

Documentos de Trabajo

ISSN 2219-780X

3

OCTUBRE 2017



Dirección de Estudios
e Investigaciones Tributarias

Política Tributaria: ¿Qué Gravar, Cómo Gravar, Qué Objetivos debe Procurar el Sistema Tributario?



Política Tributaria: ¿qué gravar, cómo gravar, qué objetivos debe procurar el sistema tributario?

Responsabilidad del Autor

Las opiniones vertidas por el autor no representan la de la institución para las que trabaja ni la de la Secretaría Ejecutiva del CIAT.

Propiedad Intelectual

Se autoriza la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, conocido o por conocer, siempre que se cite adecuadamente la fuente y los titulares del Copyright

**POLÍTICA TRIBUTARIA:
¿QUÉ GRAVAR, CÓMO GRAVAR,
QUÉ OBJETIVOS DEBE PROCURAR EL
SISTEMA TRIBUTARIO**

**Santiago Díaz de Sarralde Miguez.
Director de Estudios y Estadísticas Tributarias. CIAT**

RESUMEN

Este documento de trabajo¹ ofrece un marco de reflexión, no una respuesta cerrada, a las preguntas planteadas en su título partiendo de un sintético panorama de la tributación en América Latina y el Caribe dentro del entorno mundial, su nivel, estructura, efectos, carencias y heterogeneidad.

A continuación estas características se inscriben en el esquema de relaciones que configura en cada sociedad su “modelo fiscal”: las características definitorias y cambiantes de la Economía; las decisiones en cuanto al Gasto Público; las interdependencias internas e internacionales con otras jurisdicciones fiscales; la configuración práctica de las normas, su control y aceptación; y, en mayor detalle, las relaciones entre las distintas manifestaciones de la capacidad económica (rentas del capital y trabajo; consumo y ahorro; acumulación y transferencia de la riqueza; intermediación de sociedades y personas jurídicas) y las figuras tributarias que las gravan.

Para finalizar se repasarán las opciones más recientes para afrontar los retos a los que se enfrentan los sistemas tributarios: las últimas aportaciones teóricas para la definición de la estructura global del sistema fiscal (Mirrlees Report y antecedentes; el modelo “estándar”; el papel de las reglas fiscales); la configuración de la tributación internacional (BEPS; DBCFT; Base Única del Impuesto de Sociedades en la UE; comercio electrónico y economía colaborativa; amnistías fiscales; exit-tax); las alternativas de tributación por fuentes y usos de renta (personalización del IVA; imposición verde; impuestos sobre la “comida basura”; tributación de los “robots”; gravamen de la riqueza; integración del gravamen de renta y patrimonio); y retos y opciones en materia de financiación sub-nacional.

¹ Una versión previa de este trabajo se presentó en la 51ª Asamblea General del CIAT “Avances de las Administraciones Tributarias hacia una mayor equidad fiscal” Asunción, Paraguay, 24 al 27 de abril, 2017.

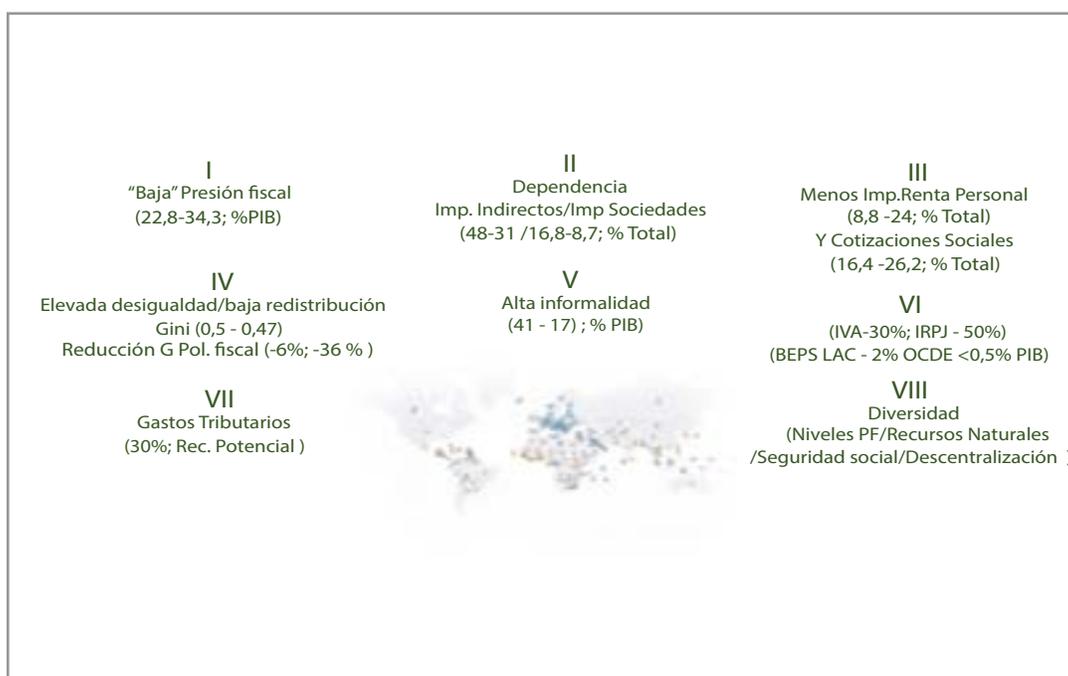
CONTENIDO

1. Un breve panorama de la tributación en América Latina el Caribe (ALC)	6
2. La tributación: fines, medios y objetivos	8
2.1. La economía y el gasto público	9
2.2. Las bases tributarias y sus relaciones	13
2.3. Los “otros” sistemas tributarios y el control práctico de las obligaciones fiscales	24
3. Alternativas	26
3.1. La estructura global del sistema fiscal	26
3.2. La configuración de la tributación internacional	28
3.3. Alternativas de tributación por fuentes y usos de renta	32
3.4. Financiación sub-nacional.	35
4. Comentario finales	37
5. Referencias documentales	38

1. UN BREVE PANORAMA DE LA TRIBUTACIÓN EN AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (ALC)

Cada vez contamos con más y mejores fuentes de datos y análisis respecto a la realidad de los sistemas tributarios en América Latina y el Caribe gracias a los esfuerzos de los países y de instituciones como CEPAL, BID, OCDE, FMI, ONU y el propio CIAT, entre otros, y, con sólo pequeñas diferencias en cuanto a su medición, podemos coincidir en algunos rasgos básicos de la fiscalidad en la región sintetizados en el Cuadro 1, comparando ALC con la media de la OCDE.

Cuadro 1: Panorama Tributario ALC-OCDE



Fuentes: OCDE, CIAT, BID, CEPAL (2017) para cifras de recaudación; Pecho et al (2012), Gómez Sabaini y Morán (2016), Cobham y Jansky (2017) para evasión; Gómez Sabaini y Morán (2013) para informalidad; Hanni, Martner y Podesta (2015) para capacidad redistributiva de la política fiscal²; CIAT (2014) para gasto tributario

² En BID, OCDE (2016), página 27, se alcanza un resultado similar al comparar con la UE: "Aunque la desigualdad antes de los impuestos directos, los aportes sociales y las transferencias directas no es muy distinta entre los dos grupos, con estos instrumentos fiscales, la región de ALC apenas consigue reducirla en 5% (una disminución del índice de Gini de 0.53 a 0.50). En comparación, los países de la UE reducen la desigualdad en más de 40% (una disminución del coeficiente de Gini de 0.50 a 0.29).

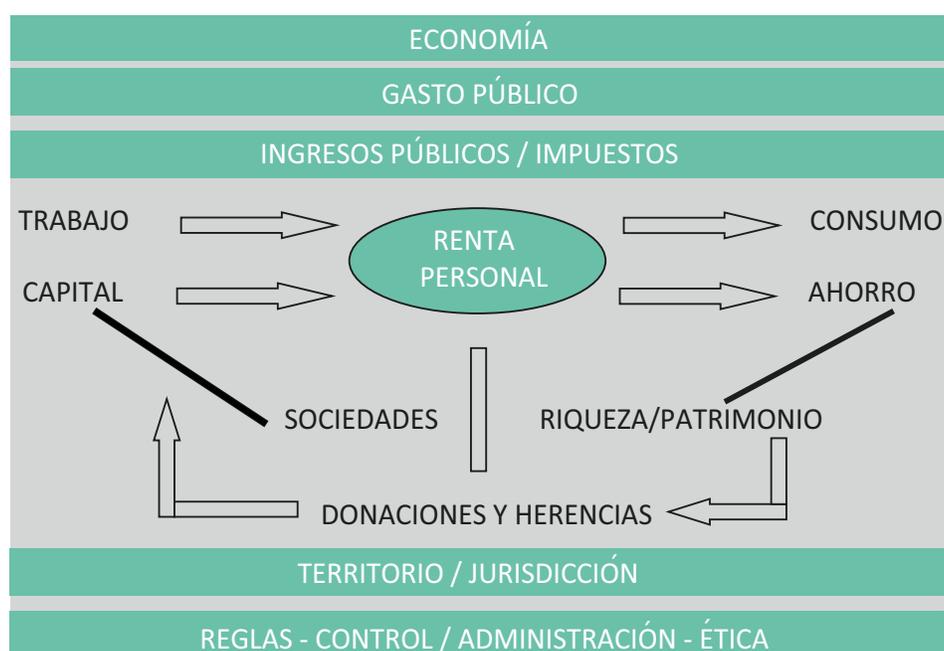
- 1 Presión Fiscal relativamente baja: el 22,8% del PIB, once puntos y medio menos que la OCDE -2015-. Hay que destacar que es la menor distancia registrada y que existen grandes diferencias entre países.
2. Mayor dependencia de la imposición indirecta (casi el cincuenta por ciento del total -31,8% IVA, 16,1% Selectivos-frente a un tercio de media en la OCDE -20,7% IVA, 9,6% Selectivos-; sin embargo, hay que destacar que esta distancia se ha recortado en el tiempo) y de la tributación sobre la renta de las sociedades (un 16,8% del total, el 8,7% en la OCDE).
3. Menor participación de la imposición sobre la renta personal (8,8% del total, 24% en la OCDE) y cotizaciones sociales (16,4% frente al 26,2%)
4. Elevada desigualdad en la distribución de los ingresos y escasa capacidad redistributiva de la política fiscal (en la OCDE la desigualdad -Índice de Gini del 0,47- se ve reducida un 36%; en ALC un 6% -partiendo de un Índice de Gini del 0,5-).
6. Alta informalidad (un 41% frente al 17% de la OCDE).
7. Elevada evasión, especialmente en el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas. Alto impacto de la erosión de las bases imponibles y el desplazamiento de los beneficios para evitar la tributación.
8. Elevados gastos tributarios (en torno a un 30% de la recaudación potencial).
9. Diversidad de experiencias nacionales: en niveles de tributación (oscilan entre un 12,4% en Guatemala y 13,7% en la República Dominicana hasta un 32,0% en Brasil, 32,1% en Argentina y 38,6% en Cuba); dependencia de los ingresos procedentes de recursos naturales (impacto negativo reciente por precios materias primas); regímenes de financiación y prestaciones de seguridad social; descentralización fiscal a gobiernos sub-nacionales.

