

Versión preliminar

La Economía Política de la Política Tributaria en América Latina

21 Seminario Regional de Política Fiscal

ILPES/CEPAL, Santiago de Chile

Enero 26 al 29, 2009

Elaborado por

Juan C Gómez Sabaini

(gomezsabaini@gmail.com)

y

Juan O'Farrell

(ofarrelljuan@hotmail.com)

Los autores agradecen a las autoridades del ILPES/CEPAL por los estímulos brindados para la elaboración de este documento. Las opiniones y errores cometidos son de responsabilidad exclusiva de los mismos.

Tabla de contenido

Introducción.....	3
1. Situación actual y orientaciones recientes de la tributación en América Latina	5
2. Elementos que condicionan la tributación.....	14
2.1 El contexto determinante para las reformas tributarias	15
2.2 Condiciones económicas estructurales y nivel de desarrollo	17
2.3 Las instituciones políticas.....	20
2.4 La importancia de los aspectos culturales e ideológicos	24
2.5 Relación entre el Estado y la sociedad: las dimensiones del contrato social	26
3. Conclusiones y orientaciones finales.....	33
ANEXO: Reformas tributarias recientes	35
Referencias bibliográficas	43

Introducción

La literatura en torno a la tributación de los países latinoamericanos es considerablemente rica en cuanto a los aspectos técnicos. Son muchos y variados los informes que analizan el impacto de la aplicación de un nuevo impuesto, la eliminación de otro o de propuestas de reformas integrales o parciales. Sin embargo, se observa que gran cantidad de las propuestas tributarias encuentran importantes dificultades a la hora de ser llevadas a la práctica, ya sea porque no logran ser aprobadas o porque luego de aprobadas fracasan en sus objetivos. Se cree necesaria la profundización de los aspectos políticos de la política tributaria ya que estos explican en gran parte cómo ciertas recomendaciones técnicas se vuelven inviables. Así como un análisis técnico puede proporcionar una serie de recomendaciones sobre las opciones óptimas, un análisis político-económico aportará la información necesaria sobre el subconjunto de opciones realmente factibles y contribuirá a que se evalúe el coste político de las diversas opciones de reforma¹.

A pesar de que muchos estudios señalan estos hechos y se introducen en alguna medida en la política de las políticas tributarias, se cree que aún hace falta un análisis más detenido de estas circunstancias.

Cabe destacar que el campo de la economía política es amplio y por momentos sus límites se vuelven difusos. Como se indica en la segunda sección del informe, los enfoques que pueden encontrarse en la literatura son variados y no siempre coincidentes, por lo que en este trabajo se intentará reunirlos y ordenarlos de modo de tener un panorama más claro acerca de qué se está hablando cuando se hace referencia a la economía política de la política tributaria. Asimismo se considera que este tipo de análisis puede ayudar a entender las diferencias en los niveles y las estructuras tributarias tanto entre los países latinoamericanos, como entre esta región y otras y brindar un camino a seguir para la aplicación de nuevas reformas.

¿Cuáles son las razones que explican el limitado desarrollo del impuesto a la renta y la expansión de los impuestos al consumo en los países latinoamericanos? ¿Qué factores confluyeron para que disminuya la imposición al comercio exterior? ¿Cómo se explica los cambios en los niveles de presión tributaria? ¿Porqué una reforma tributaria es aprobada en un determinado país y continuamente rechazada en otro?

¹ OCDE (2008) Perspectivas Económicas de América Latina 2009

Para responder a estas preguntas se debe recurrir a un análisis que tenga en cuenta no sólo las consideraciones tributarias y económicas sino también los elementos políticos, sociales y culturales de los diferentes países de la región. Esta ampliación del enfoque a través de la incorporación de elementos interdisciplinarios que exceden lo puramente tributario permite comprender mejor las características particulares de la tributación en América Latina. En este sentido, es necesario pensar y entender a la política tributaria en su dimensión de contrato social y examinarla como un elemento constituyente de la relación Estado-Sociedad. De esta manera se podrá iluminar ciertas características del desarrollo de la tributación en la región y comprender más profundamente los procesos de reformas.

El objetivo final del trabajo es intentar resaltar la importancia de los aspectos políticos y sociales de la política tributaria en América latina y dar pie a nuevos estudios que profundicen este análisis para casos concretos de países. Para ello, en la primera sección se presenta un diagnóstico de la evolución de los sistemas tributarios latinoamericanos en los últimos 25 años y las orientaciones de las reformas llevadas a cabo a través de una descripción de los hechos estilizados más relevantes. En la segunda sección se describen -por medio de una revisión de la literatura reciente a nivel mundial- los diversos factores que condicionan las reformas tributarias y determinan su agenda y al mismo tiempo se ejemplifica la influencia que algunos de dichos factores tienen en la región a través del análisis de algunos países latinoamericanos. En la sección final se presentan algunas reflexiones finales y se remarca la necesidad de profundizar este tipo de estudios a nivel país.

1. Situación actual y orientaciones recientes de la tributación en América Latina

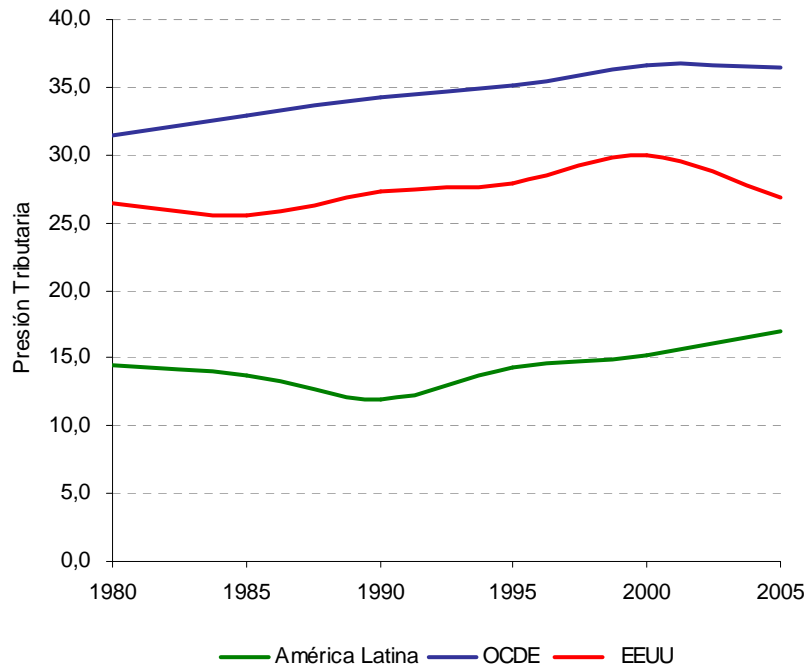
Antes de comenzar con el diagnóstico de los sistemas tributarios latinoamericanos es necesario aclarar que una de las características de la región es el alto grado de heterogeneidad existente en la misma, tanto en cuestiones tributarias como no tributarias. Sin embargo y a pesar de dicha diversidad, desde un análisis más global se cree que es posible marcar tendencias y características en las cuales pueden identificarse la gran mayoría de los países de la región. Para ello en esta sección se analizarán las tendencias de la política tributaria de los últimos años para arrojar mayor claridad sobre la situación actual, utilizando como recurso la comparación con otras regiones de modo de tener puntos de referencia.

América Latina se ubica entre las regiones del mundo con menor presión tributaria, con niveles similares a los de Asia del Este y África sub-sahariana y prácticamente la mitad de los niveles de los países más desarrollados. En una mirada de largo plazo se puede observar que la presión tributaria en América Latina viene aumentando desde 1990 llegando en promedio a un nivel de 17,0% en el año 2005 (

Gráfico 1). Como se señaló anteriormente, una de las características de la región es la heterogeneidad en los niveles de presión tributaria de los diferentes países, desde los picos más elevados en Brasil (33%) y Argentina (27%) hasta los más bajos en México (11%) y Guatemala (11%) (Gráfico 2).

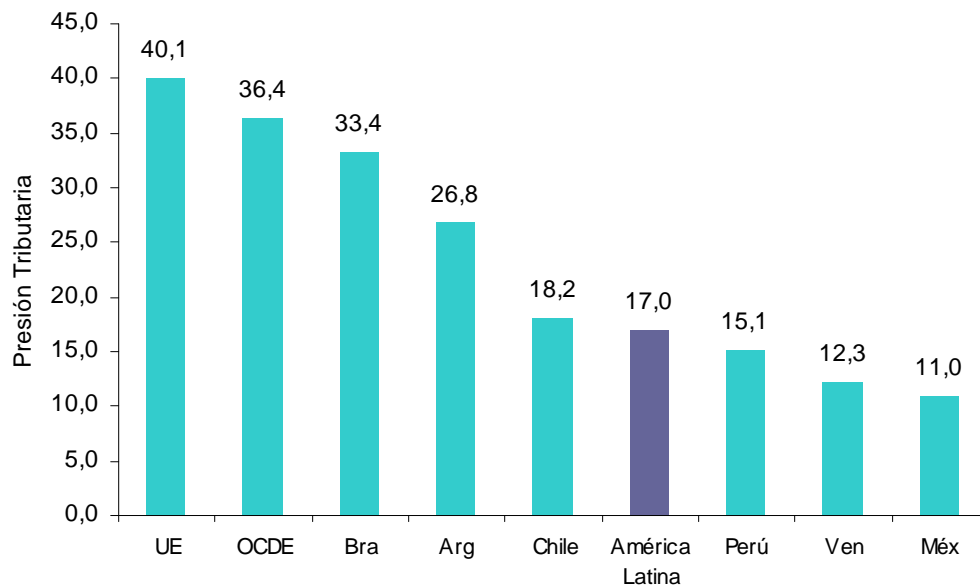
Cabe destacar que en el ámbito fiscal los países de la región se caracterizaron siempre por sus fuertes desequilibrios y crisis fiscales recurrentes con gran impacto en el bienestar de la sociedad y la estabilidad política. Sin embargo, a partir de 2003 la región ha gozado de niveles considerables de solvencia apuntalados por la expansión de las economías en los últimos años, las cuales mantuvieron niveles de crecimiento en torno al 5% del PIB.

Gráfico 1
Comparación Internacional de la Presión Tributaria
(1980-2005)



Fuente: elaboración propia en base a datos de Cetrángolo y Gómez Sabaini (2007)

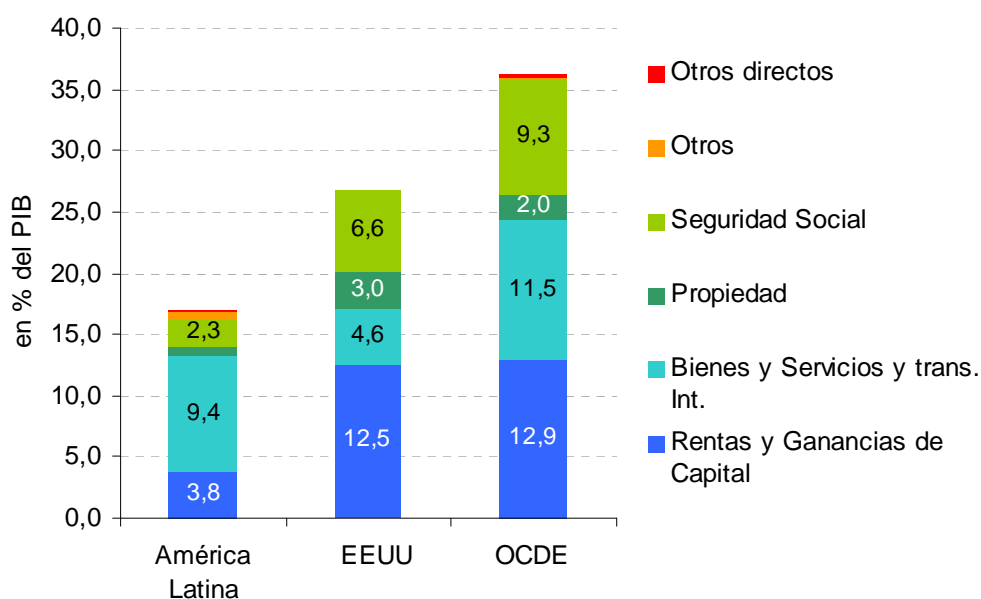
Gráfico 2
Comparación Internacional de la Presión Tributaria
(2005)



Fuente: elaboración propia en base a datos de Cetrángolo y Gómez Sabaini (2007)

En cuanto a la composición de la estructura tributaria se observa que la misma se sustenta principalmente en impuestos sobre el consumo y más específicamente en el IVA, al que le siguen en importancia los impuestos sobre la renta y en menor medida los impuestos sobre el comercio exterior, la seguridad social, los selectivos y sobre el patrimonio. Al observar estos datos se ve que la diferencia en los niveles de presión tributaria entre los países de la OCDE y los de América Latina puede ser explicada principalmente por la baja carga tributaria sobre las rentas y el patrimonio en la región, ya que la carga sobre los consumos presenta un nivel bastante similar. Como se puede ver en el Gráfico 3 la recaudación de impuestos sobre bienes y servicios alcanzaba en 2005 en América Latina un 9,4% del PIB, nivel muy cercano al 11,5% alcanzado por los países de la OCDE. Sin embargo, al comparar la recaudación del impuesto a la renta de estas dos regiones vemos que la OCDE más que triplica el nivel latinoamericano: 12,9% contra 3,8%.

