENTES BESS		
		IMPUESTO DETERMINADO MARCO DE REFERENCIA	GASTO TRIBUTARIO AISLADO	EXTRAPOLACIÓN APORTANTES	IMPUESTO DETERMINADO MARCO DE REFERENCIA	GASTO TRIBUTARIO AISLADO
Impuesto Determinado sobre Marco de Referencia	6.698.394		921,4	9.025.368	1.241,5	
DEDUCCIONES						
Deducción Especial Ley 26.617 (mínimo exento: art. 30 inc. C). Penúltimo párrafo primera parte)	6.698.394	669,5	- 251,9	9.025.368	902,1	- 339,4
Deducción Especial Ley 26.617 (mínimo exento: art. 30 inc. C). Penúltimo párrafo primera parte y segunda parte)	6.698.394	652,4	- 269,0	9.025.368	879,0	- 362,5
Deducción Especial Ley 26.617 (art. 30 inc. C). Penúltimo párrafo, sólo segunda parte)	6.698.394		- 17,1	9.025.368	-	- 23,1
Deducción Especial Art. 30 inc. C) apartado 2 (Solo por la diferencia respecto de Autónomos -inc. C) apartado 1)	6.698.394	586,6	- 334,7	9.025.368	790,4	- 451,0
Deducción Regiones Patagónicas Ley 23.272	468.687	911,1	- 10,3	739.319	1.437,2	- 16,2
EXENCIONES						
Exención Tierra del Fuego como integrante de la Ley 23.272	33.516		- 7,8	56.697	-	- 13,2
Exención Tierra del Fuego en ausencia de Ley 23.272	33.516		- 8,7	56.697	-	- 14,7
Exención de los magistrados y funcionarios del Poder Judicial Nacional (SIRHU)	27.048		- 22,0		s/d	

Fuente: Elaboración propia sobre datos BESS mayo 2021 y estructura de cargas de familia y puestos según localización geográfica suministrada por AFIP, sobre declaraciones de empleadores del SIPA.

En el Gráfico 2, se expone la incidencia de la estimación de Gastos Tributarios sobre el Marco Teórico, la que permite identificar los efectos de cada uno de los tratamientos de forma individualizada y aislada, como así también su comparación con la incidencia de los Costos Fiscales Independientes respecto del Régimen Vigente, representada en el panel b) del Gráfico 1.

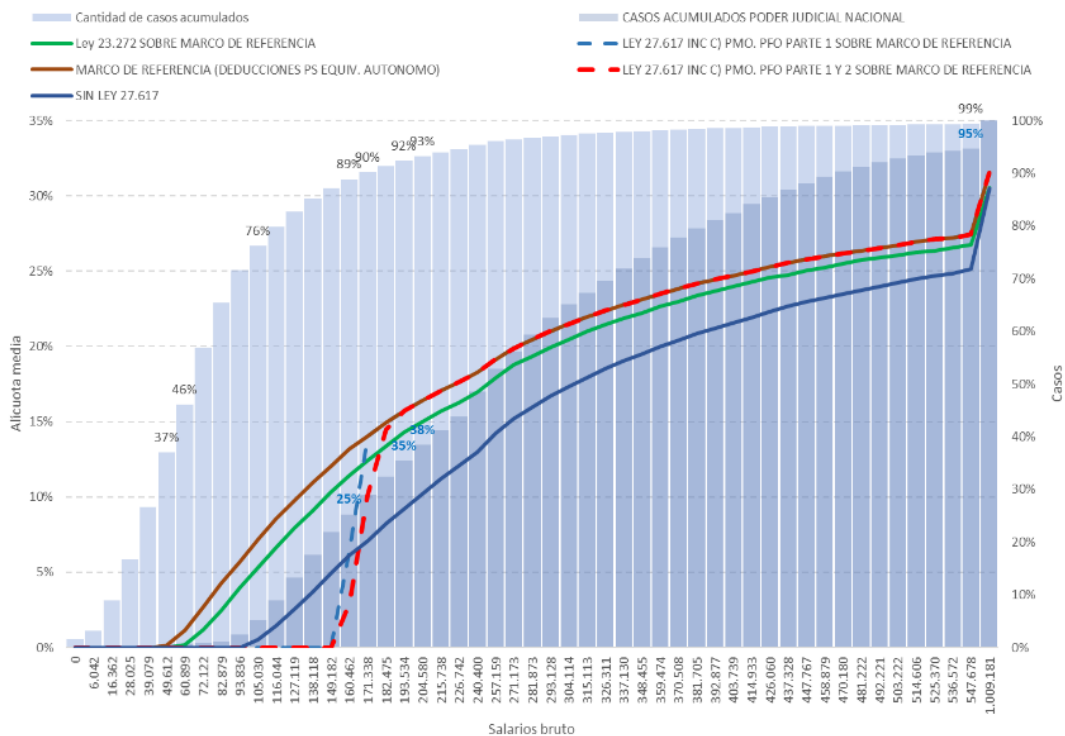
En este caso, se muestra la implementación de los tratamientos referenciados en cada serie de "líneas" del gráfico en relación con el marco teórico de referencia más amplio arbitrariamente elegido (resignando recursos de izquierda a derecha). Puede observarse que cada uno de los tratamientos preferenciales señalados, al estimarse desde un rendimiento mayor (expuesto como alícuotas efectivas más altas para cada percentil de remuneraciones), representa una mayor cesión de recursos en comparación a la obtenida respecto de la legislación vigente.