Pese al amplio consenso en cuanto a estos rasgos básicos no debería sorprendernos la diversidad en las interpretaciones en cuanto a sus causas últimas, bondad relativa de la situación de cada país y posibles vías de reforma y mejora. En casi todos los manuales de economía se plantean tres preguntas básicas a las que la disciplina debería ser capaz de dar respuesta: ¿Qué producir, cómo y para quién? Elección de objetivos, de medios eficientes y resultados justos. Y este esquema de razonamiento es aplicable también al diseño de los impuestos, los “precios” de la acción colectiva y la convivencia.

2. LA TRIBUTACIÓN: FINES, MEDIOS Y OBJETIVOS

Estas preguntas nos llevan a plantearnos cuál es o debería ser el «modelo tributario». Una cuestión compleja ya que este modelo es, al mismo tiempo, un reflejo de los objetivos colectivos en cuanto a la configuración de una economía y una consecuencia de la estructura de ésta, con flujos de causalidad en ambos sentidos. Y, desde este punto de vista, cuando hablamos de «una economía» es necesario entenderla en un sentido amplio, con unas connotaciones que nos acercarán más al concepto de sociedad que al de la simple representación de las relaciones de producción y consumo entre «agentes económicos». ¿Qué papel debe tener la acción colectiva organizada a través del Estado? ¿Qué configuración y nivel del gasto público se desea y cuáles son sus consecuencias sobre la actividad privada? ¿Qué estructura debe tener el sistema fiscal para financiar esas políticas y cuáles son sus efectos sobre la economía? ¿Cómo debe ser su configuración espacial teniendo en cuenta las diferentes competencias en esta materia dentro y fuera del país y qué limitaciones introduce este factor? ¿Cómo se administra ese sistema y cuál es su grado de aceptación por la ciudadanía? ¿Cómo se gravan las distintas fuentes y usos de la renta?

Cuadro 2: Qué gravar, cómo y para qué

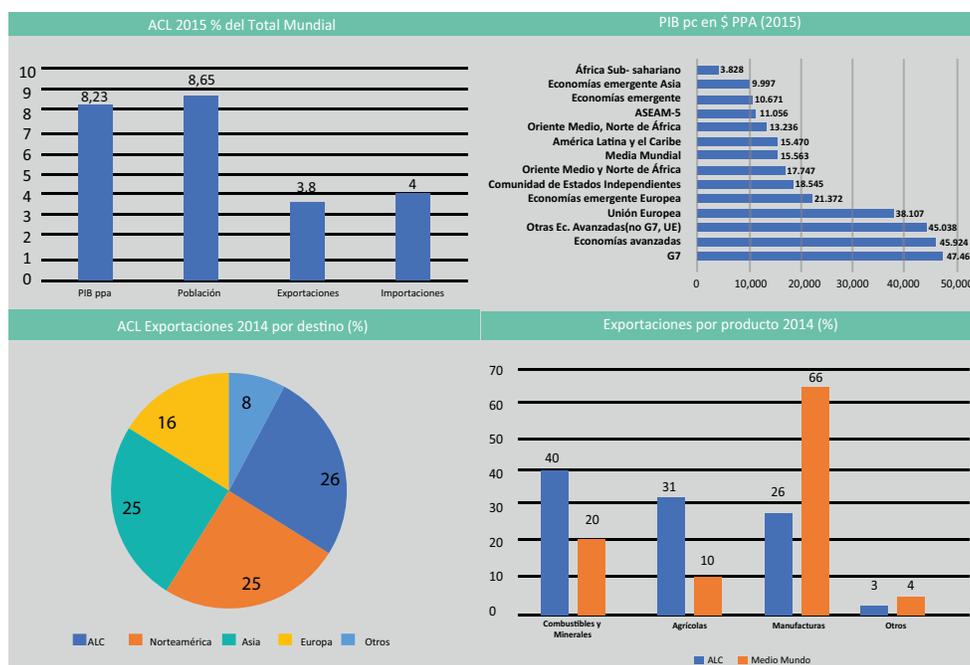


Fuente: elaboración propia

2.1. La economía y el gasto público

El primer condicionante del sistema fiscal es el sistema económico sobre el que se asienta. En cuanto a la estructura y características de las economías de ALC, en su conjunto representa en torno al 8% del PIB mundial (en paridad de poder adquisitivo), un porcentaje similar a su participación en la población total, habiendo descendido 4 puntos desde 1980, si bien hay que tener en cuenta que en este periodo los países del G7 han pasado del 50 al 30%, descensos en términos relativos que se explican, fundamentalmente, por el crecimiento en este periodo de los países asiáticos emergentes y en desarrollo, que han pasado del 10% al 30%. En términos de renta media (PIB per cápita) la región se sitúa en torno a los quince mil dólares, con una distancia que se ha ido ampliando respecto a los países más desarrollados (tres veces menos que la media del G7 en 2015; en 1980 2,5 veces menos), si bien la mayoría de sus economías se encuadran dentro de la categoría de “países de renta media”.

Cuadro 3: La Economía en ALC



Fuente: elaboración propia a partir de los datos de World Trade Organization (WTO International Trade Statistics) y el Fondo Monetario Internacional (World Economic Outlook Database)

En términos comerciales la región supone el 3,8% de las exportaciones de mercancías y un 4% de las importaciones, con un papel decreciente desde mediados del siglo pasado. En cuanto al destino, el 75% de las exportaciones se distribuyen casi a partes iguales entre Norteamérica, Asia y la propia región, mientras Europa representa el 16%, destacando el bajo porcentaje de comercio interregional, mucho menor que el europeo, norteamericano e, incluso, africano.

Por productos, el rasgo más característico es el alto peso de los productos agrícolas, el 31%, y los combustibles y minerales, 40%, frente a la baja participación de las manufacturas, 26% (la media mundial es del 10, 20 y 66%, respectivamente). A estas características hay que añadir la ya comentada elevada desigualdad, no corregida por la política fiscal, la alta informalidad y, como siempre, la amplia heterogeneidad entre los países de la región. En 2015 y 2016 la región en su conjunto ha sufrido una recesión, debido a los problemas en las principales economías suramericanas, el freno en el comercio y crecimiento mundial y la evolución de los precios internacionales de sus principales exportaciones, recesión que se prevé superar en 2017.

Si bien esta síntesis es incompleta, resulta útil para poner de relieve el potencial impacto de los factores estructurales de la economía de la región a la hora de condicionar el nivel, estructura y evolución de sus ingresos fiscales.

Al mismo tiempo, debemos tener en cuenta como parte de una economía globalizada las tendencias internacionales de fondo y su impacto sobre el sistema fiscal: el papel de las empresas multinacionales y su posible desviación de los beneficios gravables³; las innovaciones tecnológicas y sus efectos sobre el mercado de trabajo⁴; la misma transformación del mercado de trabajo en cuanto a estabilidad de los empleos, los cambios y diferencias estructurales en el peso de los salarios en la renta nacional en la región y en cada país⁵ y la conversión de parte

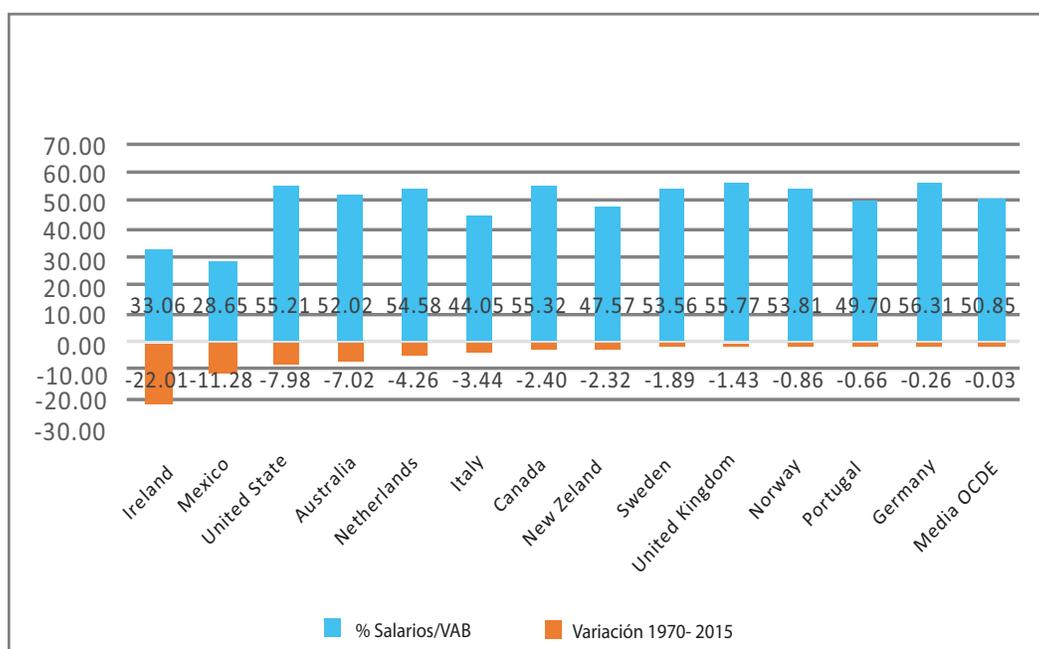
3 “La Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) estima que los fiscos en todo el mundo están perdiendo entre 100.000 millones de dólares y 240.000 millones de dólares por año, lo que equivale a entre un 4% y un 10% de la recaudación del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas. Las estimaciones de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD), basadas en otra metodología, apuntan a un resultado similar, pero revelan que las pérdidas en los países en desarrollo podrían ser mucho más grandes en términos absolutos y relativos”. “Las pérdidas tributarias estimadas de la región como consecuencia de la manipulación de los precios del comercio exterior rondaron los 31.000 millones de dólares en 2013 (0,5 puntos de PIB). Este resultado corresponde a entre un 10% y un 15% de la recaudación efectiva del impuesto sobre la renta de personas jurídicas en dicho año. Cabe mencionar que, a nivel de países, las pérdidas potenciales son dispersas y se destaca la sobredimensión de las salidas ilícitas estimadas en países como Costa Rica (principalmente por circuitos integrados y microestructuras electrónicas) y México (por su alta integración en cadenas de valor en diferentes sectores)”. Véase “La evasión derivada de operaciones internacionales de empresas multinacionales y de personas con un elevado patrimonio”, página 125 de CEPAL (2016). Otras estimaciones, Cobham y Jansky (2017), elevan más aun la cuantía de las pérdidas y dan datos desagregados a nivel de país: 500-650 billones de dólares (2013), en términos relativos la pérdida sería mayor en los países de renta baja y media-baja y, por regiones, en África subsahariana, ALC y Sur de Asia; Argentina perdería entre 21 y 24 billones –sólo superada en valor absoluto por EEUU, Japón, China e India- lo que equivaldría el 4-5% de su PIB, siendo la octava economía del mundo que más perdería en términos relativos.