Gráfico 3
Comparación internacional de la Presión Tributaria por tipo de impuesto
(2005)



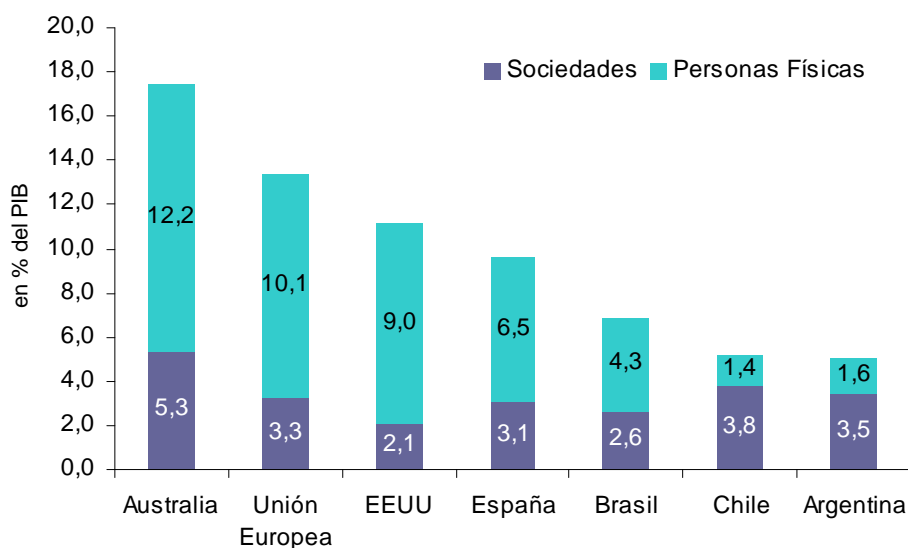
Fuente: elaboración propia en base a datos de Cetrángolo y Gómez Sabaini (2007)

No solo se observa una gran diferencia en los niveles absolutos de imposición a la renta entre América Latina y la OCDE sino que también difieren en el origen de su recaudación: mientras que en América Latina la carga sobre las personas físicas

representa un 30/40% del total del impuesto a la renta, en la OCDE esta cifra asciende a 75/80%².

El Gráfico 4 ilustra ambas diferencias entre algunos países de América Latina y la OCDE: vemos que mientras Argentina recauda 1,6% del PIB en el impuesto a la renta de personas físicas y Chile 1,4%, Australia recauda 12,2% y Estados Unidos 9,0%. Como el impuesto a la renta personal es el más progresivo de los impuestos se puede inferir de esto que la estructura tributaria de los países latinoamericanos es más regresiva que la correspondiente a las economías desarrolladas, lo que afecta negativamente la distribución del ingreso y constituye uno de los factores que hace de América Latina una de las regiones más desiguales del planeta³.

Gráfico 4
Comparación internacional de la recaudación del impuesto a la renta



Fuente: elaboración propia en base a datos de Cetrángolo y Gómez Sabaini (2007)

Para tener una mirada más comprensiva de la estructura tributaria actual cabe repasar cuáles fueron las tendencias y orientaciones de la política tributaria latinoamericana en los últimos 25 años. En ese sentido es importante señalar que las políticas implementadas en la región durante la década del ochenta y la del noventa se dan en un contexto marcado por las propuestas del Consenso de Washington y las

² Cetrángolo, O., Gómez Sabaini, J.C., (2008) “Análisis de la imposición a la renta y estimación de la evasión en Argentina”

³ Cetrángolo, O., Gómez Sabaini, J.C., (2007) “La tributación directa en América Latina y los desafíos a la imposición sobre la renta”

condicionalidades impuestas por los organismos internacionales. En este contexto, los gobiernos latinoamericanos implementaron una serie de reformas tendientes a desregular la economía y disminuir el tamaño del Estado. En el ámbito fiscal, las transformaciones más importantes se caracterizaron por la necesidad de sustituir recursos provenientes de impuestos al comercio exterior, lo que tuvo como respuesta la rápida difusión y el fortalecimiento del IVA en toda la región⁴, el cual rápidamente se convirtió en la principal fuente de financiamiento logrando que el nivel de presión tributaria se expanda de un 12% en 1990 a un 17% en 2005. Cabe destacar que la sustitución de recursos del comercio exterior por el IVA no fue suficiente en muchos de los países, especialmente en los países más pobres de la región, los cuales vieron reducida su capacidad recaudatoria.

Por otra parte, se observa en el período un leve aumento de la recaudación del impuesto a la renta sustentado especialmente por una mayor recaudación proveniente de la renta de las sociedades desde principios de la presente década. Al mismo tiempo, en base a la idea de que las administraciones tributarias de la región poseen una debilidad estructural para el cobro de un buen impuesto a la renta y con el objetivo de establecer un mínimo de participación de la imposición directa, se observa el surgimiento de impuestos aplicados sobre bases extraordinarias como el impuesto a los débitos y créditos bancarios, las operaciones financieras, y otros gravámenes de carácter heterodoxo.

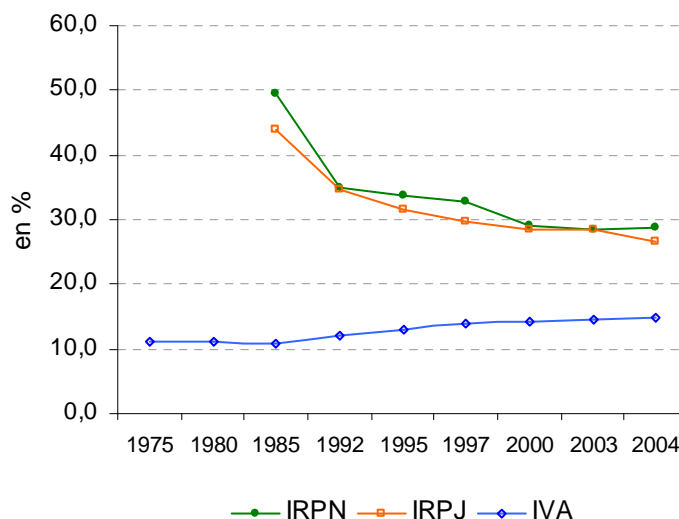
Otra tendencia importante muestra una simplificación del sistema tributario a través de una significativa depuración del número de impuestos aplicados, especialmente en materia de imposición selectiva, limitándose la misma a gravar actualmente a los bienes y servicios que podríamos denominar inelásticos, como el tabaco, las bebidas alcohólicas y gasificadas, los combustibles y las telecomunicaciones.

Al observar las tasas de los impuestos más importantes se ve que durante el período ha habido una alza generalizada de las tasas del IVA (desde un 11% a un 15%) acompañada por una disminución de las tasas del impuesto a la renta, tanto personal como sobre beneficios societarios. En el caso de la imposición personal las tasas marginales máximas se han reducido desde niveles promedios del 45%/55% a mediados

⁴ Cabe destacar que la disminución de los impuestos al comercio exterior se dio en un primer momento solamente en los países más grandes de la región para más tarde implementarse en los más pequeños.

de la década del 80 a un entorno del 25%/35%. Por otra parte las tasas mínimas han sufrido un aumento poco significativo⁵.

Gráfico 5
Evolución alícuotas renta sociedades y personal e IVA
(1975-2004)



Fuente: Tanzi (2000) para cifras de 1992 a 2000, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) para cifras de 2002 y 2003, Diálogo Fiscal Internacional VAT y datos oficiales de los países para 2004 y tasas especiales.

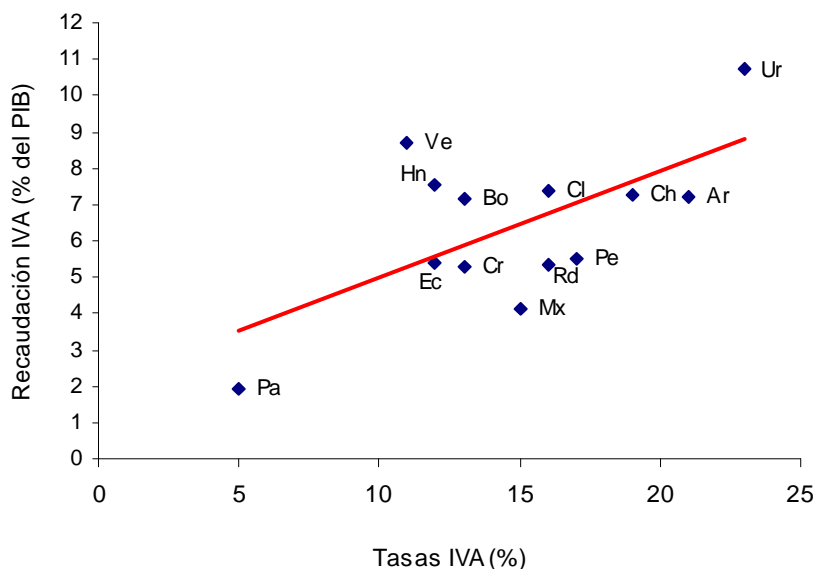
Cabe destacar que el IVA experimentó un incremento en sus niveles de imposición nominal superior al 30% entre el momento inicial de aplicación de este gravamen hasta el presente. En lo que respecta a la productividad del IVA⁶ se observa que la misma es razonable en la región ya que alcanzó un 40,0% en 2005 (a título ilustrativo, el promedio de la productividad en los países desarrollados es mayor a 60%), si bien existen importantes diferencias entre países, según se aprecia en el Gráfico 6 al relacionar la recaudación obtenida por punto de tasa. Cuatro países (México, Perú, Panamá y República Dominicana) muestran eficacias recaudatorias muy por debajo del promedio regional debido en algunos casos en razón de problemas

⁵ Gómez Sabaini, J.C. (2006b), "Cohesión social, equidad y tributación. Análisis y perspectivas para América Latina", serie Políticas Sociales Nro. 127, CEPAL, Santiago de Chile.

⁶ Si bien en este informe la productividad del IVA esta definida como la recaudación obtenida respecto del PIB dividida por la tasa general del tributo, resultaría mas adecuado establecer la relación entre la recaudación obtenida respecto al consumo privado dividido por tasa general del gravamen, ya que el consumo privado es una proxy mas adecuada para medir la base potencial del tributo.

existentes en la estructura del gravamen y en otros a debilidades de la administración tributaria⁷.

Gráfico 6
Productividad del IVA en América Latina
(2006)



Fuente: Elaboración propia en base a datos de CEPAL y KPMG (KPMG's Corporate and Indirect Tax Survey 2007)

Por otra parte, el grado de informalidad creciente en los mercados, especialmente en el campo laboral y el de los micro-emprendimientos, ha llevado a la mayoría de los países de la región a implementar diversas medidas: algunos han optado por sistemas sustitutivos de tratamiento integral de esos grupos de contribuyentes, otros por excluir del ámbito de imposición a los contribuyentes considerados como poco rentables por la administración tributaria, mientras que en otros lugares se optó por convivir con el problema.

Por último, la evasión en el impuesto a la renta sigue siendo un grave problema en prácticamente la totalidad de países. Resulta difícil establecer los niveles de evasión en el ámbito de la imposición a la renta ya que son pocos los esfuerzos que se hicieron en la región por tener una estimación de la misma, lo que da un indicio de la escasa voluntad política de lograr que la misma disminuya. En cuanto a la evasión en el IVA, sin embargo, son muchos los progresos que se hicieron para que sus niveles disminuyan, lo que brinda una de las explicaciones acerca del mejor desempeño y productividad de dicho tributo en el período analizado.

⁷ Gómez Sabaini (2007) "El panorama tributario de América Latina y la equidad distributiva: ¿mito o realidad?"