La metodología del marco de referencia teórico permite advertir sobre los alejamientos del "impuesto deseado" que se encuentran en vigencia, y constituye un complemento a la hora de evaluar cambios en la política tributaria. Cuanto más amplio se defina ese marco de referencia, más costosas resultarán las estimaciones de cesiones tributarias, y es por ello por lo que vale nuevamente la advertencia respecto de la necesidad de consenso amplio al momento de establecer dicho marco.

Sin embargo, una vez logrado el consenso de criterios para determinar el marco de referencia, esta metodología es compatible con la elaboración de comparaciones intertemporales aún en contextos de cambios normativos, para un mismo marco teórico tomado como referencia, y permite observar la evolución de los tratamientos diferenciales en el tiempo para la evaluación presupuestaria plurianual.

Gráfico 2. Gastos Tributarios de diversos conceptos sobre trabajadores en relación de dependencia, respecto del Marco Teórico de Referencia.

Pago del impuesto en relación con el salario bruto estimado anual 2021 (Alícuota media) y Percentiles de Casos trabajadores dependientes del SIPA.



Fuente: Elaboración propia sobre datos BESS mayo 2021 y estructura de cargas de familia y puestos según localización geográfica suministrada por AFIP, sobre declaraciones de empleadores del SIPA.

SÍNTESIS Y CONCLUSIONES

El presente trabajo abordó distintos resultados de estimación de gastos tributarios que pueden obtenerse sobre metodologías diversas. En esta oportunidad, sobre estimaciones propias de tratamientos diferenciales que pueden detectarse sobre los trabajadores en relación de dependencia se evidenciaron las divergencias que se manifiestan al contemplar marcos de referencia alternativos. Se concluye en la necesidad de complementar las estimaciones sobre la legislación vigente juntamente con las obtenidas sobre un marco teórico, sobre todo, en contextos de modificaciones tributarias profundas que cambian el impuesto de comparación desde el marco normativo vigente.

Para ello, luego de una breve introducción respecto de los aspectos determinantes en las estimaciones de gastos tributarios, y las premisas contempladas por las estimaciones nacionales y en el presente trabajo, se describieron las características del Impuesto a las Ganancias determinado para los trabajadores en relación de dependencia y las implicancias que sobre el marco de referencia de la ley vigente representaron las principales modificaciones de la ley 27.617. En base a dicha descripción, se realizaron estimaciones del costo fiscal para el año 2021 implicado en determinados tratamientos diferenciales identificados en el informe de gastos tributarios publicado por la Secretaría de Hacienda y otras simulaciones propias, para representar la metodología de gastos tributarios sobre la referencia de la legislación vigente.