4 Solo a modo de ejemplo: un estudio de 2013 publicado por la Universidad de Oxford (Frey y Osborne (2013)) concluye que el 47% de los empleos en Estados Unidos está en riesgo; la publicación de 2016, “The Future of Jobs” del World Economic Forum, anticipa pérdidas netas de más de 5 millones de empleos hasta 2020 en los países analizados; en un reciente número de una de las revistas del propio Fondo Monetario Internacional (Finanzas&Desarrollo, septiembre 2016) podemos encontrar artículos alertando de los riesgos y “lados oscuros” del desarrollo de la tecnología inteligente.

5 Entre 1990 y 2009 la parte de los salarios disminuyó en 26 de los 30 países de la OCDE -OCDE (2012)-. El Gráfico 1 ofrece los datos de los países de la OCDE que registraron un descenso en el periodo más amplio 1970-2015. El Gráfico 2 muestra la desigual distribución de del PIB por fuentes de renta. De media en los países seleccionados de América Latina la remuneración de asalariados supone el 35,5% del PIB, frente al 47,5% en la Unión Europea y hasta el 53,8% en EEUU. Estas diferencias en la estructura económica lógicamente condicionan la capacidad recaudatoria de los impuestos directos, elevando la correspondiente al Impuesto sobre la Renta de Sociedades y reduciendo las del Impuesto sobre la Renta Personal o las cotizaciones sociales.

de las rentas del trabajo en rentas mixtas o corporativas, incentivada por el diferente trato de unas u otras figuras jurídicas en los sistemas fiscales⁶; las tendencias proteccionistas recientes y, en particular, las posibles orientaciones de la política de los EEUU en este sentido⁷; los retos de la economía digital, el comercio electrónico y la denominada “economía colaborativa”; el envejecimiento, en particular en los países más desarrollados; etc.

Gráfico 1. OCDE: Participación salarios en el VAB y variación

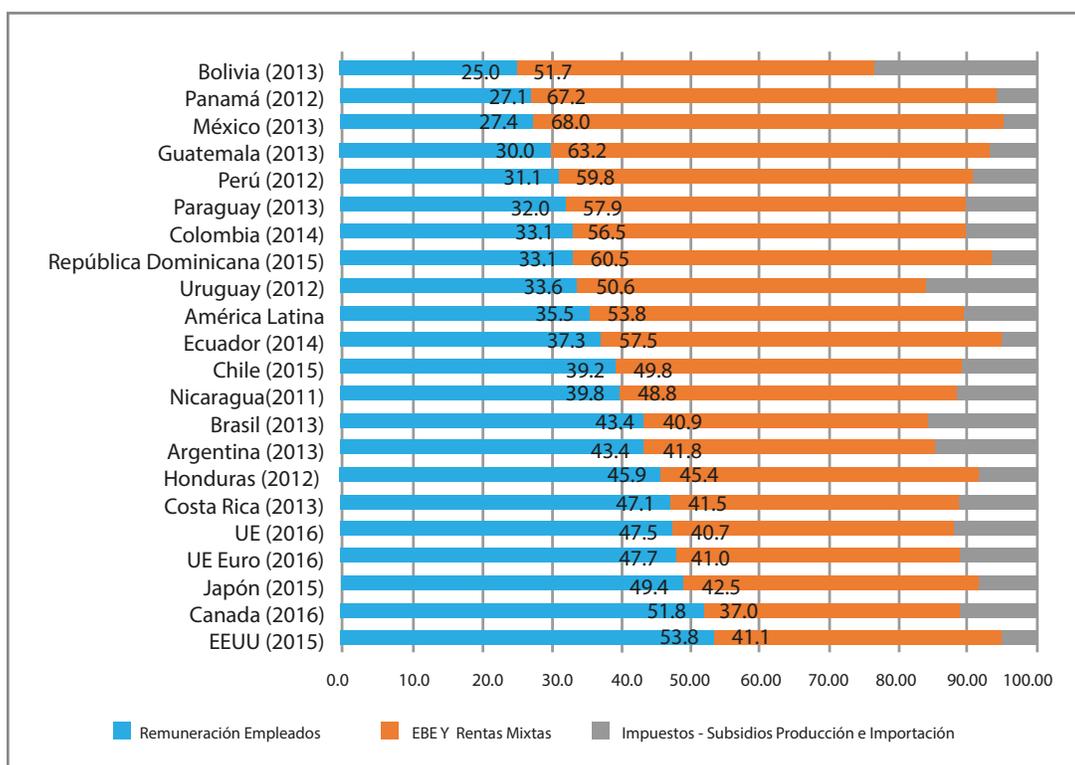


Fuente: OCDEStat. Selección de países con descenso de la participación de los salarios en el Valor Añadido Bruto (VAB) en el periodo 1970-2015.

6 Por ejemplo, para Brasil, Trengrouse y Afonso (2017) analizan la cuestión de la “transfiguración del trabajo en capital” y concluye que Brasil con una de las cargas tributarias más elevadas del mundo sobre las rentas salariales fomenta la transformación de trabajadores en trabajadores por cuenta propia o empresas. En otro estudio de 2014 Afonso ya apuntaba que tanto los “ricos” como los muy “ricos” están dejando de poseer su patrimonio como “individuos” para ostentarlo como “empresas” o “corporaciones”. Por otra parte, el análisis de los registros del impuesto sobre la renta personal muestran que las rentas y tasas de gravamen más elevadas corresponden en general asalariados sin capacidad de transformación de su actividad laboral en una actividad por cuenta propia (en especial empleados públicos). En España, la renta salarial declarada (y por tanto su gravamen) también es mucho más elevada que las de profesionales o empresarios autónomos. En 2015 las rentas del trabajo medias alcanzan los 20.159 euros anuales, frente a 9.179 de rendimientos de actividades económicas, menos de la mitad. Respecto a la base de renta total declarada, los rendimientos del trabajo suponen más del 80% del total (Fuente: Estadística de Declarantes del IRPF. Agencia Tributaria. España).

7 Un aspecto sobre el que volveremos al analizar las propuestas de BTA (Border Tax Adjustment) y DBCFT (Destination Base Cash Flow Taxation).

Gráfico 2. PIB por fuente de renta



Fuentes: National Accounts Statistics: Main Aggregates and Detailed Tables 2015, Department of Economic and Social Affairs, Statistics Division, United Nations, New York, 2016. (1) Banco Central de Paraguay. (2) Banco Central de la República Dominicana.

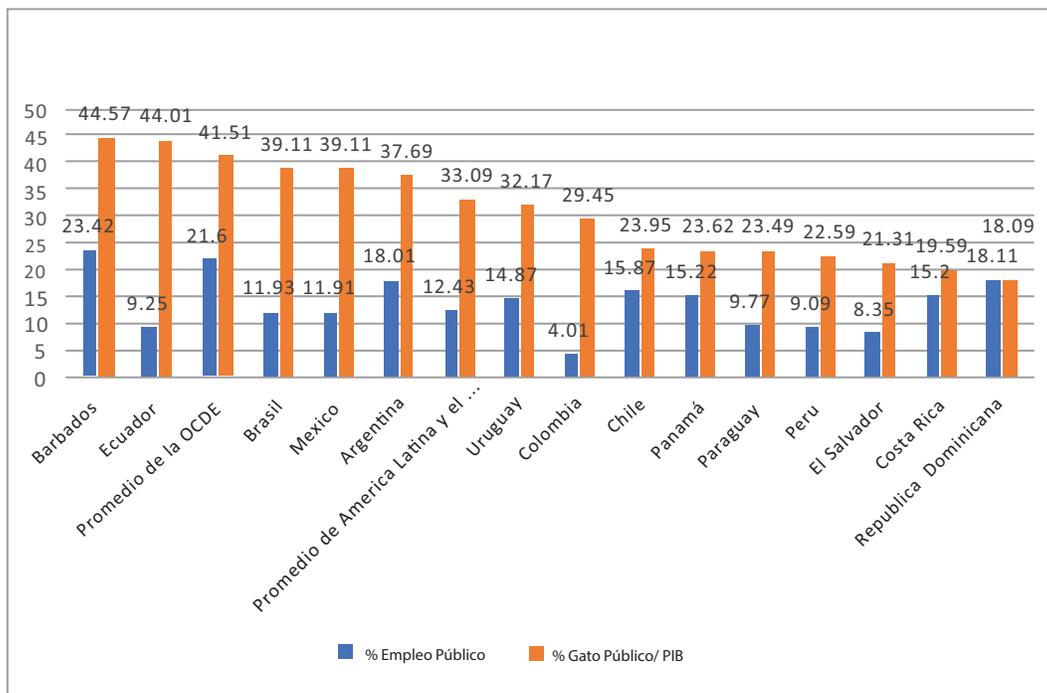
Nota: EBE (Excedente Bruto de Explotación)

Por otra parte, el sistema tributario tiene un papel subordinado y, en cierta medida, pasivo respecto a las decisiones democráticas en cuanto al nivel y estructura del gasto público⁸ ¿Deben ser las prestaciones públicas universales o focalizadas en los ciudadanos más necesitados? Dichas prestaciones ¿es mejor proporcionarlas en especie -sanidad, educación - o mediante transferencias monetarias? ¿Debemos recurrir a la “producción” pública de las prestaciones o es mejor utilizar la “provisión” pública reservando la prestación final al mercado? ¿Cómo organizamos y financiamos las pensiones, la sanidad, la educación o el seguro de desempleo? ¿Tiene sentido pensar en una renta básica universal? ¿Debe instrumentarse la redistribución fundamentalmente por el lado del gasto o debe contribuir la progresividad del

8 Como se afirma también en la página 32 de OCDE, CIAT, BID, CEPAL (2017): “El grado de participación del estado en el financiamiento de la seguridad social es otro factor importante para explicar los niveles de recaudo tributario en la región de ALC. Desde 1980 en adelante, muchos países de ALC privatizaron sus sistemas sanitarios, previsionales y de seguridad social en mayor o menor medida. Chile, El Salvador y México son ejemplos de países que han migrado sus esquemas previsionales a programas de cuentas individuales administrados por el sector privado. En Colombia y Perú, los sistemas públicos y privados compiten y los empleados pueden determinar su afiliación a uno u otro. Por otra parte, Argentina, Brasil y Uruguay siguen un modelo en los cuales los sistemas públicos y privados son complementarios. En estos tres países se han llevado a cabo sendas reformas para expandir la cobertura de los sistemas de seguridad social e incluir a los excluidos. Esto ha sido también un factor importante en el aumento del recaudo tributario”

sistema impositivo? La respuesta que demos a estas cuestiones se verá reflejada en el sistema tributario, al igual que en sentido inverso, su diseño y fortaleza condicionan la capacidad para instrumentar dichas políticas⁹.