Cuadro 1
Evasión en países seleccionados

País	Año	Personas Físicas	Sociedades	IVA
Argentina	2005	49,7% (resultado conjunto)		21,2%
Chile	PF 2003; Soc 2006	46,0%	48,0%	19,7%
Ecuador	Promedio 2004-2006	58,1%	63,7%	n/d
El Salvador	PF 2006; Soc. 2005	29,0%	50,0%	n/d
México	2004	38,0%	40,0%	20,2%
Perú	2006	25,0%	64,8%	n/d

Fuente: Cetrángolo y Gómez Sabaini (2008); Jorrat (2008); Roca (2008); Alvarez Estrada (2008); Arias Minaya (2008); Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (2008)

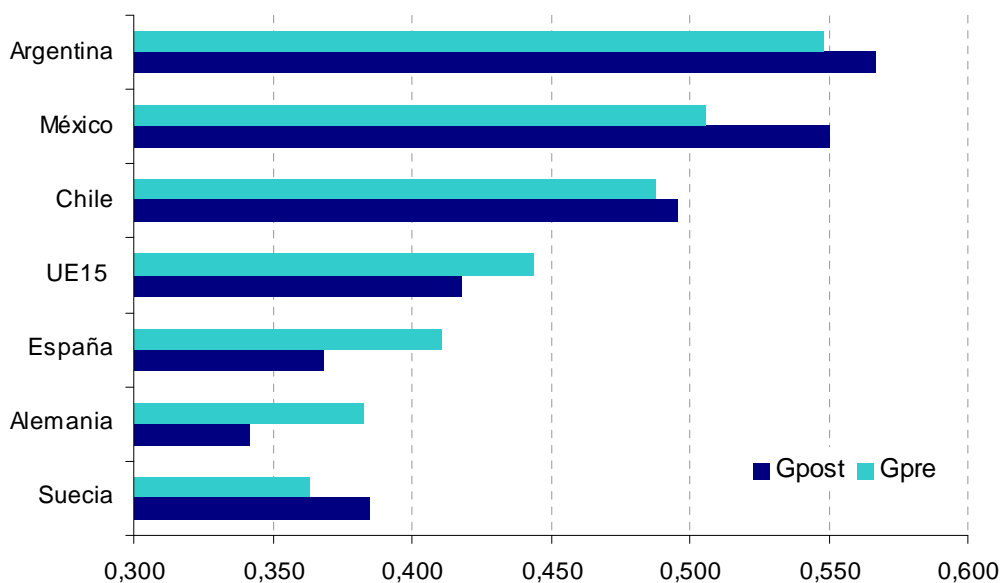
En síntesis, se puede afirmar en base a los hechos estilizados hasta aquí mencionados, que las orientaciones de política tributaria en América Latina lograron aumentar los niveles de eficiencia a través de cierta simplificación y modernización de los sistemas que implicó disminuir los gastos tributarios y reducir la cantidad de impuestos. Al mismo tiempo se lograron aumentos considerables en la presión tributaria lo que llevó –especialmente en los últimos 5 años- a lograr cierta solvencia fiscal, hecho que cobra más valor aún si se considera que aproximadamente a partir de la década del noventa se renunció a una fuente de financiamiento que había traído severos problemas a la economía y el bienestar de las sociedades: la inflación. Sin embargo, estos resultados se dieron postergando las cuestiones en torno a la equidad, y las principales modificaciones de la estructura de los sistemas tributarios de la región no parecen haber tenido como horizonte prioritario la construcción de esquemas más progresivos⁸. El

⁸ Cetrángolo, O., Gómez Sabaini, J.C., (2007)

Gráfico 7 refleja esta situación: en América Latina la distribución del ingreso empeora luego de la recaudación de impuestos, es decir, el Gini posterior a la acción del sistema tributario (Gpost) es mayor que el Gini previo (Gpre); mientras tanto en la mayoría de los países de la OCDE se da la situación inversa⁹.

⁹ Cabe destacar que a pesar de que la mejora en la distribución del ingreso que logra el sistema tributario de los países más desarrollados es considerable, la mayor parte de la mejora es lograda posteriormente a través del gasto. Esta situación es más contrastante aún en los países nórdicos, en donde los sistemas tributarios no logran mejorar la distribución del ingreso pero la política de gasto es de las más redistributivas del mundo.

Gráfico 7
Incidencia distributiva de la política tributaria para países seleccionados



Fuente: Gomez Sabaini (2005) sobre la base de documentos incluidos en Recaudar para crecer, BID (2005), Gómez Sabaini (marzo 2004), Santiere, Gómez Sabaini y Rossignolo (2000), Bolaños (2002), Vianna y otros (2000), SEPE (2003), Mostajo (2004) y Chu, Davoodi y Gupta (2000).

2. Elementos que condicionan la tributación

“El espíritu de su gente, su nivel cultural, su estructura social, los trazos de su política, todo esto y más está escrito en su historia fiscal”

Joseph Schumpeter (1954)

Como se señaló en la introducción, muchos estudios y análisis efectuados respecto a los sistemas tributarios de América Latina señalan con precisión algunas de las limitaciones que estos enfrentan en su desarrollo, especialmente en relación a las dificultades encontradas para reproducir muchas de las formas tradicionales de imposición y a través de estas lograr un financiamiento estable y suficiente para enfrentar los diferentes gastos del Estado.

Estas limitaciones terminan por lo tanto jugando un rol significativo en las recurrentes crisis fiscales que enfrentan los países de la región, las cuales a su vez tienen un fuerte impacto en la estabilidad económica, la legitimidad política y el nivel de bienestar de la sociedad.

Algunos de los condicionantes que encuentra la política tributaria en la región ya fueron estudiadas largamente y debatidos mucho tiempo atrás, como es el caso de la influencia de la estructura económica o el bajo nivel de desarrollo económico y la concentración en la distribución del ingreso, mientras que otros comenzaron a estudiarse más recientemente como es el caso de las deficiencias a nivel institucional.

Sin embargo, como se señala en la introducción del presente trabajo se cree que el estudio de estos condicionamientos se encuentra relativamente poco explorado y que por ello sería pertinente dar al mismo un mayor grado de relevancia y profundidad. Por lo tanto, en la presente sección se desarrollan y ordenan los diferentes elementos considerados condicionantes de la política tributaria en América Latina, no con el propósito de llegar a una conclusión de cual es el peso relativo de cada uno de ellos, sino más bien para describir los mismos y ejemplificar con casos puntuales para diferentes países de la región. Cabe destacar que dichos elementos no se inscriben solamente en el campo del análisis político y económico, sino que abarcan también conceptos vinculados al análisis social, cultural e histórico de las sociedades y su relación con la tributación.

En línea con un reciente artículo de Brautigam (2008)¹⁰ se ordenarán los diferentes enfoques que pueden encontrarse en la literatura relacionada a la economía política de la tributación. Cabe destacar que los mismos están íntimamente relacionados y la diferenciación de los mismos se realiza exclusivamente con el fin de tener una visión más ordenada de las diferentes perspectivas existentes. Dichos enfoques giran en torno a:

- (1) las variables de contexto,
- (2) la estructura económica y el nivel de desarrollo,
- (3) las instituciones políticas,
- (4) los aspectos culturales e ideológicos y
- (5) la relación entre Estado y sociedad.

2.1 El contexto determinante para las reformas tributarias

Uno de los aspectos determinantes de los sistemas tributarios es su capacidad de transformación, es decir, las posibilidades de reforma que enfrentan y sobre todo la capacidad estatal para llevar a cabo las mismas. Dicha capacidad no es ajena al contexto en el que se encuentra, y al mencionar el contexto se está haciendo referencia a variables generalmente exógenas capaces de favorecer la viabilidad de las reformas tributarias de diferentes maneras.

En este sentido, las guerras y las amenazas externas han sido consideradas históricamente factores que dieron forma a la tributación en las sociedades occidentales, favoreciendo los procesos de creación de nuevos impuestos o el aumento o modificación de los ya existentes.

Mahon (1997) presenta una enumeración de los determinantes de las reformas tributarias en los países de América latina y resultados empíricos en torno a la relevancia de cada uno de ellos. Los determinantes señalados por este autor son cuatro: crisis, ciclo electoral, tipo de régimen y presión internacional.

¹⁰ Deborah Brautigam , “Introduction: Taxation and State Building in Developing Countries”, en “Taxation and State Building in Developing Countries: capacity and consent” Cambridge University Press, UK, 2008

En primer lugar, observa que los cambios de fondo en la estructura y la administración tributaria son posibles generalmente en tiempos de *crisis*. Citando a Bird (1992) señala como en los momentos de crisis se vuelve posible superar las coaliciones de oposición política e inercia administrativa que usualmente bloquean las reformas importantes. Un ejemplo de esto son las leyes de emergencia económica aprobadas en Argentina en 2002, las cuales posibilitaron la aprobación de medidas tributarias que habían sido rechazadas a nivel legislativo no muchos años antes. Es evidente que ésta proposición es especialmente importante cuando se trata de efectuar cambios tributarios que tienen serias implicaciones redistributivas, las cuales serían frontalmente rechazadas de no estar presentes las circunstancias de crisis. Nuevamente en el caso de Argentina varias reformas contenidas en las leyes impositivas aprobadas en diciembre de 1999, especialmente en materia de imposición sobre las personas físicas, han encontrado sustento en esa situación. Por otra parte, en la actual fase expansiva caracterizada por un inédito crecimiento de los ingresos fiscales el panorama de reformas es bastante reducido, con la excepción de la reforma de México. En los demás países parece ser que, al cumplirse o sobrepasarse las metas de recaudación, los incentivos para cambiar los sistemas tributaros han disminuido fuertemente. De hecho, la discusión sobre la inequidad de los sistemas se reduce a algunos círculos académicos, y no trasunta en proyectos legislativos tendientes a modificar los defectos anotados, que por lo demás son ampliamente conocidos (Gómez Sabaini y Martner; 2008).¹¹ De una misma forma se puede entender la introducción del impuesto a la renta en la región entre 1920 y 1930. Prácticamente en todos los países la aplicación de dicho impuesto se dio en un contexto marcado por la escasez de recursos resultante de la reducción del comercio mundial y las consecuencias de la crisis económica posterior a la primera guerra mundial y la gran depresión.

En segundo lugar, describe las ventajas de aplicar reformas en los primeros meses de un *nuevo gobierno*, ya que generalmente en esos momentos el Poder Ejecutivo disfruta todavía del mandato popular, favoreciendo de esta manera las probabilidades de éxito de la reforma en cuestión.

En tercer lugar, presenta diferentes efectos que el *tipo de régimen* puede tener en las probabilidades de reforma: por un lado, señala que los regímenes autoritarios – como por ejemplo el de Chile en 1975- son mejores para implementar reformas de gran

¹¹ Gómez Sabaini y Martner (2008)

escala; sin embargo, también señala que procedimientos democráticos estables son capaces de lograr más exitosas reorientaciones de la estrategia económica.

Por último, haciendo referencia especialmente a la influencia internacional en las reformas en América Latina durante la década del ochenta y el noventa, Mahon afirma que la *presión internacional* es muchas veces determinante en la aplicación de reformas. Dicha presión internacional puede presentarse como consecuencia de programas económicos sujetos a condicionalidades de política económica, como también a través de la presión ejercida por tendencias externas. En el ámbito tributario, como posiblemente en pocos otros del quehacer económico, el “efecto imitación de lo que hace el vecino” encuentra un gran espacio, lo que explica que los sistemas tributarios de la región han estado sujetos al peso de distintas corrientes, siendo la aplicación del IVA una de las más fuertes y más generalizadas (Gómez Sabaini y Martner; 2008).

En una misma línea con los argumentos señalados por Mahon (1997), Di John (2006) argumenta como las *amenazas* tanto internas como externas generan “ventanas de oportunidad” para las reformas tributarias. Como se señaló anteriormente, muchos historiadores argumentan que estas amenazas -en la forma de guerras e invasiones externas- fueron determinantes en la formación de los Estados nacionales occidentales al permitir que los ciudadanos pongan menor resistencia a los aumentos en los impuestos.

Di John (2006) argumenta que las amenazas pueden darse actualmente también en otros formatos más allá de las perspectivas inminentes de una guerra, entre las que señala a la acción de los movimientos sociales domésticos, las crisis fiscales o la economía global. Podemos ver entonces que, al igual que lo que pasaba con otros de los elementos que determinan la política tributaria, el contexto puede llegar a legitimar modificaciones tanto en el nivel como en la estructura de los ingresos públicos a través de un mayor consenso en la sociedad acerca de la necesidad de las mismas.

2.2 Condiciones económicas estructurales y nivel de desarrollo

Uno de los argumentos de más larga data respecto a las limitaciones existentes para lograr un considerable nivel de ingresos públicos es el que muchos economistas

esgrimieron en relación al grado de desarrollo de los países y a su estructura económica. Según este argumento –el cual se abstrae de las capacidades políticas e institucionales de los gobiernos- el escaso desarrollo de las economías emergentes y sus características estructurales funcionan como limitación a la recaudación de ingresos públicos. Al respecto se ha entendido que el desarrollo viene acompañado, por una parte, por mayores demandas de gasto por la expansión de actividades urbanas y mayores requerimientos de bienes públicos, y por la otra, que los bajos niveles de desarrollo limitan la capacidad de las administraciones tributarias para gestionar normas con un grado aceptable de cumplimiento, todo lo cual se manifiesta en una debilidad estructural de los gobiernos para cumplir eficazmente con su rol¹².

Asimismo, en lo que respecta a la estructura de la economía, se observa que muchos de los países en desarrollo se caracterizan por una gran participación del sector primario en la generación del PBI y del empleo, como también por sectores informales amplios y una baja participación de los salarios en el ingreso nacional, entre otras. Estas características reducen la posibilidad de desarrollar algunos tipos de impuestos como el impuesto personal a la renta, a la vez que aumentan la dependencia de impuestos indirectos como los que se aplican al comercio exterior (Di John; 2006). Al mismo tiempo, motivos políticos y administrativos tienden a dificultar la recaudación de impuestos sobre la producción del sector agropecuario, además de que dicho sector muchas veces requiere el otorgamiento de exenciones y subsidios (Cetrángolo y Gómez Sabaini; 2007).