En la interpretación de las modificaciones de la Ley 27.617 como un cambio sustantivo en el marco de referencia de la ley vigente, se señalaron las diferencias en las estimaciones que arrojan estos cambios, destacando la necesidad de contemplar estimaciones alternativas sobre un marco de referencia teórico que permita la evaluación intertemporal de los tratamientos diferenciales ya existentes, como así también las posibles modificaciones futuras de manera independiente de las concesiones tributarias ya otorgadas. A partir de entonces, se demostró la diferencia de estimación que se obtiene al contemplar el ingreso renunciado por cada uno de los tratamientos identificados cuando se los calcula de manera aislada respecto de la legislación vigente, y de la obtenida cuando se interpretan de forma integrada los diversos tratamientos dentro del tributo, ante cambios sustantivos en la legislación de referencia.

Como consecuencia, se simula un marco de referencia teórico que permite la aplicación de la tabla de alícuotas vigente unificada para contribuyentes dependientes y autónomos, para establecer el gasto tributario de cada uno de los ítems identificados respecto del impuesto teórico y de forma aislada de los demás tratamientos diferenciales. De esta manera, se logran comparar los resultados obtenidos para evidenciar la necesidad de evaluar ambos marcos de referencia de forma complementaria, permitiendo la obtención del costo fiscal de cada una de las medidas respecto de la legislación vigente, sin perder de vista la evaluación de los gastos tributarios implícitos en referencia al impuesto teórico.

Como corolario, el presente trabajo continúa con las observaciones en relación con las implicancias de las metodologías de estimación a la hora de evaluar la política tributaria desde la óptica presupuestaria de los recursos comprometidos en tratamientos que se aparten del entendido como general, y la necesidad de definir un tratamiento general teórico alternativo a la legislación vigente, en contextos de modificaciones normativas que alteren el marco de referencia de forma sustantiva.

BIBLIOGRAFÍA

Banco Mundial (2003a): “Why worry about tax expenditures”, Prem Notes Economic Policy, No. 77.

Banco Mundial (2003b): “Tax Expenditures--Shedding Light on Government Spending through the Tax System: Lessons from Developed and Transition Economies”. <https://elibrary.worldbank.org/doi/abs/10.1596/0-8213-5601-1>

BID (2010): “Gastos tributarios para la promoción de inversiones en el impuesto a la renta de las empresas”, DOCUMENTO DE DEBATE # IDB-DP-137: <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Gastos-tributarios-para-la-promoci%C3%B3n-de-inversiones-en-el-impuesto-a-la-renta-de-empresas.pdf>

Hutton, E. (2017): “The Revenue Administration–Gap Analysis Program : Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation”. IMF Technical Notes and Manuals 17/04.

MTySS (2011): “MARCO CONCEPTUAL DEL SISTEMA DE ESTADÍSTICAS E INDICADORES DEL SISTEMA INTEGRADO PREVISIONAL ARGENTINO”, Observatorio de la Seguridad Social, MTySS, Julio de 2011: http://observatorio.anses.gob.ar/archivos/documentos/Cuadernillo_MARCO%20CONCEPTUAL.pdf

OCDE (2010): “Tax expenditure in OCDE countries”. OCDE Publishing, París.

OPC (2019): “Metodología de cálculo de gastos tributarios”, Octubre 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 2020: <https://www.opc.gob.ar/politica-tributaria/gastos-tributarios-cuestiones-metodologicas-y-analisis-del-presupuesto-2021/>

Villela, L.; Lemgruber, A. & Jorratt, M. (2009): “Los presupuestos de gastos tributarios. Conceptos y desafíos de implementación”. Documento de trabajo del BID IDB-WP-131

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