Gráfico 3: Gasto y Empleo Público (2014)



Fuente: Panorama de las Administraciones Públicas en América Latina y el Caribe 2016. BID y OCDE.

2.2. Las bases tributarias y sus relaciones

Una vez considerado el marco económico general y la configuración deseada en materia de gasto público, el análisis y diseño de los ingresos públicos entraña, además, la consideración de las relaciones entre múltiples elementos: las fuentes de renta (capital y/o trabajo); sus usos (consumo, ahorro); la acumulación de la renta y su transferencia (riqueza, herencias, donaciones); y los distintos mecanismos formales de organización de la actividad económica (sociedades, trabajo autónomo, trabajo dependiente).

Dentro de este esquema, **la imposición directa y, en particular, la que recae sobre la renta personal** desempeña un papel central en el diseño de los sistemas fiscales, en la medida

⁹ Como se aprecia en el Gráfico 3, el gasto público en la región es ocho puntos inferior a la media de la OCDE, mientras el empleo público está nueve puntos por debajo. Además, “en los países de ALC, el gasto social es apenas 15% del PIB; 60% menor que el promedio de la OCDE. Un análisis de la composición del gasto social en América Latina y el Caribe indica que el gasto en educación representa en promedio 4.6% del PIB (5.3% en la OCDE) y el gasto en salud, 4% del PIB (6.2% en la OCDE), aunque con diferencias considerables entre los diversos países de la región. En cuanto a las pensiones contributivas, el gasto promedio es 3.8% del PIB; menos de la mitad del promedio de la OCDE, y con respecto a las transferencias directas, apenas 1.7% del PIB, levemente más de la tercera parte del promedio de la OCDE (Lustig et al., 2013 y Lustig, 2016)” BID-OCDE (2016), página 32.

en que dicha renta constituye tradicionalmente el indicador más completo de la capacidad de pago de los individuos¹⁰, lo que resulta esencial en términos de equidad, y en que es uno de los principales factores determinantes de las decisiones de carácter económico más relevantes: oferta de trabajo, ahorro, consumo e inversión.

Por esta razón, el diseño del impuesto sobre la renta personal se encuentra en el corazón de la reflexión sobre la imposición óptima y la denominada “Fundamental Tax Reform”, como agrupación nominativa de diversas teorías que propugnan una transformación radical de los sistemas fiscales que permita corregir los múltiples fallos observados fruto de la configuración de los mismos en un difícil equilibrio entre las guías teóricas proporcionadas por los principios impositivos y las exigencias prácticas de la realidad económica, lo cual ha dado como resultado la existencia de multiplicidad de figuras tributarias, la duplicidad de gravámenes sobre las distintas manifestaciones de la capacidad de pago y la complejidad del sistema tributario.

De forma muy simplificada, podríamos identificar dos grandes líneas de reforma. Por una parte, el “gravamen extensivo” o “Comprehensive Taxation”, que centra su atención en la eliminación de las excepciones al gravamen generalizado de las fuentes de renta y de los incentivos fiscales que erosionan las bases, distorsionan la actividad económica, introducen inequidades y complican el gravamen, lo cual permitiría reducir los tipos de gravamen sin perder recaudación.

Por otra, el “gravamen sobre el gasto personal” o “Expenditure Taxation” que, junto a lo anterior, plantea un cambio radical en la base de gravamen de la imposición personal, trasladándola al gasto –personal- y dejando exento el ahorro y las rentas derivadas del mismo, incentivando con ello la inversión. Dado que las rentas, el consumo, la oferta de trabajo y las decisiones de ahorro varían a lo largo de la vida, adaptándose a las necesidades y capacidades de cada edad, el diseño óptimo de los impuestos y el estudio de sus efectos debe tener en cuenta este hecho si pretende ser eficiente y justo desde el punto de vista de la vida completa de los individuos, y no meramente en momentos aislados, adoptando una perspectiva de ciclo vital. Considerando su valor a lo largo de todo el ciclo vital, la única diferencia entre la renta de un individuo y su consumo serían las donaciones y herencias, siendo, además, el consumo más estable a lo largo de la vida que la renta. Así considerado, el ahorro no tendría más papel que acumular recursos para suavizar las pautas de consumo a lo largo del ciclo, salvando así las lógicas alteraciones en el nivel de renta, por lo que se debería evitar distorsionar mediante

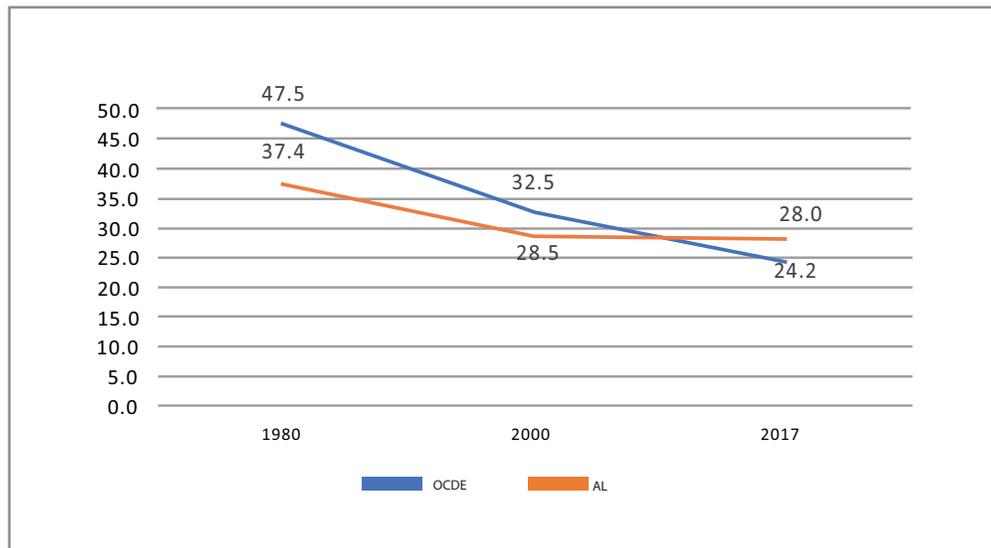
¹⁰ En comparación con el consumo o la riqueza, que proporcionarían indicadores complementarios, indirectos e incompletos de la misma, sin que esto suponga que no puedan jugar un papel relevante a la hora de realizar un diseño global del sistema. Como veremos, este punto de vista ha sido cuestionado desde un punto de vista teórico con la propuesta de gravamen del gasto personal.

el gravamen las decisiones del individuo entre consumo presente y futuro. Este razonamiento desembocaría en la superioridad teórica del consumo como base del impuesto personal, si bien con la imposición complementaria de las transferencias de riqueza adoptando un papel mucho más relevante, y se encuentra en la base de las diferentes propuestas de imposición sobre el gasto personal.

Como elemento transversal a las distintas formalizaciones de las propuestas anteriores se encuentran las propuestas de establecimiento de un tipo único de gravamen (“Flat Tax”) de cara a simplificar el impuesto y reducir los costes en términos de eficiencia que puede introducir la progresividad formal.

Pese a que no puede decirse que tales modelos teóricos de reforma hayan sido aplicados de forma pura e integra en las reformas fiscales observadas en la realidad, sí que han condicionado sus características generales y, sobre todo, sus motivaciones. Por una parte, puede observarse una tendencia a la disminución de los tipos marginales máximos, tanto en el impuesto sobre la renta de sociedades¹¹ como en el impuesto sobre la renta personal, acompañada en este último caso de un aplanamiento de las tarifas mediante la reducción del número de tramos llegando, en el extremo, a modelos de tipo único¹².

Gráfico 4: Tasas Impuestos Sociedades



Fuentes: CIATData y OCDE Tax Database

¹¹ Si bien mucho menos pronunciada en ALC que en la media de la OCDE en los últimos años.

¹² Como, por ejemplo, Bolivia en ALC, Letonia, Estonia, Hungría o República Checa, dentro de la OCDE; Hong Kong, Rusia, Serbia, Ucrania, Irak, Georgia, Mongolia o Islandia.

Cuadro 4: Tasas de Gravamen a los Salarios

Tasas de Gravamen a los Salarios				Tasas Sociedades
Países	Tasa Mínima	Tasa Máxima	Tramos (no cero)	Tasa General Máxima
Argentina	5	35	9	35,0
Bolivia	13	13	1	25,0
Brasil	7,5	27,5	4	34,0
Chile	4	35	6	24,0
Colombia	19	33	3	40,0
Costa Rica	10	15	2	30,0
Ecuador	5	35	8	22,0
El Salvador	10	30	3	30,0
Guatemala	5	7	2	25,0
Honduras	15	25	3	30,0
México	1,92	35	11	30,0
Nicaragua	15	30	4	30,0
Panamá	15	25	2	25,0
Paraguay	8	10	2	10,0
Perú	8	30	5	28,0
R. Dominicana	15	25	3	27,0
Uruguay	10	30	6	25,0
Venezuela	6	34	8	34,0
MEDIA AL	9,6	26,4	4,6	28,0
MEDIA OCDE	13,8	35,5	4,7	24,18

Fuente: CIATData y International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) 2017-; OCDE Tax Database -2016 para salarios; 2017 en sociedades

Notas: En todos los casos de gravamen de salarios con un mínimo inicial no gravado instrumentado de formas distintas. Este mínimo exento es más elevado, en términos de PIB per cápita en América Latina (1,4 veces) que en los países desarrollados (0,3 veces en Europa Occidental), justificado por el menor nivel de renta y la necesidad de dejar libre de impuestos la renta necesaria para la supervivencia; más difícil de justificar es que la aplicación de la tasa máxima se retrase mucho más en AL (7 veces el PIB pc; frente a 4 de media en los países desarrollados), véase CEPAL (2017), página 77. En este cuadro los datos de la OCDE incluyen sólo los impuestos sobre la renta personal del gobierno central, sin embargo, hay que tener en cuenta que hasta trece países introducen recargos descentralizados, locales o estatales, que elevan las tasas marginales.