Muchos autores señalan también los argumentos que presenta la literatura de la “maldición de los recursos naturales”. La misma muestra que cuando los Estados recaudan una gran parte de sus ingresos a través de rentas provenientes de recursos naturales se reduce la necesidad de aplicar impuestos domésticos, además de que se incentiva la corrupción y las conductas de tipo “rent-seeking” (Di John; 2006).

Por otra parte, además de los condicionantes de la estructura económica y productiva, suelen considerarse también los efectos que la concentración en la distribución del ingreso tiene sobre el nivel de recaudación, especialmente sobre el nivel de recaudación del impuesto a la renta de las personas físicas. Una estructura social como la de los países latinoamericanos con altos niveles de concentración del ingreso en un porcentaje muy pequeño de la población, es equivalente a una base

¹² Cetrángolo, O., Gómez Sabaini, J.C., (2007)

potencial del impuesto a la renta muy reducida, a diferencia de lo que ocurre en sociedades más igualitarias las cuales cuentan con clases medias amplias. Esta característica juega un rol muy importante ya que, como se señaló anteriormente, la baja recaudación de este impuesto es una de las principales razones que explica las diferencias en el nivel de ingresos públicos de América Latina con el de los países europeos.

Para tener una idea de cómo estos factores influyen no sólo el nivel de recaudación sino también su estructura basta con señalar como, sustentados en la idea de que las administraciones tributarias de la región poseen una debilidad estructural para el cobro de un buen impuesto a la renta, los gobiernos de la región intentaron compensar la caída en la recaudación del impuesto sobre la renta con impuestos sustitutivos simplificadores, entre los que se destacan los impuestos a los activos, a la ganancia mínima presunta, y a los débitos y créditos bancarios. La aplicación de estos impuestos heterodoxos responde a los obstáculos que enfrentan los países de la región para reproducir formas de imposición tradicionales como la imposición a la renta. Entre dichos obstáculos, todos ellos relacionados al nivel de desarrollo de los países de la región, se destacan los elevados niveles de evasión (la magnitud de la economía informal, el bajo nivel de conciencia fiscal, el nivel de maniobras fraudulentas, etc.), la limitada capacidad de control por parte de las administraciones tributarias, y el elevado gasto fiscal (la aplicación de múltiples mecanismos de exenciones o regímenes fiscales preferenciales a sectores económicos con significativa capacidad contributiva) (Gonzalez, D; 2007). En general, la aplicación de estos tributos ha tenido como propósito trasladar parte de las responsabilidades propias de una administración tributaria eficiente a cabeza de los propios contribuyentes utilizando sistemas que pueden ser considerados como sustitutos imperfectos (Gómez Sabaini y Martner; 2008). Cabe destacar que en la actualidad gran parte de los debates acerca del diseño de los sistemas tributarios de la región giran en torno a la utilización de dichos impuestos heterodoxos, sobre los que se suele señalar sus efectos distorsivos, regresivos o simplemente “no deseables”. Una de las claves de dicho debate se encuentra en discernir hasta que punto dichos impuestos son aplicados por falta de capacidad a nivel administrativo y hasta que punto las limitaciones provienen de falta de voluntad política.

Cabe destacar que las teorías en torno a los condicionamientos estructurales y el nivel de desarrollo fueron complementadas posteriormente con las teorías en torno al “esfuerzo tributario”. Las mismas ponen el énfasis en que la recaudación existente en los países latinoamericanos puede estar por debajo del potencial delimitado por las condiciones estructurales¹³.

Para el caso de los países de la región una avalancha de estudios empíricos confirmó que en gran parte de ellos la capacidad potencial de tributación que surge de las características estructurales de esas economías tiende a exceder a la recaudación fiscal efectiva¹⁴. Al respecto Perry y otros¹⁵ encuentran que el total de la recaudación respecto al PIB es generalmente bajo ya sea que se lo compare con el nivel de carga tributaria de los países desarrollados -que generan el doble de los recursos tributarios- o en relación con el ingreso per cápita de los propios países latinoamericanos¹⁶. Esto estaría indicando que por más que las condiciones estructurales expliquen parte de las limitaciones de la tributación en América Latina, es necesario profundizar en el estudio de las limitaciones más allá de lo económico, y como señalan muchos autores ampliar el foco hacia los factores de orden institucional y político.

2.3 Las instituciones políticas

Ante la observación de que países con estructuras económicas y niveles de desarrollo semejantes muchas veces tienen estructuras tributarias y niveles de ingresos diferentes, muchos autores han insistido en la relevancia de estudiar otros factores y han realizado diversas hipótesis sobre cual es la incidencia de las instituciones políticas en los sistemas tributarios para así intentar explicar dichas diferencias.

En este sentido encontramos que son varios los enfoques desde los cuales analizar la influencia de las instituciones en la tributación¹⁷. Por un lado están los estudios cuyo enfoque se centra en como las diferencias institucionales afectan la capacidad recaudadora del Estado, especialmente a través de los incentivos que estas generan en la cooperación y el compromiso de los actores involucrados. De esta manera

¹³ Para verificar si esto es cierto se realizan estudios econométricos que intentan estimar la brecha entre la recaudación efectiva y la potencial.

¹⁴ Cetrángolo, O., Gómez Sabaini, J.C., (2007)

¹⁵ Perry, G., Arias, O., López, J., Maloney, W., y Serven, L. (2006).

¹⁶ Gómez Sabaini, J.C., (2006) *Cohesión social, equidad y tributación*.

¹⁷ Brautigam (2008) resume algunas de ellas.

se analiza las diferencias entre sistemas unitarios y federales, o entre presidencialistas y parlamentaristas, y se intenta ver que impactos tiene cada uno de ellos sobre el nivel de recursos o descubrir en cuales son más probables los incrementos en la recaudación. Otro tipo de enfoque pone énfasis en la relación entre tributación y representación y examina por ejemplo las diferencias entre los regimenes democráticos y los autoritarios. En este aspecto, los resultados de los estudios muestran conclusiones en ambas direcciones: por un lado muchos estudios afirman que durante los regimenes autoritarios los incrementos de impuestos son más viables, mientras que otros acentúan las ventajas de los regimenes democráticos.

Cabe subrayar también que además de que los resultados de estos estudios no son concluyentes en ninguna de las direcciones posibles se debe tener cuidado al aplicar estos criterios a los países de América Latina ya que las instituciones pueden tener el mismo nombre pero no funcionar de la misma manera y no resultaría valido suponer que estas van a tener el mismo efecto en los países pobres que en los ricos (Brautigam; 2008).

Estas circunstancias estarían indicando la importancia de realizar estudios concretos por país intentando analizar como se relacionan las especificidades de las instituciones democráticas con los sistemas tributarios.

En esta dirección, un estudio publicado recientemente por el BID¹⁸ en base a la experiencia de Brasil, Colombia, Guatemala y Paraguay, concluye que los problemas para aplicar la política tributaria de forma efectiva podrían ser agudos en los países fiscalmente descentralizados, especialmente si las autoridades subnacionales tienen grandes atribuciones en comparación con el Poder Ejecutivo, como también en los países donde el poder político está fragmentado. Asimismo, se afirma también que las probabilidades de implementar reformas y modificar la trayectoria de la política tributaria son más altas en sistemas más centralizados, especialmente cuando el equilibrio de poder favorece al Ejecutivo y hay líderes fuertes.

En esa misma línea, un estudio para el caso de Brasil elaborado por Marcus Melo (1998) subraya también como la fragmentación política puede llevar a un “punto muerto” a los procesos de reforma y analiza diferentes rasgos de las instituciones

¹⁸ BID (2006) “El arte de la política tributaria” en “La Política de las políticas públicas” (cap. 8) Stein, Tomassi, Echebarría, Lora, y Payne (coordinadores), David Rockefeller Center for Latin American Studies, Harvard University

democráticas que contribuyen a ello. Por un lado señala los problemas asociados a la representación proporcional y las listas abiertas: esta característica del sistema político brasilero estaría incentivando comportamientos individualistas en los políticos y socavando la habilidad de los líderes de llevar a cabo las líneas partidarias. Melo (1998) argumenta que los partidos políticos se han convertido en una colección de facciones que carecen de una mínima coherencia y afirma que la representación proporcional perjudica la formación de coaliciones estables. Por otra parte, los argumentos de Melo (1998) apuntan a los efectos del presidencialismo: según el autor, al ser presidentes y legisladores elegidos de forma separada, responden a electorados diferentes generando separación de intereses entre los actores y llegando entonces a un “punto muerto”.

En una misma línea Lledo, Schneider y Moore (February 2004) hacen notar las diferencias en los niveles de imposición directa entre los países del Caribe con otros países latinoamericanos. Una de las explicaciones que brindan los autores es que los países del Caribe heredaron instituciones parlamentarias más fuertes que las presidencialistas de América del Sur, lo cual facilita que en condiciones de polarización, en el primer grupo de países los legisladores negocien entre sí formando compromisos y concesiones en el ámbito tributario, mientras que en el segundo grupo los presidentes gobiernan aún con una legislatura dominada por la oposición, en el peor de los casos fragmentada, con las consiguientes dificultades para propiciar un paquete tributario progresivo (Murga Pinillos; 2005).

Por otra parte, uno de los trabajos más influyentes en este tema es el realizado por Steinmo (1993)¹⁹, quien concentra su análisis en la relación de las instituciones y la capacidad de negociación de los diferentes actores. Al respecto señala que las diferencias de los sistemas tributarios se pueden encontrar en el diseño de las instituciones democráticas ya que de estas depende la capacidad de negociación de los actores interesados en los resultados de la política tributaria, además de la información disponible a los mismos y los incentivos que tienen para buscar políticas particulares.

Finalmente, se destaca las tendencias recientes en la literatura que subrayan la importancia de la calidad institucional en los procesos de formación e implementación de políticas públicas. Stein y Tommasi (2006) argumentan como el proceso de diseño, adopción e implementación de políticas públicas es tan importante como el contenido de las mismas y afirman que la eficacia de las políticas depende de la manera cómo se

¹⁹ Steinmo, “Taxation and Democracy”, 1993.

discutan, aprueben y apliquen. Es en este sentido que cobra relevancia la calidad de las distintas instituciones así también como las características de los protagonistas de dicho proceso, entre los que se destacan el presidente, los partidos políticos y los cuerpos legislativos.

Al respecto los autores concluyen que es más factible tener procesos políticos eficaces y mejores políticas públicas cuando hay partidos políticos institucionalizados y programáticos, cuerpos legislativos con gran capacidad de diseño de políticas, un poder judicial independiente y burocracias sólidas. Al mismo tiempo afirman que en sistemas de partidos institucionalizados, cuando las organizaciones políticas son programáticas en el sentido de que compiten y granjean apoyo basándose en diferencias en sus orientaciones de política y logros, es más probable que promuevan una mayor coherencia de las políticas en el tiempo y un mayor potencial para el establecimiento de acuerdos perdurables. En este sentido, las deficiencias institucionales comunes a la gran mayoría de los países de América Latina son de gran relevancia a la hora de entender los conflictos en torno a los sistemas tributarios, su actual composición y el nivel de presión tributaria.

Paradójicamente, un claro ejemplo de cómo las condiciones institucionales pueden entorpecer el desarrollo de la política tributaria proviene de la frustrada reforma tributaria que entró en discusión en el 2002 en Costa Rica, uno de los países de mayor tradición y desarrollo democrático. A pesar de la solidez técnica del ambicioso proyecto de ley -Ley de Ordenamiento Fiscal (LOF)- y la difícil situación fiscal del país, la reforma fiscal entró en un tortuoso camino de consultas, discusiones y negociaciones que demoraron de manera extenuante la aprobación de la misma. Entre los objetivos de la reforma figuraban: reducir paulatinamente el déficit del Gobierno Central, enfatizar el principio de que todos los miembros de la sociedad deben contribuir al financiamiento de la labor de Estado, dotar de mayor equidad al sistema, y reducir los niveles de evasión. Sin embargo, la vía legislativa inspirada en el filibusterismo parlamentario favorecido por un reglamento interno de la Asamblea, facilitó que a lo largo de 44 meses de discusión se presentaran más de 3.000 mociones y otros tantos recursos para paralizar el tratamiento de la misma. Por otro lado, la situación se agravó con el protagonismo dado a la Comisión Especial Mixta compuesta por representantes de la sociedad civil, quienes alejados de una auténtica representación política estaban interesados en salvaguardar sus propios intereses, tanto económicos como ideológicos. Un tercer elemento sumado a estas circunstancias fue la falta de liderazgo y de

perspectivas de las autoridades de ese momento, las cuales no pudieron encausar un proceso de negociación favorable a la sanción de las normas. Asimismo el repetido cambio de autoridades en el área económica dificultó los avances en esa materia ya que luego de cada cambio de ministro se sucedía una nueva estrategia negociadora²⁰.

Cabe destacar en este punto que el análisis del impacto de las instituciones formales en los procesos de formación e implementación de las políticas públicas está no puede obviar los factores culturales y la historia de cada país en particular, además de las creencias y percepciones de la sociedad hacia las instituciones políticas y de gobierno. A continuación se profundiza en dichos aspectos.

2.4 La importancia de los aspectos culturales e ideológicos

Conceptos mencionados en la sección anterior están cruzados por factores culturales e ideológicos y relacionados a las percepciones que los ciudadanos tienen de la acción pública y de la vida en sociedad. Las creencias y tradiciones de los miembros de la sociedad entran en juego con la capacidad de recaudación del gobierno ya que pueden ser causa de mayor o menor resistencia a posibles reformas y juegan un rol clave en los procesos políticos en torno a estas. Esto es así ya que son los aspectos culturales e ideológicos los que dan forma a las actitudes que los individuos tomarán ante las decisiones de política tributaria. Por ello estudiar los mismos y sus raíces históricas nos ayuda a entender las diferencias en los niveles y las formas de financiamiento del Estado.

Algunos de los factores mencionados por diferentes autores en este aspecto son la sensación de obligación moral de pagar impuestos, la percepción de que el sistema tributario es justo o no, la percepción de que el resto de los individuos paga también los impuestos y la creencia de que el gobierno gasta inteligentemente los recursos y de que estos gastos beneficiarán al que los pagó (Brautigam; 2008). En otras palabras se trata también de analizar si los ciudadanos realmente creen que la recaudación de ingresos públicos es un hecho recíproco a través del cual la sociedad entera se ve beneficiada y sin el cual no es factible pensar la vida en sociedad.

Algunos factores mencionados anteriormente como el consenso social y la legitimidad del gobierno se construyen en base a las creencias de los individuos y las

²⁰ Gómez Sabaini (2006)

percepciones que estos tienen de la acción estatal. Es así que los ciudadanos entienden que deben pagar impuestos siempre que estos impliquen la provisión de bienes y servicios públicos por parte del Estado. Por lo tanto, la forma en que el gobierno gaste los recursos públicos determinará en gran parte su nivel de legitimidad y su derecho a demandar más ingresos a los contribuyentes (Levi; 1988).

En este sentido, se pueden extraer diferentes conclusiones del caso latinoamericano, en donde la precariedad de gran parte de los servicios y bienes públicos genera cierta deslegitimación de los gobiernos y el desprestigio de las instituciones políticas y el Estado. Una encuesta realizada por Latinobarómetro señala que el 79% de los ciudadanos no tiene confianza en que el dinero de los impuestos va a ser gastado correctamente, además de que el 50% cree que el Estado no puede resolver ningún problema o sólo algunos de los problemas. Estas creencias y percepciones - además de ser una de las causas de los elevados niveles de evasión- generan resistencias en la sociedad a posibles aumentos de impuestos. Al mismo tiempo, se registra una percepción bastante generalizada de que los impuestos en la región son muy elevados cuando, como vimos en la sección anterior, la región se encuentra entre las de menor presión tributaria. En este sentido, ante la pregunta de por qué se cree que la gente no paga impuestos, el 46% responde que se debe a que estos son muy elevados.

Sin embargo, cabe destacar que las actitudes de los ciudadanos que condicionan la política tributaria no siempre toman la forma de una reacción al desempeño del gobierno -por más que estén íntimamente vinculadas a este-, sino que muchas veces son intrínsecas a la sociedad misma (Brautigam; 2008). Al respecto se afirma que los individuos que creen fuertemente en las ventajas del Estado de bienestar van a estar dispuestos a enfrentar tasas impositivas más altas o que algunas tradiciones religiosas pueden reforzar un sentido de obligación moral a pagar impuestos.

Por último, desde una perspectiva histórica se puede señalar la influencia que la herencia colonial tiene sobre los sistemas tributarios de los países emergentes. Uno de los rasgos señalados en este sentido es el hecho de que el financiamiento en muchas colonias tiene más que ver con la coerción que con el consentimiento. Por otra parte, algunos autores señalan los diferentes impactos entre el colonialismo inglés y el español y las instituciones que estos dejaron (Di John; 2006), considerando generalmente que la herencia colonial británica favoreció más que la española el desarrollo de instituciones democráticas y el desarrollo de mecanismos de financiamiento. El caso de América

Latina y su relación con España en tiempos coloniales muestra especialmente diferentes costumbres y conductas que tienen gran influencia en los sistemas tributarios actuales. Al disponer de recursos que extraía de sus colonias como el oro y la plata España no tuvo los incentivos para desarrollar un sistema de imposición al patrimonio más eficiente o para estimular la producción doméstica. Esta lógica parece plasmarse en la región latinoamericana, en donde aún la disposición de ingresos provenientes de recursos naturales controlados por el Estado posterga modificaciones en el sistema tributario hacia otras formas de financiamiento, siendo esta una de las características centrales de los sistemas tributarios de la región (Brautigam; 2008).

2.5 Relación entre el Estado y la sociedad: las dimensiones del contrato social

La recaudación de impuestos es una de las acciones públicas más complejas y conflictivas que enfrentan los Estados. Dicha acción se basa en un acuerdo tácito entre la sociedad y el Estado y constituye una parte central de la relación entre ambos. Por lo tanto, estudiar los elementos que condicionan la política tributaria es en gran parte estudiar la relación del Estado con la sociedad. Como señala un reciente estudio publicado por la OECD citado en la introducción de este trabajo²¹ la política fiscal es política al menos de tres modos: las opciones de la política fiscal están sujetas a restricciones determinadas políticamente; existe una estrecha vinculación entre el gasto público y el Estado de bienestar; y pueden establecerse varios vínculos entre la política fiscal y la consolidación democrática. Asimismo, dicho estudio señala que dadas estas tres relaciones, puede considerarse la política fiscal como un contrato social entre ciudadanos, y entre ciudadanos y gobiernos, un contrato social en que la legitimidad fiscal desempeña una importante función. Por estas razones es que al realizar un estudio de este tipo una de las primeras advertencias que se debe hacer es en relación a la importancia de reconocer la complejidad que rodea al diseño y aplicación de la política tributaria y a la imposibilidad de reducir el análisis a una lógica lineal de causa y efecto. Por lo tanto, se debe tener en mente una relación de doble vía entre la tributación y los rasgos constitutivos de la sociedad, es decir, no sólo los efectos de la política tributaria tienen un profundo alcance en los diferentes ámbitos de la sociedad –económico,

²¹ OECD (2008) Perspectivas Económicas de América Latina 2009

político y social- sino que también estos son a su vez determinantes de la forma que toma la política tributaria.

En este sentido, en este punto se subraya la relevancia de la interacción de algunas de las variables mencionadas hasta aquí ya que se cree que la política fiscal, como expresión del contrato social entre el gobierno y los ciudadanos, tiene sus fundamentos en la interacción de variables socioeconómicas, político-institucionales y culturales. En esta misma línea, algunos autores han desarrollado la tesis de que ha sido la extensión de la desigualdad de ingresos en la región la que ha influenciado el diseño y la implementación del sistema tributario. Ello estaría generando un círculo vicioso de desigualdad de ingresos y regresividad tributaria, en lugar de un círculo virtuoso que posibilite a través del esquema tributario la corrección de los grandes desequilibrios de ingreso. Más específicamente, la desigualdad social puede resultar en la generación de “grupos de elites” que buscan minimizar su carga tributaria relativa, ya sea controlando el proceso legislativo o procurando que el mismo legisle normas tributarias con esos efectos para de esa forma trasladar un mayor porcentaje de la carga a los sectores de menores recursos (Gómez Sabaini y Martner; 2008). Como señala Przeworski (1990) “la pregunta fundamental es si un determinado Estado es capaz, política y administrativamente, de cobrar impuestos a aquellos que pueden pagar: en varios países latinoamericanos el Estado está de tal forma debilitado que la única forma por la cual puede sobrevivir en el día a día es tomando prestado de aquellos que deberían contribuir a través de los impuestos”.²²Un claro ejemplo del círculo vicioso mencionado es el que presenta un análisis para Perú, Bolivia y Ecuador elaborado por Prats y otros (2007). En el mismo los autores señalan que la deslegitimación y la ineficiencia de las instituciones políticas y económicas han debilitado el contrato implícito entre ciudadanos y Estado en el que se sustenta el sistema fiscal. A su vez afirman que ésta debilidad institucional tiene sus fundamentos en la estructura social y económica de los países de la región y ha generado un círculo vicioso que impide la reforma eficaz del sistema tributario²³.

A lo largo del presente informe se observa que lo que está en juego en última instancia es la capacidad estatal para aplicar la política tributaria, ya sea a través del consenso, la negociación o la coacción. ¿Cuáles son los rasgos de la relación del Estado con la sociedad que determinan dicha capacidad? ¿Cuáles son las dinámicas entre los

²² Citado en Bresser Pereira (1991)

²³ Prats y otros (2007)

actores sociales y el peso relativo de cada uno de ellos que vuelve más o menos probable una reforma tributaria determinada? En la literatura sobre el tema se encuentran diversos argumentos que estarían dando algunas pistas para responder a estas preguntas. Algunos autores ponen el énfasis sobre las organizaciones políticas que regulan el conflicto entre grupos, clases y coaliciones. En este sentido los partidos políticos cobran gran relevancia ya que pueden proveer el apoyo político necesario para legitimar la política tributaria del gobierno. Detrás de esta perspectiva está la idea de que la clave de la tributación está en la forma en que las instituciones políticas regulan el conflicto inherente a las relaciones de poder de los diferentes grupos de interés y las clases sociales (Di John; 2006).

En orden de ejemplificar lo expuesto hasta aquí en base a experiencias recientes de América Latina, el desarrollo del sistema tributario de Guatemala es un claro ejemplo de lo señalado en esta sección. Éste se caracterizó históricamente por la insuficiencia en el nivel de recursos y por una larga historia de reformas tributarias frustradas en las que han incidido fuertemente grupos de interés bien organizados, en particular del sector empresarial. Una de las explicaciones a esto radica en la existencia de un precario sistema de representación y mediación de las relaciones de poder y en un Poder Ejecutivo débil. Como señalan Fuentes y Cabrera (2006) históricamente se han dado dos formas alternativas de relación entre el sector empresarial y el Poder Ejecutivo de Guatemala: la negociación entre la elite tecnocrática del gobierno de turno y la dirigencia empresarial; o la confrontación, la cual ha incluido paros empresariales, movilización de la opinión pública y la recuente interposición de recursos de inconstitucionalidad. Como consecuencia de ello las características principales de la política fiscal han sido bajos e inestables ingresos tributarios, reducidas asignaciones para el gasto social sumado a deficiencias en la gestión del mismo, y una alta concentración del gasto en la región central del país. Sin embargo, esta situación se vio en parte modificada luego del Pacto Fiscal de 1999 y con los subsiguientes esfuerzos por crear un marco institucional renovado que permitiera que el conjunto de fuerzas políticas y sociales llegaran a un acuerdo duradero sobre la política fiscal. En este sentido, a pesar de que los procesos de reforma siguen estando determinados por la confrontación o la negociación entre las elites, y que por lo general el impacto de las reformas es muy bajo y más bien de carácter cosmético, se observa que disminuyó el margen de los grupos de presión para imponer una posición favorable a ellos, y creció el

papel del Congreso y las organizaciones sociales en la determinación de la política fiscal (Gómez Sabaini; 2006).

Otro caso interesante en este sentido es el de la reforma tributaria chilena de 1990 (ver Recuadro 1). El caso chileno sugiere que cuando las elites económicas y la derecha son políticamente poderosas, estas deben tener algún interés propio en cualquier reforma que incremente la carga tributaria, si se desea que estas tengan éxito. En el caso de la reforma de 1990, debido al contexto de la transición a un sistema democrático, el sector empresarial tenía interés en una estabilidad de largo plazo y en la viabilidad del modelo neoliberal, a los que la reforma contribuiría, y la derecha moderada tenía interés en compartir el rédito político de un mayor gasto social que los instrumentos tributarios financiarían. Por otra parte, en el caso del revalúo de las propiedades del año 2005, la derecha tenía intereses directos en una mayor recaudación para las municipalidades, lo que sus propios alcaldes respaldaron fuertemente (Gómez Sabaini; 2006).

Asimismo, se cree que razones similares sentaron las bases de la tributación en Sudáfrica, en donde las clases más poderosas apoyaron la implementación del impuesto a la renta, ya que a causa de la política del “apartheid” estos se aseguraban que lo recaudado por el impuesto a la renta sería gastado en su favor, y por lo tanto apoyaron su expansión y consolidación (Lieberman; 2001).

Recuadro 1: La reforma tributaria en Chile en 1990 ¿consenso o negociación estratégica con las elites?²⁴

Desde que asumió el gobierno por primera vez en 1989, la coalición gobernante de centro-izquierda, la Concertación, ha priorizado minimizar el conflicto con el sector empresarial y la derecha. Sin embargo, el modelo político de “concertación” que la coalición ha desarrollado no siempre se ha caracterizado por la construcción de consenso sobre políticas públicas, sino por la negociación estratégica de reformas con los intereses políticamente poderosos involucrados. Este hecho es particularmente claro en el caso de la reforma tributaria, que es un tema inherentemente político en Chile, debido a la fuerte resistencia a incrementos tributarios por parte de los sectores empresariales y de los partidos políticos de derecha.