Por otra, las rentas del capital –intereses, dividendos, ganancias del capital- son las que han recibido un tratamiento fiscal más claramente favorable (tasas reducidas; exenciones; modelos “duales” o “semiduales”) en relación con las rentas del trabajo¹³. Respecto a este último punto,

¹³ Este tipo de regímenes, más o menos explícitos, son hoy más la regla que la excepción. Véase BID (2012), páginas 188 y siguientes.

su especial tratamiento estaría justificado -además de por el objetivo de no distorsionar las decisiones de ahorro e inversión- por la mayor elasticidad de su oferta gracias a la movilidad en su localización, de cara a minimizar el denominado “exceso de gravamen”, objetivo que constituye la base de la “Teoría de la Imposición Óptima”¹⁴.

Pese a todo lo anterior, el gravamen de las rentas del capital resulta esencial desde el punto de vista de la equidad, la eficiencia¹⁵, la minimización de las vías de elusión fiscal y, lo que quizá sea más importante, la percepción social del sistema fiscal como una construcción justa en el reparto de las cargas, sin la cual es más difícil la sostenibilidad de un estado democrático. Además, no podemos obviar que se trata de la fuente de renta que en mayor medida se concentra en los contribuyentes con niveles de renta elevados y, generalmente, con mayor capacidad de influencia política en la determinación de la política fiscal.

La imposición sobre la renta empresarial, cuando ésta se realiza bajo una forma jurídica societaria, podría desempeñar un papel secundario, y en un extremo superfluo, en un sistema fiscal desarrollado que permitiese gravar de forma íntegra todas las fuentes de renta de las personas naturales, en la medida en que están son las receptoras últimas de la capacidad de pago generada en las empresas.

Sin embargo, la realidad práctica es muy distinta. Por una parte, el gravamen de las rentas del capital de las personas naturales se encuentra limitado por diferentes factores (los tratamientos fiscales privilegiados, la dificultad de valorar los rendimientos que no se hagan efectivos mediante una transferencia de renta a los propietarios, la complejidad administrativa de controlar las rentas personales – más numerosas y desagregadas que las societarias-, la situación geográfica de los propietarios en otras jurisdicciones fiscales extranjeras, etc.). Por otra parte, en la práctica el diseño de los sistemas fiscales se ha orientado a utilizar la imposición empresarial con fines regulatorios, introduciendo incentivos¹⁶ y desincentivos para distintas actividades, de acuerdo con la planificación general de la actividad económica.

14 Desde una perspectiva técnica su gravamen resulta también complejo, en la medida en que requiere tener en cuenta el componente inflacionario de los rendimientos, valorar adecuadamente los valores, contar con registros administrativos adecuados, corregir el exceso de progresividad en el caso en que su periodo de generación sea superior al año y la tarifa a la que están sometidos progresiva y tener en cuenta tanto las pérdidas como las ganancias, corregir la doble imposición si provienen de actividades económicas ya previamente gravadas, etc.

Por otra parte, la legislación fiscal también debería evitar que las rentas sean tratadas de forma diferente dependiendo de que se manifiesten de forma periódica o en ciclos superiores al de gravamen, habitualmente anual. Lo cual afecta en particular al tratamiento de los rendimientos del capital respecto a las variaciones patrimoniales, dado que estas, aun siendo una renta del capital equivalente a dividendos o intereses, no se ven gravadas según se generan, sino únicamente cuando se realizan, resultando en una menor tributación efectiva, favoreciendo, arbitrariamente, unos vehículos de inversión sobre otros y fomentando el bloqueo de la inversión (lock-in).

15 Pese a los argumentos teóricos, la elasticidad del capital no es absoluta y el gravamen del trabajo también incorpora costes de eficiencia. Adicionalmente habría que considerar su uso eficiente para controlar las dinámicas explosivas asociadas a la creación de burbujas bursátiles, inmobiliarias y financieras en general.

16 En particular la atracción de inversiones.

En definitiva, los impuestos sobre la renta societaria han acabado teniendo un papel muy relevante como medio de retención de las rentas del capital de las personas naturales¹⁷, mecanismo de contribución a la capacidad redistributiva del sistema fiscal¹⁸, e instrumento regulatorio¹⁹.

Con estas premisas, las principales dificultades para el diseño teórico óptimo de la imposición societaria se centran en el cálculo adecuado del beneficio gravable para no distorsionar el ejercicio de la actividad económica. En general, el punto de partida es el beneficio contable, sobre el cual se realizan los ajustes fiscales necesarios para evitar que éste se manipule reduciendo el pago del impuesto²⁰. Sin embargo, algunos elementos son difícilmente cuantificables, y en particular el coste del capital propio no suele considerarse deducible, lo cual se considera que introduce un sesgo indeseado a favor de la financiación ajena²¹.

Adicionalmente, hay que tener en cuenta los riesgos de manipulación asociados a las operaciones entre entidades vinculadas, tanto en un ámbito internacional como nacional. Para lo cual se introducen normas específicas de valoración de los precios de transferencia y reglas preventivas de la subcapitalización²². En este aspecto, el caso europeo merece especial atención por los proyectos de directiva para la creación de un régimen de bases imponibles consolidadas para los grupos de sociedades, con sus ventajas -en términos de unidad de mercado y limitación de los problemas asociados a los precios de transferencia- y sus dificultades de aplicación -tanto por la homogenización de los criterios de determinación de las bases como, sobre todo, las reglas de distribución de las bases entre jurisdicciones (activos, ventas, costes de personal, etc.). También la existencia de regímenes especiales dificulta el diseño y análisis del impuesto, en particular por lo que afecta a las actividades empresariales de pequeña dimensión y a la concesión de beneficios fiscales específicos por industria o localización. A este respecto, sería preferible focalizar los incentivos por actividad y no por dimensión de la empresa, renunciando a la utilización de tipos reducidos y simplificando al máximo el tributo para reducir los costes indirectos, especialmente gravosos para las pequeñas empresas.

17 En general con algún método de corrección de la doble imposición, en el caso de que se produzca.

18 Si bien su incidencia final es un tema polémico.

19 Adicionalmente se justifica el gravamen societario por la particular ventaja que su régimen jurídico de responsabilidad limitada les confiere.

20 La contabilidad es un ejercicio con un amplio margen de maniobra, incluso sin considerar sus consecuencias fiscales, entre la aplicación del principio de “imagen fiel” y el de “precaución valorativa”. Esto afecta a múltiples partidas como son las provisiones, las amortizaciones, la distribución de dividendos, la valoración de existencias, etc.

21 Dado el carácter deducible de los intereses. Frente a este problema existen diversas soluciones teóricas que, sin embargo, no han sido implantadas con generalidad dadas sus dificultades técnicas y su riesgo recaudatorio (un gravamen exclusivo del cash-flow; la amortización acelerada de las inversiones, sin descuento de los intereses; la introducción de una deducción por financiación ajena; etc; véase, por ejemplo, Informe Mirrlees (2011) y la alternativa denominada Destination Based Cash Flow Taxation).

22 Como veremos más adelante, la iniciativa BEPS de la OCDE ha propulsado la aplicación de estos procedimientos anti-abuso.

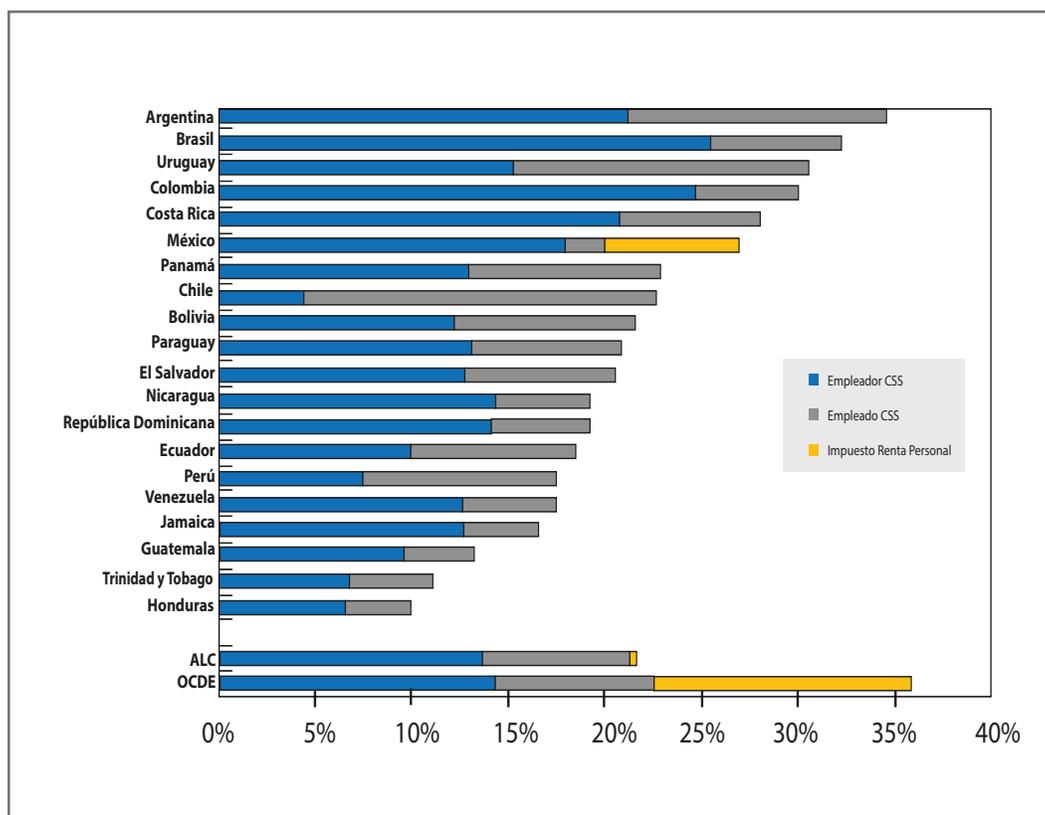
Además, hay que tener en cuenta que las dificultades prácticas para el cálculo y el control del beneficio gravable ha fomentado la creación de figuras “heterodoxas” de gravamen mediante aproximaciones al beneficio, limitaciones de gastos deducibles e introducción de gravámenes “mínimos” basados en las cifras de venta o en el volumen de activos²³. Un gravamen que, en el caso de los ingresos brutos de las empresas, también es utilizado como fuente de financiación de los gobiernos locales, pese a que las consideraciones teóricas respecto a su eficiencia y facilidad de administración desaconsejarían su uso.