A pesar de que la Concertación ganó la elección presidencial con el 56% de los votos en 1989, el equilibrio de poderes prevaleciente y el contexto de inestabilidad e incertidumbre resultantes del periodo de transición a la democracia determinaron que la reforma tributaria debiera ser negociada con la oposición. El componente central de la reforma sería un incremento de la tasa del impuesto sobre las utilidades de las sociedades del 10%, el más bajo de América Latina, a un nivel entre el 15% y el 20%.

Las divisiones políticas entre los partidos de la derecha actuaron en beneficio de la Concertación en 1990. El más moderado de los dos partidos derechistas, Renovación Nacional (RN), había obtenido una mayor representación en el Congreso que la pinochetista Unión Demócrata Independiente (UDI). Los principales líderes de la RN lucharon por consolidar su posición dominante en la derecha y sacarle futuros votos del centro a la Concertación.²⁵ Los líderes de RN se vieron de este modo dispuestos a negociar la reforma tributaria y no bloquearla en el Congreso, con la esperanza de compartir el crédito con el gobierno por los populares programas de gasto social que financiaría el incremento tributario.

El políticamente influyente sector empresarial – la gran mayoría del cual había respaldado abiertamente al candidato pinochetista en la elección de 1989 – se hallaba decididamente en contra del incremento al impuesto sobre las utilidades de las sociedades;²⁶ sin embargo, este sector por fin aceptó la reforma en el contexto de la transición democrática. Algunos líderes de gran influencia en el sector privado, pertenecientes a la Confederación de la Producción y del Comercio (CPC), se vieron obligados a respaldar la reforma. En primer lugar, reconocieron la necesidad de legitimar el desacreditado modelo económico de la dictadura, que los empresarios favorecían firmemente. Estudios realizados arrojaron una preocupación pública generalizada acerca de los problemas de distribución asociados al modelo económico y entrevistas con hombres de negocios revelaron la inquietud de éstos por una percibida falta de legitimidad en la sociedad respecto a sus actividades empresariales y de búsqueda de rentabilidad.²⁷ Por último, los líderes del sector empresarial por supuesto respaldaron la prerrogativa de mantener una disciplina fiscal. Los líderes que tenían una perspectiva de largo plazo esperaban que el incremento tributario—por el aumento del gasto social—ayudara a legitimar y consolidar el modelo neoliberal.

Esta realidad muestra que la reforma de 1990 fue más un producto de una negociación estratégica que de un consenso sobre la política tributaria.

²⁴ La presente sección fue escrita por Tasha Fairfield, del Departamento de Ciencias Políticas de la Universidad de California, Berkeley. El análisis se basa en estudios de campo y exhaustivas entrevistas realizadas por la autora en Chile desde agosto de 2005 hasta febrero de 2006, gracias a la beca para una tesis doctoral otorgada por el *Social Science Research Council*.

²⁵ Pollack (1999).

²⁶ El impacto fue particularmente importante debido a que durante el último año de su gobierno, Pinochet modificó el impuesto sobre las utilidades de las sociedades que pasaría a ser pagado sólo en el momento de distribuir los dividendos, lo que en la práctica efectivamente eliminó dicho impuesto, ya que la mayoría de las ganancias se reinvertían. La reforma de 1990 eliminó esta cláusula.

²⁷ Bartell (1992).

Si bien el singular contexto político de 1990 creó la oportunidad para una reforma tributaria, las posibilidades de un incremento progresivo eran limitadas. El sector empresarial y la derecha no habrían aceptado una reforma tributaria abiertamente progresiva, y la Concertación no se habría arriesgado a provocar a estos sectores durante el crítico momento político de la transición a la democracia con una propuesta tal. En cambio, la Concertación buscó recaudar tantos ingresos como fuese posible con el mínimo grado de conflicto. En última instancia, la Concertación se vio obligada a ceder en varios de sus objetivos iniciales.

La incidencia de la reforma de 1990 en el aspecto tributario es ambigua, a pesar de que las negociaciones claramente disminuyeron la progresividad del paquete tributario. El incremento del IVA, que no se hallaba en la propuesta original de la Concertación, fue claramente regresivo. La reducción posterior de la tasa máxima a los ingresos de las personas físicas en 1993 también fue regresiva, aunque el impacto sobre la recaudación fue muy pequeño. Por otra parte, el incremento al impuesto sobre las utilidades de las sociedades debe ser visto como progresivo.

Vale la pena resaltar que la prioridad principal del gobierno era incrementar la recaudación de impuestos, y no hacerlo de una manera progresiva. Se decidió que los ingresos debían recaudarse de la manera más eficiente posible, minimizando todo conflicto con la derecha, y que la redistribución se lograría a través del gasto social orientado a los sectores de bajos ingresos.

Desde 1990, el espacio político para tornar el sistema tributario de Chile más progresivo se ha limitado debido a diversos motivos. En primer lugar, el sector empresarial y la derecha continúan siendo ideológicamente opuestas a todo tipo de reforma que incremente la carga tributaria. Siempre que el gobierno propone una reforma tributaria, por menor que sea, los líderes empresariales y la derecha responden con fuertes advertencias de que el crecimiento económico se desacelerará y las inversiones extranjeras huirán. Estas amenazas tienen como objetivo impedir un debate, y resta decir cualquier propuesta legislativa, acerca de modificaciones tributarias que no comparten.

Por último, en parte debido a las consideraciones políticas mencionadas y en parte a argumentos técnicos²⁸, el modelo de redistribución a través de un gasto progresivo financiado por un sistema tributario regresivo se ha tornado crecientemente hegemónico dentro de los círculos de la Concertación en los últimos quince años.

Chile no padece los problemas administrativos que obstaculizan la implementación de políticas tributarias como en el resto de América Latina; por el contrario, el Servicio de Impuestos Internos es altamente profesional y eficiente. De este modo, eliminar las exenciones y beneficios impositivos y los vacíos legales es un modo viable de incrementar la recaudación tributaria. Asimismo, puede resultar más difícil para las elites económicas oponerse abiertamente a las reformas designadas a eliminar los vacíos legales que oponerse a incrementos en las tasas de impuestos, lo cual le brinda al gobierno una ventaja estratégica en el proceso legislativo.

Por otra parte, dos factores íntimamente relacionados con la capacidad estatal para determinar la política tributaria sin ser boqueada por los grupos de interés son el nivel de consenso social y la legitimación del gobierno. Son muchos los autores que señalan que los regímenes democráticos que no cuentan con niveles suficientes de

²⁸ Un estudio altamente influyente de Engel (1997) llega a la conclusión de que cambios significativos en el sistema tributario conducen sólo a cambios marginales en el coeficiente Gini post impuesto.

consenso social y legitimación política encuentran severas complicaciones en la recaudación de ingresos públicos.

Resulta conveniente por lo tanto preguntarse cuales son las fuentes de consenso social y legitimación del gobierno que determinan las características del contrato fiscal. En este sentido, la gran mayoría de los autores coincide en este punto en que para lograr un determinado nivel de consenso social y legitimación del gobierno la clave está en estimular el debate público y ejercitar la persuasión democrática (Schneider, Lledo y Moore.2004, Mostajo; 2004; Bresser Pereira; 2003). Por otra parte, para obtener el apoyo necesario en el Parlamento es de gran relevancia la capacidad para formar alianzas políticas que den viabilidad a las reformas.

Un claro ejemplo para el caso latinoamericano es presentado en un estudio de Bresser Pereira (2003) en base a la experiencia de la reforma del sector público de Brasil en 1995, el cual puede ser utilizado para comprender también los procesos de reforma tributaria. En dicho estudio el autor señala cuales considera que son las claves para la aprobación de reformas mayores: necesidad de la reforma, diseño, persuasión democrática y alianzas. Dicho autor argumenta que en primer lugar la reforma debe responder a una demanda o necesidad existente; en segundo lugar, es esencial para la aprobación de la reforma que esta tenga un diseño apropiado y sea efectivo como respuesta a las necesidades existentes; en tercer lugar, argumenta que en democracia las reformas dependen de los debates nacionales que dan forma y persuaden a la opinión pública; y en cuarto lugar, señala que para obtener el apoyo del parlamento, además de la aprobación de la opinión pública, se necesita establecer alianzas estratégicas.

Lo expuesto hasta acá nos enfrenta con una de las problemáticas más complejas de la política actual en América Latina: la relación entre la consolidación democrática y los elevados niveles de desigualdad económica y política. Dichas desigualdades se expresan en los procesos de formación de las políticas públicas ya que afectan la capacidad de negociación del Estado con los distintos sectores de la sociedad. Como se puede observar, la economía política de la tributación no trata solamente de las instituciones políticas sino también de la estructura económica y social y de las desigualdades en la distribución del ingreso, el poder y el acceso efectivo a la ciudadanía (Schneider, Lledo y Moore; Feb. 2004). Todo esto nos llama a pensar de que manera las desigualdades presentes al interior de las sociedades en la región afectan los procesos políticos y los espacios donde se dirimen las cuestiones públicas.

Sin embargo, el carácter desigual de las sociedades latinoamericanas y las debilidades institucionales para regular los conflictos entre grupos no son suficientes para explicar la fragilidad del contrato fiscal. Las desigualdades entran en combinación con otros factores que disminuyen lo que algunos autores europeos denominan solidaridad social (“*social solidarity*”), la cual es central en la recaudación de impuestos. Entre otros factores se mencionan el débil sentido de identificación o preocupación por el bien común, la continua resistencia a resolver las cuestiones nacionales más importantes a través de los procesos democráticos, y la aparente preponderancia de intereses particularistas en el proceso político. La debilidad en la cohesión social, como se la denomina en América Latina, estaría teniendo efectos perversos sobre la tributación. Entre dichos efectos se destacan un nivel de recaudación menor que en otros lugares del mundo, niveles de evasión impositiva elevados, procesos de reformas tributarias poco transparentes y dominados por grupos de interés, y una creencia generalizada entre los ciudadanos de que los impuestos que pagan no son utilizados de forma justa y equitativa, y que no responden a criterios orientados por el bien común (Schneider, Lledo y Moore; Feb.2004).

3. Síntesis y orientaciones finales

Como se señala en el presente trabajo, los países de América Latina enfrentan diversos obstáculos para lograr un sistema tributario en base a tributos estables y minimamente progresivos, mostrando una especial deficiencia en torno a la recaudación del impuesto a la renta. Más allá de los condicionantes técnicos y las capacidades de las administraciones tributarias de la región, este trabajo subraya las dimensiones que componen la economía política de esta situación, y argumenta que explorar dichas dimensiones enriquece de manera importante la perspectiva del estado actual de los sistemas tributarios de la región, e ilumina sus potencialidades y sus limitaciones.

Bajo este análisis se sostiene que las causas de las recurrentes crisis fiscales de los países latinoamericanos y los problemas de financiamiento de los gobiernos deben analizarse en el contexto y las condiciones particulares de cada país. Esto exige no limitar el análisis y las recomendaciones al ámbito puramente técnico como se hizo años atrás, e introduce el desafío de incorporar variables que describan el contexto político y

social de cada país en particular. Para ello se diferenciaron cinco enfoques que pueden encontrarse en la literatura en la materia: (1) las variables de contexto, (2) la estructura económica y el nivel de desarrollo, (3) las instituciones políticas, (4) los aspectos culturales e ideológicos y (5) la relación entre Estado y sociedad. La economía política de la tributación nos desafía no sólo a enfocar los sistemas tributarios de cada país desde cada una de estas perspectivas sino también, y especialmente, estudiar la interacción de dichas perspectivas.

Al analizar los estudios de economía política de la tributación en América Latina vemos que la gran mayoría coincide en la existencia de un círculo vicioso que incluye (a) una estructura socioeconómica marcada por los elevados niveles de desigualdad, concentración del capital e informalidad; (b) instituciones políticas deslegitimadas y fuertemente influenciadas por los grupos de poder; y (c) un sistema fiscal caracterizado por la insuficiencia de recursos, la regresividad y una limitada capacidad de reformas.

Para estudiar las características de este círculo vicioso se requiere ahondar en las especificidades de cada país, y entre otras cosas se advierte que las variables observadas no son de aplicación en todos los casos y por ello el peso o importancia que tiene cada factor en las decisiones de política tributaria no es unívoco. Asimismo se señala que es necesario poder distinguir entre aquellas circunstancias que son de tipo coyuntural, de otras de carácter permanente o estructurales, y se destaca que generalizar sobre los efectos que tiene un elemento puntual puede conducir a errores gruesos, por lo que el análisis de casos particulares –país por país- puede ayudar a entender más profundamente los resultados obtenidos.

ANEXO: Reformas tributarias recientes

Seguidamente se sintetizan para el caso de Colombia, Mexico, Uruguay y Republica Dominicana los principales lineamientos de las reformas efectuadas.

COLOMBIA

Reforma Tributaria 2007	<p>Objetivos: favorecer la inversión tanto de empresas como de personas naturales, nacionales y extranjeras.</p> <p>Principales modificaciones: La reforma apunta principalmente a modificar el impuesto a la renta y complementarios, impuesto al patrimonio, impuesto al valor agregado (IVA), gravamen al os movimientos financieros y a establecer normas de procedimiento, entre las cuales destaca la creación de la Unidad de Valor Tributario (UVT).</p>
<p>1.- Impuesto sobre la Renta y complementarios Sociedades nacionales y extranjeras</p>	<p>Reducción tarifa única : 2006 = 38,5% 2007 = 34% 2008 y siguientes = 33% la sobretasa al impuesto sobre la renta se elimina a partir de 2007.</p>
<p>Sistema Renta Presuntiva</p>	<p>Reducción tarifa: 2006 = 6,0% 2007 y siguientes = 3,0%</p>
<p>Utilidades extranjeras</p>	<p>Reducción tarifa: 2006 = 7,0% 2007 y siguientes = 0% correspondiente a dividendos o participaciones percibidas por sociedades extranjeras sin domicilio en el país y personas naturales extranjeras sin residencia en Colombia.</p>
<p>Deducciones</p>	<p>(i) 100% de los impuestos de comercio, avisos y tableros y predial siempre y cuando se hayan pagado en el año respectivo gravable y tengan relación de casualidad con la actividad económica del contribuyente.</p> <p>(ii) 25% del gravamen a los movimientos financieros independientemente de su relación con la actividad económica del contribuyente.</p> <p>(iii) 40% del valor de las inversiones realizadas sólo en activos fijos reales productivos adquiridos.</p> <p>(iv) por inversión en acciones de sociedades agropecuarias sin que exceda el 1% de la renta líquida gravable.</p>
<p>2.-Impuesto ganancias ocasionales</p>	<p>Se reactiva tras derogación</p>

<p>3.-Impuesto al Patrimonio</p>	<p>(i) Incremento tarifa : 2006 = 0,3% 2007 a 2010 = 1,2% solo para patrimonio líquido igual o superior a \$3.000 millones, poseído el 1º de enero del 2007.</p> <p>(ii) Exclusiones : a) nueva inversión b) valor patrimonial neto de las acciones o aportes en sociedades nacionales. c) los primeros \$220 millones del valor de la casa o apartamento de habitación.</p>
<p>4.- Impuesto de Remesas</p>	<p>Se elimina el impuesto de remesas para utilidades y dividendos que se giren en el exterior.</p>
<p>5.-Impuesto sobre las Ventas</p>	<p>(i) Se introdujeron nueve tarifas diferenciadas con porcentajes desde el 0% al 35%.</p> <p>(ii) Bienes y servicios con tarifa de 10% pasaron a pagar un IVA del 16%.</p> <p>(ii) Bienes y servicios excluidos : a)Animales vivos b)Servicio de transporte aéreo nacional de pasajeros donde no exista transporte terrestre organizado. c)Servicio de inspección instructiva</p> <p>(iii) Bienes exentos: a)Alimentos consumo humano y animal que se importen de países colindantes a Vichada, Guajira, Guainía, Amazonas y Vaupés, para consumo local en esos departamentos. b)Servicios turísticos y hoteleros. c)Computadoras personales cuyo valor no excedan de 82 UVT.</p> <p>(iv)Tarifas servicios: 1,6% a)Servicios de aseo b)Servicios de vigilancia autorizados por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad privada. c)Empleo temporal prestados por empresas autorizadas por el Ministerio de Protección Social.</p> <p>(v) Tarifas Vehículos:16, 20, 25 y 35% Se reajustan los valores absolutos del impuesto.</p>
<p>6.-Impuesto de Timbre</p>	<p>(i) Se amplía la base para aplicar este tributo de 63 a 120 millones de pesos.</p> <p>(ii) Se elimina gradualmente, reducción tarifa: 2007 = 1,5% 2008 = 1,0% 2009 = 0,5% 2010 = 0%</p>
<p>7.- Gravamen a los movimientos financieros (operaciones cambiarias)</p>	<p>(i)Tarifa = 4 por 1000 sin límite de tiempo.</p> <p>(ii)Exenciones: a)retiro de cuentas de ahorro, entidades financieras y</p>

	<p>cooperativas que no exceda de 350 UVT.</p> <p>b) cuentas de pensionados y giros provenientes del exterior hasta por 1,2 millones de pesos.</p> <p>(iii) Exclusiones : contratos de estabilidad tributaria</p>
8.-Creación de la Unidad de Valor Tributario (UVT)	<p>(i) Medida para actualizar anualmente los valores tributarios. Se eliminan los ajustes por inflación.</p> <p>(ii) UVT 2007 = \$20.974 (Resolución 15.652 del 2006); con base en este valor se deberán actualizar anualmente los valores para el pago de todas las obligaciones tributarios.</p>

MEXICO

Reforma tributaria 2008	<p>Objetivos:</p> <p>(i) Se espera fortalecer el pacto hacendario entre la Federación, las entidades federativas y el Distrito Federal, para además de atender la realidad política, económica y social vigente, contribuyan al crecimiento económico y social, y a la disminución de la pobreza y de las desigualdades regionales.</p> <p>(ii) Se prevé que el Estado eleve su débil recaudación de impuestos de un 10% del producto interno bruto a un 12.5% del PIB para el año 2012.</p> <p>Características principales: se pretende establecer las bases de un sistema impositivo que permita eliminar los regímenes preferenciales e incrementar la recaudación mediante instrumentos tributarios flexibles y mejorar a la vez la distribución del gasto público en áreas prioritarias.</p>
1.- Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)	<p>(i) Se crea este nuevo tributo (IETU), que gravará la diferencia entre ingresos de las empresas y gastos en bienes intermedios.</p> <p>(ii) Incremento gradual tasa: 2008 = 16,5% 2009 = 17,0% 2010 y siguientes = 17,5%.</p>
2.- Impuesto sobre los depósitos bancarios	<p>(i) Tasa: 2,0% Para depósitos bancarios en efectivo de más de 25 mil pesos (2 mil 257 dólares).</p> <p>(ii) Con este gravamen el Gobierno busca alcanzar a los millones de personas que trabajan en el sector informal.</p>
3.- Impuesto sobre los juegos de azar	<p>(i) Tasa: 20% Pagarán este impuesto operadores de juegos de apuestas o sorteos, lo que afectaría a empresas como Televisa o la Corporación Interamericana de Entretenimiento.</p>
4.- Impuesto al Valor Agregado	<p>(i) Tasa: 10% Sobre la venta en la región fronteriza de alimentos cuyo fin sea sólo consumo.</p>

5.- Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos	Se deroga dicho impuesto a partir del año 2012.
---	---

Reforma tributaria 2009	Objetivos: mantener la estructura fiscal vigente y así evitar abrir espacios para la evasión y elusión fiscales, disminuyendo los costos asociados a la observancia de las obligaciones, fomentado todo esto una mayor cultura de cumplimiento fiscal.
1.- Impuesto sobre la Renta (ISR)	(i) Deducciones a) Personas morales: El importe de los donativos a deducir en el 2008, no debe exceder del 7% de la utilidad fiscal que haya obtenido en el 2007. b) Personas físicas: El monto de los donativos a deducir en el 2008 no debe exceder del 7% de los ingresos acumulables que sirvieron de base para calcular el impuesto sobre la renta (ISR) en el 2007 anterior antes de aplicar las deducciones personales.
2.- Impuesto empresarial a tasa única (IETU)	(i) A partir de enero del 2009 la tasa para calcular los pagos provisionales e impuesto anual del IETU para las personas físicas y morales es de 17%. (ii) Durante el 2009 el factor para determinar el acreditamiento contra el IETU por salarios y por aportaciones de seguridad social es de 0.17.
Comunicado 12/12/2009	
<p>Los gobiernos de México y el Reino de Los Países Bajos (Holanda), suscribieron un Protocolo, que modifica al Convenio entre ambos de países vigente desde 1993, con el propósito de estrechar la colaboración para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.</p> <p>En él se incluye al impuesto empresarial a tasa única (IETU), la tasa general de retención para intereses disminuye del 15% al 10%; se adicionan algunos ingresos en la definición de intereses como son la enajenación de créditos, las comisiones, las operaciones financieras derivadas, el arrendamiento financiero y el factoraje. Para las ganancias de capital se reduce la tasa de retención al 10%, la cual será aplicable a la ganancia de cualquier enajenación de acciones, independientemente del porcentaje de tenencia que se enajene. Sin embargo, si la enajenación se efectúa con motivo de una reestructura y ésta cumple con las condiciones previstas en el propio tratado, estará exenta de impuesto en el país de la fuente.</p> <p>El Protocolo amplía el intercambio de información entre México y Holanda para que, de conformidad con la legislación interna, sea posible intercambiar información bancaria y/o financiera, así como aquélla que no sea necesaria para los efectos impositivos del Estado requerido, lo cual posibilitará un combate más eficaz en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal.</p>	

URUGUAY

<p>1.Reforma Tributaria 2007</p>	<p>Principales objetivos</p> <p>a. Incremento en la equidad de la distribución del ingreso disponible (después de impuestos).</p> <p>b. Simplificación, racionalización y modernización del sistema de impuestos.</p> <p>c. Eficacia en la recaudación.</p> <p>d. Incentivo a las inversiones.</p>
<p>2.-Características principales</p>	<p>(i) eliminación de 14 impuestos.</p> <p>(ii)se mantiene el principio de la territorialidad como principio rector del sistema tributario uruguayo.</p> <p>(iii) modificación de la estructura del Impuesto a la Renta:</p>
<p>3.- Modificaciones relevantes</p> <p>Tributos Incorporados :</p> <p>-Impuesto a la Renta de las actividades empresariales (IRAE)</p> <p>-Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF) : Categoría I, Categoría II</p> <p>-Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR)</p>	<p>(i) el IRAE se propone en sustitución del Impuesto a las Rentas de la Industria (IRIC), Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA), Impuesto a las Comisiones e Impuesto a las Pequeñas Empresas (IPE).</p> <p>Algunas características de este impuesto:</p> <p>a) reducción de la tasa general del 30% a 25% (en comparación con el IRIC).</p> <p>b) extensión del período de prescripción de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores de 3 a 5 años</p> <p>c) ampliación de la base de aplicación del impuesto a un mayor número de personas jurídicas o naturales y actividades económicas</p> <p>(ii) introducción del IRPF que grava a los ingresos de fuente uruguaya, con alícuotas que varían desde un 10% a un 25% para rentas de trabajo (que superen un mínimo no imponible) y desde un 3% a un 12% para rentas de capital.</p> <p>(iii) introducción del IRNR y modificación en la aplicación de las retenciones del Impuesto a la Renta:</p> <p>a) todas las rentas de fuente uruguaya obtenidas por no residentes (excepto las obtenidas por establecimientos permanentes (EP) en Uruguay) se hallarán gravadas por el IRNR a una alícuota general del 12% sobre la renta bruta, sujeto a determinadas excepciones.</p> <p>b) dividendos y utilidades pagados o acreditados por sujetos pasivos del IRAE estarán sujetos a la retención del Impuesto a la Renta a una tasa del 7%, solo si tienen como origen rentas gravadas por dicho impuesto.</p>
<p>Tributos Modificados:</p> <p>-Impuesto al Valor Agregado (IVA)</p> <p>-Impuesto al Patrimonio (IP)</p>	<p>(i) reducción de la tasa del IVA:</p> <p>a) tasa básica : del 23% al 22%</p> <p>b) tasa mínima: del 14% al 10%</p> <p>(ii) inclusión dentro de la base de cálculo del IVA de determinados productos y servicios exentos bajo el</p>

	<p>régimen tributario anterior.</p> <p>(iii) eliminación del COFIS como base del IVA</p> <p>(iv) modificaciones al IP: a) personas jurídicas contribuyentes del IP podrán aprovechar el Impuesto a la Renta del ejercicio para reducir hasta en un 50% el IP del mismo período. b) el patrimonio de las personas físicas continuará sujeto a este tributo con tasas progresivas que varían desde el 0,7% hasta 2,75% en función del monto imponible del impuesto, y se prevé una reducción gradual de dicho impuesto hasta un mínimo del 0,1% en el largo plazo.</p>
Tributos eliminados:	<ol style="list-style-type: none"> 1. Impuesto a las Retribuciones Personales (IRP) 2. Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social (COFIS) 3. Impuesto a los Activos de las Empresas Bancarias (IMABA) 4. Impuesto de Control del Sistema Financiero (ICOSIFI) 5. Impuesto a los Servicios de Salud (IMESSA) 6. Impuesto a las Pequeñas Empresas (IMPEQUE) 7. Impuesto a las Comisiones 8. Impuesto a las Telecomunicaciones (ITEL) 9. Impuesto a las Tarjetas de Crédito 10. Impuesto a las Ventas Forzadas 11. Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC) 12. Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA) 13. Impuesto a las Cesiones y Permutas de Deportistas 14. Impuesto a la Compraventa en Remate Público 15. Impuesto a los Sorteos y Competencias.
Otras modificaciones	<p>(i) unificación gradual de las Contribuciones Especiales a la Seguridad Social que recaen sobre el empleador a una tasa del 7,5% (anteriormente, a los empleadores de actividades comerciales y de servicios aplicaba una tasa del 12,5%, mientras que los sectores industrial y la agropecuario se encontraban exentos).</p> <p>(ii) las Sociedades Anónimas Financieras y de Inversión (SAFI), entidades "offshore" sujetas a un único impuesto cuya alícuota asciende al 0,3% sobre su patrimonio fiscal, serán preceptivamente incluidas dentro del régimen general de tributación a partir del 31 de diciembre de 2010 y no se permite la creación de nuevas SAFI a partir del 1° de Julio de 2007.</p> <p>(iii) introducción de reglas de precios de transferencia consistentes con la metodología internacionalmente aceptada (OCDE).</p>