En este punto, aunque sea brevemente, hay que hacer referencia a **las cotizaciones a la seguridad social**, las cuales se sitúan en un limbo difícil de manejar en cuanto a su consideración o no como ingresos tributarios pese a su inclusión -y relevante peso- en el concepto de presión fiscal. Por una parte, su administración y asignación presupuestaria -que suele hacerse de forma separada al resto de los tributos- y su conexión -más o menos directa- con las prestaciones que financian, las distingue de ellos. Sin embargo, desde un punto de vista económico es difícil separar sus efectos, al recaer de forma coactiva sobre las rentas del trabajo y los costes empresariales ligados a las mismas. Por ello, las reflexiones sobre su reforma deberían incorporarse al marco propuesto²⁴.

23 Por ejemplo, en la Argentina se aplica sobre el valor de los activos brutos, lo que, en el supuesto de movilidad del capital, constituye un sustituto de la renta de las empresas, mientras que en Costa Rica se ha optado por gravar los activos fijos de las empresas. El patrimonio o los activos netos se utilizan ampliamente como base imponible de estos tributos en Colombia, el Ecuador, Panamá y el Uruguay, aunque con diferentes niveles de alícuotas. En Guatemala se aplica el impuesto de solidaridad, que grava con una tasa del 1% el 25% del activo neto o los ingresos brutos, de ellos, el que sea mayor. Vale señalar que en México estuvo vigente desde 2008 hasta su derogación en octubre de 2013 un gravamen denominado impuesto empresarial a tasa única (IETU), que constaba de un alícuota uniforme (17,5%) sobre el flujo de efectivo neto de la retribución a los factores de producción.” CEPAL (2017) “Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina”, página 397. La limitación de gasto se aplica en Guatemala y Panamá (donde se tributa sobre la mayor de dos cantidades: la liquidada de forma normal o la renta neta gravable que resulte de deducir del total de ingresos gravables del contribuyente, el 95.33%, o dicho de otra forma la renta gravable que resulte de aplicar al total de ingresos gravables el 4.67%)

24 Como se observa en el Gráfico 5, en América Latina el peso de las contribuciones a la seguridad social resulta esencial para analizar la cuña fiscal sobre los salarios y se encuentra en niveles relativos muy similares a los de los países desarrollados, mientras que la imposición sobre la renta personal resulta irrelevante en la región y supone la gran diferencia respecto a la media de la OCDE.

Gráfico 5: Cuña Impositiva Imposición renta personal y cotizaciones sociales 2013



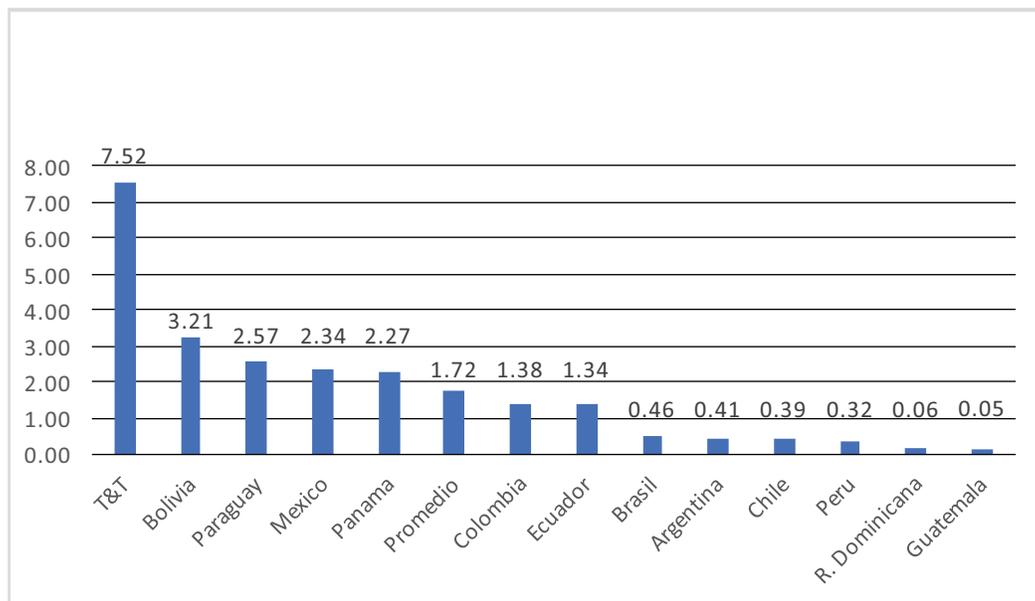
Fuente: Taxing Wages OCDE, CIAT, BID (2016)

Nota: Cuña fiscal medida como porcentaje de los costes laborales para un trabajador soltero sin hijos y con salario medio.

Adicionalmente, las rentas públicas derivadas de la explotación de recursos naturales o infraestructuras complican el análisis de los ingresos públicos y aunque, de nuevo, su categorización presupuestaria no los incluya en el capítulo de impuestos, respondiendo a las opciones organizativas de cada Estado, su consideración conjunta mejora el análisis del sostenimiento, eficiencia y equidad de los mecanismos de financiación de las políticas públicas²⁵.

²⁵ Por todos estos motivos, los esfuerzos estadísticos del CIAT y el BID se combinaron para construir una nueva base de estadísticas de ingresos fiscales bajo una nueva metodología que, además de los habituales ingresos tributarios, incluye las aportaciones obligatorias a los sistemas privados de salud y pensiones y los ingresos por recursos naturales (regalías y otros gravámenes extraordinarios sobre empresas extractivas de recursos de titularidad pública), bajo el concepto de Presión Fiscal Equivalente.

Gráfico 6: Ingresos Recursos Naturales e Infraestructuras (% PIB; 2015)



Fuente: CIAT Data (Base de datos de recaudación CIAT-BID). Incluye los ingresos por estas categorías no clasificados como tributarios.

La neutralidad y la coordinación entre las diversas figuras de imposición directa. Un aspecto esencial, que no siempre recibe suficiente atención, sería preservar la neutralidad fiscal en la elección de las distintas opciones jurídicas –asalariado; autónomo; empresa– para el desempeño de la actividad y la percepción de los rendimientos. Para ello, los tipos aplicables deberían modularse, de forma que exista homogeneidad en el gravamen de las rentas salariales, de los autónomos y de las empresas. Dicha modulación debe satisfacer la siguiente identidad: $(1 - \text{Tipo Capital}) \times (1 - \text{Tipo Sociedad}) = (1 - \text{Tipo Trabajo})$. Así la estructura tributaria no alteraría la decisión entre percibir las rentas como rentas societarias, trabajando como autónomo o recibiendo un salario, dado que la renta neta de impuesto sería la misma en todos los casos.

Este sería el resultado buscado por los sistemas de imposición lineal (flat-tax) en los que se alinean los tipos de gravamen de la renta personal y de sociedades con corrección total de la doble imposición, si bien al coste de reducir la progresividad del impuesto sobre la renta y su capacidad recaudatoria y redistributiva. Los modelos duales, al excluir las rentas del capital de la base que tributa a tarifa progresiva y someterlas a tipos impositivos inferiores y más cercanos al del impuesto de sociedades, pretendería también atenuar este problema, con un menor coste que la estructura de imposición lineal anteriormente comentada al preservar la progresividad para el resto de rentas. Sin embargo, esta estructura resulta injusta desde el punto de vista del igual tratamiento de las fuentes de renta y fomenta la elusión mediante

conversión formal de rentas del trabajo en rentas del capital. Una solución alternativa podría pasar, como recomienda el Informe Mirrlees, por establecer una tarifa única para trabajo, capital y actividades económicas en el impuesto sobre la renta personal y modular los tipos aplicables a las rentas del capital en la medida en que hayan sido gravados previamente por el Impuesto de Sociedades, eliminando así la doble tributación.

La imposición sobre la riqueza y la propiedad es quizá uno de los ámbitos más discutidos dentro de la imposición directa, con posturas muy diversas según la figura tributaria de que se trate y, en algunos casos, las consideraciones técnicas e ideológicas.

La imposición sobre las transferencias de riqueza -donaciones y sucesiones- cuenta con un mayor respaldo teórico y práctico, estando presente en la mayoría de los sistemas tributarios, si bien con una importancia recaudatoria reducida. Su defensa se basa en su papel como elemento de cierre del sistema, sin el cual las ganancias de capital “no realizadas” no serían gravadas en ningún momento, y como factor en la promoción de la igualdad de oportunidades dentro una realidad con creciente concentración en la distribución de la riqueza²⁶. Sin embargo, las dificultades técnicas, económicas y sociales para la aplicación de este tributo pueden ser muy relevantes en casos como la transmisión de un negocio activo (cuyo gravamen podría poner en riesgo su viabilidad) o de unos ahorros que efectivamente hubiesen soportado el gravamen sobre la renta, con lo cual su tributación podría considerarse injusta e ineficiente. Todo ello hace que, generalmente, se articulen exenciones materiales y personales que acaban por desvirtuar su propósito inicial.

Por su parte, los impuestos sobre el patrimonio neto son los más denostados, tanto por razones técnicas (la dificultad de valoración homogénea de los activos) como económicas (al considerarse un gravamen adicional de la renta ahorrada, con consecuencias negativas sobre la inversión, la competitividad y el crecimiento)²⁷.

Sin embargo, sus defensores se basan en su papel en el control tributario, la redistribución de la renta y el gravamen de las ganancias de capital que escapan de la tributación en renta personal. En la actualidad, la estructura de gravamen de la renta personal excluye, en general, las rentas y ganancias de capital canalizadas a través de diversos instrumentos financieros hasta el momento de su liquidación, circunstancia que en muchas ocasiones se posterga de

26 En teoría este gravamen debería ser global –y si fuese posible a lo largo de toda la vida- de todas las transferencias de riqueza (donaciones y herencias) recibidas por los sujetos pasivos, si bien se reconoce la complejidad administrativa de esta medida.

27 Únicamente está vigente en 6 de los 35 miembros de la OCDE (España, Francia, Italia, Luxemburgo, Noruega y Suiza; si bien cabría añadir Holanda, que lo grava de forma indirecta vinculada al impuesto sobre la renta personal), y a nivel LAC, en 4 de 24 (Argentina, Colombia, Uruguay y Guyana), en todo caso su aportación recaudatoria -excepto en Suiza- es muy reducida, Benítez y Velayos (2017).

manera indefinida. De esta forma, la renta declarada no reflejaría realmente la capacidad económica de los sujetos, tanto por el tratamiento privilegiado de las rentas y ganancias de capital como por la existencia de regímenes especiales de estimación para algunas actividades económicas, con consecuencia no sólo en el pago de impuestos sino también en el acceso a los servicios que requieren comprobación de renta a través del IRPF (becas, guarderías, copagos, vivienda, etc.). En estas circunstancias, el patrimonio constituiría un indicador fundamental de parte de la capacidad de pago que, si no es observada y tenida en cuenta por otras vías, podría gravarse de forma separada con un tributo específico o integrándola con la imposición sobre la renta personal²⁸.

Por último, los impuestos sobre la propiedad de bienes específicos (sobre todo inmuebles y vehículos) suele defenderse tanto por su papel como índices indirectos de la capacidad de pago (algo en realidad poco defendible si el gravamen de la renta personal y/o el patrimonio funcionaran de forma correcta) y, sobre todo en el caso de los inmuebles, como base apropiada –dada su inmovilidad– para el gravamen de las entidades locales. En todo este esquema, **los impuestos sobre el consumo y, fundamentalmente, los impuestos sobre el valor añadido** presentan en comparación con los otros pilares disponibles para alcanzar la suficiencia recaudatoria, conocidas ventajas en términos de neutralidad, eficiencia y gestión, y ciertos inconvenientes, sobre todo, en cuanto a equidad y costes de cumplimiento. Inconvenientes, además, cuyas soluciones más habituales (diferenciación de tipos y exenciones; regímenes simplificados para pequeños empresarios) son contraproducentes y de dudosa eficacia. La justificación de la imposición sobre el consumo es básicamente recaudatoria y, obviamente, supone una doble imposición de las fuentes de renta que anteriormente hayan soportado la imposición sobre la renta. Sin embargo, su éxito es indiscutible y desde que la idea del gravamen del valor agregado surgió en la primera mitad del siglo veinte se extendió progresivamente por todo el mundo: Francia en 1954, casi diez países a final de los sesenta, cuarenta y ocho a finales de los ochenta... y más de 160 países en la actualidad, con la casi única excepción notable de EEUU.

La imposición selectiva sobre consumos específicos presenta características diferenciadas. Ha servido como sustitutivo de los aranceles en el marco de la negociación de acuerdos internacionales de comercio, servido como desincentivo del consumo de bienes potencialmente perjudiciales para la salud (tabaco, alcohol y, más recientemente, comida “basura” o bebidas

²⁸ Este es el modelo existente en Holanda, donde una parte de la base del Impuesto sobre la renta personal se determina atribuyendo una rentabilidad del 4% al valor medio anual del capital neto propiedad del sujeto, la cual se grava a un tipo fijo del 30%, lo que es equivalente a un gravamen del 1,2% sobre el valor del capital neto. Solo se considera el capital susceptible de ahorro e inversión, por tanto, vivienda y empresa propia no entran dicha base estimada (sus rendimientos están gravados en otros apartados del IRPF). Si entrarían, por ejemplo, depósitos, segundas y demás viviendas, acciones, etc. Están exentos: medios de transporte particulares, algunas inversiones incentivadas (medioambiente, arte si no es inversión, inversiones en starts-up con límites, etc.). Adicionalmente, existe un mínimo exento general de 21.139 euros, incrementado para mayores de 65 y contribuyentes con hijos a cargo.

azucaradas) y corrector de efectos externos negativos (combustibles; contaminación). En este último papel, su análisis se enlaza con la conocida como imposición verde y su potencial “doble dividendo” al contribuir a reducir la polución y reemplazar, al menos en parte, los ingresos obtenidos a través de figuras tributarias más distorsionantes.

2.3. Los “otros” sistemas tributarios y el control práctico de las obligaciones fiscales

Por último, y sin entrar en muchos detalles, otras dos dimensiones resultan fundamentales para determinar la mejor forma de diseñar el sistema fiscal: la coexistencia de un sistema tributario nacional central con la existencia de otras competencias tributarias internacionales y sub-nacionales; y la plasmación concreta del sistema tributario en normas, la capacidad administrativa para gestionarlo y aplicarlo y la aceptación social del mismo.

La descentralización interna de la política tributaria²⁹, dando competencias a los gobiernos locales, regionales, provinciales o estatales -dentro de una federación- se inscribe en el marco de las teorías del federalismo fiscal, cuya primera recomendación en este ámbito es que las competencias en materia de ingreso sigan y se correspondan a las otorgadas en el campo del gasto³⁰, de forma que la cercanía en la prestación de los servicios al ciudadano con un margen autonomía se una a la responsabilidad en su financiación y pueda ser valorada democráticamente por los votantes.

29 “El porcentaje de ingresos tributarios totales recaudado por los gobiernos subnacionales es inferior al 8%, exceptuando a Argentina, Brasil y Colombia, para los 15 países de ALC para los que se dispone datos en 2014. En Brasil, los estados y las municipalidades recaudan más de un 30% de todos los ingresos tributarios, lo que indica un alto grado de descentralización tributaria en favor de los gobiernos sub-nacionales. Una gran parte del IVA (ICMS – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) es recaudado a nivel de gobierno estadual. El recaudo de los gobiernos subnacionales en Argentina y Colombia representa más del 15% del recaudo nacional total. Argentina tiene un recaudo sustancial a nivel provincial, el cual se explica en gran parte por el impuesto sobre los ingresos brutos (...). Los impuestos que con mayor frecuencia son asignados a los gobiernos subnacionales son los impuestos sobre la propiedad, sobre vehículos automotores e impuestos sobre servicios específicos y tasas municipales (...). Brasil y México son los únicos dos países que utilizan bases tributarias diferentes a las descritas anteriormente. En 2014, el 5% de los ingresos subnacionales en Brasil y el 41% del recaudo subnacional en México procedió de impuestos sobre la renta y de impuestos sobre la nómina. En los países miembros de la OCDE, las entidades subnacionales tienden a tener impuestos cuyas bases son mucho más amplias. Una proporción significativa del recaudo de los gobiernos subnacionales en los países de la OCDE tuvo origen en los impuestos sobre la renta y utilidades (representó más de un tercio del recaudo promedio total a nivel subnacional)”. OCDE, CIAT, BID, CEPAL (2017), páginas 71 y 72.

30 “En 2014, los gobiernos centrales de ALC recaudaron un promedio de 71.1% del ingreso total, seguido de los gobiernos estatales (18.1%) y los gobiernos locales (12.2%), mientras que el resto se recaudó a través de los fondos de la seguridad social. Para el mismo año, en promedio, el 55.5% del gasto de la administración pública en ALC fue gestionado por el gobierno central, mientras que los gobiernos estatales, los gobiernos locales y los fondos de la seguridad social contribuyeron con el 23.8%, el 16.4% y el 4.3% del gasto, respectivamente. Una tendencia común en numerosos países de ALC es que los gobiernos subnacionales son sumamente dependientes de las transferencias del gobierno central como su principal fuente de ingreso.” BID, OCDE (2016), página 62.

Cuadro 5. Guías y opciones de descentralización fiscal

GUÍAS PARA LA DESCENTRALIZACIÓN FISCAL	OPCIONES DE DESCENTRALIZACIÓN FISCAL
1. Responsabilidad tributaria paralela a la del gasto	CANDIDATOS TRADICIONALES:
2. Principio del “Beneficio” (no “exportación” de cargas)	
3. Utilizar bases equilibradamente distribuidas	
4. Utilizar bases inmóviles	1. Tributos ligados a servicios: tasas, contribuciones especiales, especiales, públicos, licencias,...
5. Fomentar la visibilidad de las decisiones tributarias	2. Impuestos sobre la propiedad (tenencia / transmisión / incrementos de valor)
6. Elegir tributos de sencillo control y administración	3. Impuestos sobre los automóviles
7. Otorgar capacidad fiscal “en el margen”	OTRAS OPCIONES DE BASE AMPLIA:
8. Estabilidad, predictibilidad, sostenibilidad	
9. Enfoque Integral: tributos/transferencias/deuda	
10. Restricción presupuestaria dura	4. Consumo
	5. Gravamen de la actividad empresarial
	6. Gravamen renta personal

Fuente: elaboración propia

Pese a su claridad conceptual, la concreción de este ambicioso principio de organización de la actividad pública se enfrenta a numerosas dificultades prácticas que deben intentar superarse utilizando las guías disponibles para la descentralización fiscal y el catálogo de opciones disponible en la experiencia internacional.

En cuanto a los retos que la **tributación internacional** impone a la configuración del sistema tributario no hace falta insistir mucho en su relevancia, especialmente dados los datos disponibles respecto a su potencial efecto en la evasión fiscal y la incertidumbre actual respecto a la evolución de las políticas comerciales.

Para finalizar este apartado, debemos hablar brevemente del armazón último para el sostenimiento de un sistema tributario: **la transcripción legal de las disposiciones tributarias, la administración y control de las obligaciones fiscales y sus conexiones con la ética pública en esta materia**. Estos temas, más relacionados con la administración tributaria, necesitarían de un espacio propio mucho más amplio³¹. Sin embargo, no puede dejar de destacarse su importancia en el marco global de diseño de la política tributaria.

Unas reglas complejas, con cambios frecuentes, falta de certidumbre o seguridad fiscal, complejidad y elevados costes de cumplimiento pueden arruinar cualquier diseño teórico por perfecto que pueda parecer sobre el papel. Las administraciones tributarias han mejorado –en especial en métodos de control masivo– pero continúan encontrando dificultades en el fraude internacional y más sofisticado.

³¹ Véanse, entre otros, CIAT-BID (2012), CIAT (2016) en cuanto al estado y características de las administraciones tributarias y CIAT (2015) en relación con las iniciativas de relaciones cooperativas.

Factores como el tratamiento especial del capital frente al trabajo –aunque pueda estar justificado por motivos de “eficiencia”-, las amnistías o regularizaciones fiscales –pese a que puedan ser rentables y consistentes a posteriori-, los recortes y carencias en prestaciones públicas –a pesar de estar respaldadas por la necesidad de estabilidad presupuestaria-, la ineficiencia y la corrupción deterioran la ética tributaria y el respaldo ciudadano al sistema.

La administración tributaria debe continuar mejorando su actuación. Ejerciendo su papel de acuerdo con las leyes vigentes, pero estando también preparada para poder aplicar las leyes que en el futuro se puedan querer aprobar. Un futuro del que habla el último epígrafe de este trabajo.

3. ALTERNATIVAS

Todo lo anteriormente expuesto, las relaciones entre la economía, la sociedad y el sistema fiscal, impone retos a la sostenibilidad de los ingresos fiscales que tendrán que ser abordados a la hora de decidir qué gravar, cómo, y para qué. Pero, ¿con qué otras opciones contamos para tomar estas decisiones? Este último apartado recopila algunas de las últimas alternativas planteadas, con un panorama resumido de las mismas y un catálogo de referencias para profundizar en su contenido.