Republica Dominicana

<p>Durante el gobierno del presidente Leonel Fernández se han llevado a cabo tres reformas tributarias</p>	<p>(i)Ley 288-04 sobre Reforma Tributaria para cubrir el déficit del SPNF sometida al Congreso el 13 de julio de 2004, según lo acordado con el FMI, y aprobada el 28 de octubre 2004 (RF 2005).</p> <p>(ii)Ley 557-05 sobre Reforma Tributaria para compensar la comisión cambiaria y la reducción de aranceles por el DR-CAFTA sometida al congreso el 9 de septiembre de 2005 y aprobada el 8 de diciembre 2005 (RF 2006).</p> <p>(iii)Ley 495-06 sobre la Rectificación Tributaria para completar lo eliminado por el congreso en al reforma anterior y corregir distorsiones sometida al congreso el 5 de diciembre de 2006 y aprobada el 28 de diciembre 2006 (RF 2007).</p>
<p>1.-Impuesto sobre la Renta a las personas físicas</p>	<p>(i)Reforma tributaria 2006: se amplía la escala de impuesto y se aumenta la tasa transitoriamente hasta un 30% para las personas con ingresos anuales iguales o superiores a RD\$900.000,00. La tasa máxima será reducida gradualmente hasta alcanzar el 25% acorde a la siguiente escala: 2007 = 29% 2008 = 27% 2009 = 25%</p> <p>(ii)Reforma tributaria 2007: modifica esta escala reduciéndose la tasa máxima para el año 2007 directamente a 25%.</p>
<p>2.-Impuesto sobre la Renta a las personas jurídicas</p>	<p>(i)Reforma tributaria 2006: Reducción tasa gradual desde un 30% hasta un 25%, en la misma proporción que la tasa sobre las personas físicas.</p> <p>(ii) Reforma tributaria 2007: modifica la tasa reduciéndola para el año 2007 directamente a 25%.</p>
<p>3.-Impuesto sobre Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS)</p>	<p>(i)Tasa: 16%, sobre el precio de cada transferencia o servicio prestado.</p> <p>(ii)Deducible del impuesto bruto, en relación a los importes por concepto de este impuesto que se haya adelantado a los proveedores locales o en la aduana.</p> <p>(iii)Nuevos bienes gravados (RF 2006): a)computadores personales, programas y demás componentes relacionados. b)leche evaporada, pasta dental, sal de cocina, salsa de tomate, vinagre, fósforos, jabón, pastas alimentarias sin cocer que no contengan huevo, bacalao, seco y salado (sin ahumar), langostas, camarones, cangrejos, quesos, centeno, sorgo de grano y sardinas. c)insumos para fertilizantes y alimentos para animales.</p>

	<p>(iv) Servicios exentos:</p> <p>a) los productos de primera necesidad que conforman la canasta familiar.</p> <p>b) los servicios de transporte terrestre de personas y carga y los servicios de estiba, arrimo, remolque, desestiba, practicaaje, carga y descarga en puertos y aeropuertos.</p>
4.-Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)	<p>(i) Incremento montos ISC de bebidas alcohólicas (RF 2006): 2006 = en 10% 2007 = en 20% 2008 = en 20%</p> <p>(ii) Incremento montos ISC de productos derivados del tabaco: 2006 y siguientes = 20% cada producto es gravado con un monto determinado por ley al momento de su importación o fabricación (RF 2005).</p>
5.-Impuesto sobre los Cheques y las Transferencias	<p>(i) Eliminación gradual (RF 2006) : 2007 = 1,0 por mil 2008 = 0,5 por mil 2009 = 0 %</p>
6.-Impuesto sobre los Activos	<p>(i) Tasa: 1,0%, se introduce este impuesto anual sobre el total de activos que figuren en el balance general de empresas con único dueño pertenecientes a personas físicas o jurídicas. Deducidos la depreciación, amortización y provisión de cuentas incobrables. Se exceptúan de la base imponible las inversiones en activos de otras compañías, los terrenos ubicados en zonas rurales y los impuestos adelantados o anticipos.</p> <p>(ii) Exenciones: a) las personas jurídicas que estén exentas del ISR. b) las inversiones clasificadas como de capital intensivo. c) las inversiones cuyo ciclo de producción e inicio de actividades sea mayor a un año.</p>
7.-Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria	<p>(i) Tasa: 1%, se mantiene tras su creación en RF 2005.</p> <p>(ii) Se deroga la exención para solares urbanos no edificados cuyo valor sea menor a RD\$ 5 millones (RF 2006).</p>
8.-Impuesto a la Transferencia Inmobiliaria	<p>(i) Reducción tasa desde un 4,3% a un 3,0% (RF 2005).</p>
9.-Impuesto sobre Registro e Inscripción de Vehículos Motorizados	<p>(i) Incremento tasa: 2006 y siguientes = 17% sobre el valor CIF de todos los vehículos de motor excluyendo los tractores agrícolas de recién ingreso al territorio nacional (RF 2006).</p> <p>(ii) La rebaja que se esperaba por la implementación del DR-CAFTA no se verá reflejado hasta el año 2008, ya que sólo el 2007 se reducirían los aranceles en un 5% anual.</p>
10.-Impuesto a los Combustibles	<p>(i) Tasa: 13%, introducción de nuevo impuesto selectivo sobre el consumo interno de combustibles fósiles y derivados del petróleo.</p>

Referencias bibliográficas

- Alvarez Estrada, D. (2008) "Tributación directa en América Latina; estudio del caso de México" En el marco del proyecto de CEPAL "La tributación directa en América Latina: equidad y desafíos" CEPAL, Santiago de Chile, (por publicarse)
- Arias Minaya, L. A., (2008) "Tributación directa en América Latina; el caso de Perú" En el marco del proyecto de CEPAL "La tributación directa en América Latina: equidad y desafíos" CEPAL, Santiago de Chile, (por publicarse)
- Bartell, Ernest (1992), "Business Perceptions and the Transition to Democracy in Chile", Kellogg Institute Working Paper, N° 184, University of Notre Dame, diciembre.
- BID (2006) "El arte de la política tributaria" en "La Política de las políticas públicas" (cap. 8) Stein, Tomassi, Echebarría, Lora, y Payne (coordinadores), David Rockefeller Center for Latin American Studies, Harvard University
- Bird (1992) "Tax Reform in Latin America: A Review of Some Recent Experiences" Latin American Research Review.
- Bräutigam, D. (2008) "Introduction: Taxation and State building in developing countries" in Bräutigam, Fjeldstad, and Moore (eds.) "Taxation and State Building in Developing Countries: capacity and consent", edited by, Cambridge University Press, UK, 2008
- Bresser Pereira, L.C. (1991) "La crisis de América Latina: Consenso de Washington o crisis fiscal?" Revista Pensamiento Iberoamericano, N° 19, 1991, págs. 13-36, Madrid.
- Bresser Pereira, L.C., (2003) "The 1995 Public Management Reform in Brazil: reflections of a reformer" In Ben Ross Schneider and Blanca Heredia, eds., "Reinventing Leviathan" Miami, North-South Center Press.
- Cetrángolo, O., Gómez Sabaini, J.C., (2007) "La tributación directa en América Latina y los desafíos a la imposición sobre la renta", *Serie Macroeconomía del Desarrollo* 60, CEPAL, Santiago de Chile.
- Cetrángolo, O., Gómez Sabaini, J.C., (2008) "Análisis de la imposición a la renta y estimación de la evasión en Argentina" En el marco del proyecto de CEPAL "La tributación directa en América Latina: equidad y desafíos" CEPAL, Santiago de Chile, (por publicarse)
- Di John, J. (2006) "The Political Economy of Taxation and Tax Reform in Developing Countries" Research paper No. 2006/74, United Nations University, World Institute for Development Economics Research.

- Engel, E., Galetovic, A., y Raddatz, C. (1998), “Reforma Tributaria y Distribución del Ingreso en Chile”, serie Economía, N° 40, Santiago de Chile, Universidad de Chile, Centro de Economía Aplicada, agosto.
- Fuentes y Cabrera (2006) “Pacto Fiscal en Guatemala: lecciones de una negociación”, revista de la CEPAL, N°88, Santiago de Chile, Chile.
- Gómez Sabaini, J. C. (2005), “La tributación a la renta en el Istmo Centroamericano: análisis comparativo y agenda de reformas”, serie Macroeconomía del Desarrollo Nro.37, CEPAL, Santiago de Chile.
- Gómez Sabaini, J.C. (2006), “Cohesión social, equidad y tributación. Análisis y perspectivas para América Latina”, serie Políticas Sociales Nro. 127, CEPAL, Santiago de Chile.
- Gómez Sabaini, J.C. (2007) “El panorama tributario de América Latina y la equidad distributiva: ¿mito o realidad?” Fundación CIDOB, Barcelona, España.
- Gómez Sabaini, J.C., y Martner, R., (2008) “America Latina: Panorama global de su sistema tributario y principales temas de política” ILPES-CEPAL, Santiago de Chile
- ICEF (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales) (2008) “La tributación directa en América Latina: equidad y desafíos. El caso de El Salvador” En el marco del proyecto de CEPAL “La tributación directa en América Latina: equidad y desafíos” CEPAL, Santiago de Chile, (por publicarse)
- Jorrat, M. (2008) “La tributación directa en Chile: equidad y desafíos” En el marco del proyecto de CEPAL “La tributación directa en América Latina: equidad y desafíos” CEPAL, Santiago de Chile, (por publicarse)
- KPMG, KPMG’s Corporate and Indirect Tax Survey 2007 (2007)
- Levi, M. (1988) “Of Rule and Revenue”, Berkeley, Los Angeles and London, University of California Press
- Lieberman, E.S. (2001) “National Political Community and the Politics of Income Taxation in Brazil and South Africa in the Twentieth Century” Politics and Society.
- Mahon, J. (1997) “Tax reform and its determinants in Latin America, 1977-94: implications for theories of state development” Prepared for delivery at the 1997 meeting of the Latin American Studies Association, Continental Plaza Hotel, Guadalajara, Mexico, April 17-19, 1997
- Melo, M., (1998) “When Institutions Matter: the politics of administrative, social security, and tax reforms in Brazil” Prepared for delivery at the 1988 meeting of the Latin American Studies Association (LASA), The Palmer House Hilton Hotel, Chicago, Illinois, September 24-26, 1998
- Mostajo, R. (2004) “Perspectivas de una Reforma Tributaria Integral con Equidad: hacia un nuevo Pacto Fiscal en Perú” Ministerio Británico para el Desarrollo Internacional, DFID-Perú.

- Murga Pinillos, Y., (2005) “Modernización de los sistemas tributarios de América del Sur durante los años noventa”, Ponencia presentada en el seminario internacional: La modernización fiscal e l mundo ibérico, siglos XVIII-XX, Lima, Perú, octubre 2005
- OCDE (2008) Perspectivas Económicas de América Latina 2009.
- Perry, G., Arias, O., Lopez, J., Maloney, W. y Serven, L.. (2006) “Poverty reduction and growth. Virtuous and Vicious Circles, Banco Mundial, Washington DC.
- Pollack, Marcelo (1999), “The New Right in Chile 1973-97”, New York, St. Martin’s Press.
- Prats, J., Macías-Aymar, I., Prats, J.O. (2007) “Gobernanza y desigualdad. Obstáculos de la reforma tributaria en América Latina: el caso de Bolivia, Perú y Ecuador” CeALCI, Fundación Carolina.
- Roca, J., (2008) “La tributación directa en Ecuador: evasión equidad y desafíos de diseño” En el marco del proyecto de CEPAL “La tributación directa en América Latina: equidad y desafíos” CEPAL, Santiago de Chile, (por publicarse)
- Schneider, A., Lledo, V., and Moore, M. (February 2004) “Social Contracts, Fiscal Pacts and Tax Reform in Latin America” Inter-American Development Bank, Washington
- Stein, E. y Tomassi, M. (2006) “La política de las políticas públicas” Revista Política y Gobierno, Vol. XIII, Num. 2, 2do semestre 2006, págs. 393-416, México DF.
- Steinmo, S. (1993) “Taxation and Democracy: Swedish, British and American Approaches to Financing the Modern State” New Haven, Yale University Press
- Tanzi, V. (2000), “Taxation in Latin America in the Last Decade”, Working Paper 76, Center for Research on Economic Development and Policy Reform, Stanford University, EEUU.