3.1. La estructura global del sistema fiscal

Entre las últimas aportaciones teóricas para la definición de la estructura global del sistema fiscal el **Informe Mirrlees (2011)** ocupa un papel fundamental. Siguiendo la tradición de pasados informes -como el Informe Meade (1978) sobre imposición directa- el Institute for Fiscal Studies (IFS) del Reino Unido puso a trabajar a más de sesenta de los economistas más reputados en la materia en la confección de un modelo ideal, pero factible de llevar a la práctica, para la reforma global del sistema fiscal. Tras cuatro años de trabajo y bajo la dirección del premio Nobel de Economía, James Mirrlees, se publicaron los resultados que actualmente suponen una referencia en esta materia.

El enfoque adoptado por el Informe es claro: una visión de los impuestos como sistema, no de forma aislada, buscando soluciones coordinadas y estables para financiar el gasto público; cumplir con los objetivos redistributivos minimizando los conflictos con la eficiencia; y buscar la neutralidad como referencia, en general, para valorar el sistema. En otras palabras: equidad, eficiencia y visión de conjunto, considerando el nivel de gasto y el alcance de la redistribución como objetivos determinados externamente de acuerdo con las preferencias ciudadanas.

Cuadro 6: El Informe Mirrlees

TRABAJO	CAPITAL	EMPRESA
Gravamen homogéneo de todas las fuentes de renta, con deducción de gastos asociados a la generación de ingresos. Base de la progresividad y capacidad redistributiva del sistema fiscal. Excepciones puntuales.		
Base amplia. Un mínimo exento y estructura sencilla de tipos marginales (2 o 3). Racionalización de tipos marginales efectivos y limitación-eliminación de las deducciones decrecientes con el nivel de renta.		
Consideración de la unidad familiar: imposibilidad objetivos simultáneos de progresividad y neutralidad. Lo más adecuado es tributación individual de las rentas y consideración conjunta de las mismas para el acceso a prestaciones sociales. En todo caso, peligro desincentivos.		
Considerar y atenuar desincentivos sobre contribuyentes con mayor elasticidad en la oferta de trabajo: salarios en los extremos de la distribución; mujeres con hijos pequeños; mayores de 55 años.	Neutralidad decisiones consumo-ahorro y entre diferentes activos Exención de la “rentabilidad normal” del ahorro (aproximada por la deuda pública a medio plazo), mediante una reducción en la base (RRA) combinada con la exención de activos sin riesgo (depósitos, ISAs) Resto de las rentas del ahorro gravadas en la tarifa general Corrección de la doble imposición en dividendos y ganancias de capital (con compensación de pérdidas) modulando la tarifa Sistema especial para ahorro en pensiones con exención hasta la percepción (EET)	Neutralidad rentas salariales, autónomos, pequeñas y grandes empresas, capital Focalizar los beneficios fiscales por actividad, no por dimensión; no tipos reducidos Simplificación para reducir costes indirectos Compensación íntegra de pérdidas Exención en el Impuesto sobre la renta de los autónomos de la “rentabilidad normal” de los activos afectos y gravamen a tarifa general (incluyendo cotizaciones sociales equivalentes a las del trabajador) Igualación de los tipos aplicables al trabajo y a los beneficios distribuidos
Integración impuestos y prestaciones sociales: – Integrar en la tarifa la imposición sobre rentas salariales con las cotizaciones sociales (empleado – principalmente- y empleador) Simplificar el sistema de prestaciones sociales y de deducciones fiscales	Gravamen global de todas las transferencias de riqueza (donaciones y herencias) Complejidad administrativa: second-best (no gravamen o limitación de la RRA) Gravamen de la “plusvalía del muerto” Gravamen de la vivienda según las pautas del ahorro	Aplicación a la tributación societaria de una deducción por fondos propios (ACE), sin elevar el tipo nominal Compensación de la pérdida recaudatoria con el gravamen de bases menos móviles que el capital (trabajo; consumo).

Fuente: Elaboración propia

El Cuadro 6 sintetiza algunas de sus principales recomendaciones: mantener un gravamen homogéneo pero sencillo de todas las fuentes de renta en una sola base con corrección de la doble imposición, integrar en lo posible las prestaciones y cotizaciones sociales, fomentar la neutralidad respecto al ahorro a nivel personal (mediante la exención de la “rentabilidad normal”) y empresarial (mediante una deducción por financiación con fondos propios), y utilizar el gravamen de las transferencias de riqueza como elemento de cierre del sistema. En definitiva, frente a opciones más radicales propuestas en el pasado (como es la sustitución del gravamen de la renta personal por el gravamen del consumo a ese mismo nivel), el Informe opta por un camino intermedio y, en principio, con menos inconvenientes prácticos, aunque sin desviarse de la ortodoxia en cuanto a la concepción de la eficiencia en materia fiscal. Tanto el propio informe como su adaptación para España³² están disponibles en internet y son recomendables para ponderar y conocer en mayor detalle las muchas aportaciones relevantes que contiene este trabajo.

Por otro lado, el modelo que actualmente podríamos considerar como “estándar” respecto a la configuración del sistema fiscal y patrocinado por las principales instituciones internacionales propone: ampliar bases -eliminando gastos tributarios-; reducir tasas, en especial sobre la renta de sociedades y las tasas marginales más elevadas sobre la renta personal; fomentar

³²Víñuela (coord.) (2014)

la imposición indirecta homogénea -sin diferenciación de tasas por productos en el IVA-; reforzar el gravamen de la propiedad inmueble residencial; e introducir incentivos al ahorro -en general mediante una menor tributación del capital- y la inversión en Investigación y Desarrollo -como excepción a la desaparición de incentivos fiscales-. Todo ello, en ocasiones acompañado por una reducción de los costes no salariales del factor trabajo -las cotizaciones sociales a cargo de los empleadores, fundamentalmente- configuraría lo que se ha denominado “fiscalidad amigable” con el crecimiento³³.

Por último, si bien no se trata específicamente de una propuesta de reforma del sistema tributario, sí es necesario desatacar en este apartado la consolidación de la tendencia a implantar “Reglas Fiscales” para preservar la estabilidad presupuestaria, en la medida en que dichas reglas, si son efectivas, condicionan claramente la respuesta, al menos a corto y medio plazo, que puede darse a las preguntas planteadas en este trabajo³⁴.

3.2. La configuración de la tributación internacional

La iniciativa BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) de la OCDE³⁵ constituye en la actualidad el marco básico para la lucha contra el fraude y la elusión fiscal internacional dentro de un enfoque cooperativo. Identifica las principales vías de evasión (precios de transferencia, mecanismos híbridos, abuso de convenios, manipulación de los costes de la financiación, etc.) y propone alternativas para atenuar sus efectos más perjudiciales. Sin embargo, su aplicación práctica no está exenta de problemas, por la definición de sus objetivos, el establecimiento de las vías de solución y los compromisos que requiere de los países participantes.

Cuadro 7: Acciones BEPS

• Acción 1 Abordar los retos de la economía digital para la imposición
• Acción 2 Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos
• Acción 3 Refuerzo de la normativa sobre CFC (Controlled Foreign Company)
• Acción 4 Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros
• Acción 5 Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia
• Acción 6 Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales
• Acción 7 Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP)
• Acciones 8 - 10 Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor
• Acción 11 Evaluación y seguimiento de BEPS
• Acción 12 Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva
• Acción 13 Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia
• Acción 14 Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias
• Acción 15 Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales

33 Véase, por ejemplo, OCDE (2010), o FMI (2015)

34 Véase, por ejemplo, Alberola et al (2017).

35 <http://www.oecd.org/tax/beps/>

Frente a esta opción, recientemente ha saltado a la escena pública una propuesta, la **Destination Based Cash-Flow Taxation (DBCFT)**³⁶, que, además de una construcción académica, constituye un elemento relevante del programa con el que se presentó a las elecciones el actual ejecutivo de la primera potencia mundial. De forma muy resumida (y, por lo tanto, necesariamente incompleta), la alternativa propuesta se basa en dos elementos.

Por una parte, el cálculo de la base del impuesto sería el flujo de caja o cash-flow, entendido como la diferencia de pagos y cobros por actividades no financieras (reales). Los intereses no serían considerados, ni los cobrados ni los pagados, y la compra de activos fijos sería deducible íntegramente en el momento del pago.

Por otra, se realizaría un “ajuste fiscal en frontera” (Border Tax Adjustment), consistente en que los pagos al exterior e importaciones en general no serían deducibles, mientras que los ingresos por exportaciones estarían exentos.

De esta forma, se pretende frenar la erosión de las bases imponibles y el desplazamiento de los beneficios a territorios de baja tributación (abuso en el pago de intereses con destino a otras jurisdicciones, deslocalización de patentes para desplazar la tributación, los precios de transferencia) al mismo tiempo que se elimina la complejidad de los impuestos sobre la renta de sociedades tradicionales en el tratamiento de la amortización de los activos, la “ineficiencia” en el tratamiento de las distintas fuentes de financiación de la actividad empresarial (intereses deducibles frente a dividendos no deducibles, si bien la existencia o no de este problema depende en realidad de los mecanismos de integración con la imposición de la renta personal) y se evita el desplazamiento de la producción de las empresas nacionales a otros territorios.

Cuadro 8: Destination Based Cash-Flow Taxation

BASE FLUJO DE CAJA REAL		
COBROS	MENOS	PAGOS
NO	INTERESES	NO
	COMPRAS ACTIVOS	SI
AJUSTE FISCAL EN FRONTERA		
	IMPORTACIONES	NO
NO	EXPORTACIONES	

Fuente: Elaboración propia

36 Auerbach et al (2017)

Frente a estas potenciales ventajas, hay que tener en cuenta que este impuesto sustituiría al actual Impuesto sobre la Renta de las Sociedades, con lo cual sus efectos serían equivalentes teóricamente a dar un subsidio a las exportaciones en un porcentaje igual a la tasa de dicho tributo mientras se introduce un gravamen extra sobre las importaciones no deducibles (un “arancel” generalizado -sobre todos los productos y procedencias-, en el mismo porcentaje). Los acuerdos comerciales se verían gravemente afectados y, en principio, podría desatar “guerras comerciales”. Adicionalmente, en su configuración teórica -y acompañado de una rebaja de la tributación de los salarios-, equivaldría a un impuesto sobre el valor añadido a tasa única, gravando el consumo “en destino”³⁷. Esto es, dejaría de tener las características de un impuesto directo sobre la renta para pasar a tener las de un impuesto sobre el consumo, con las consecuencias distributivas consiguientes. Por otra parte, las propuestas no suelen concretar cuál sería la relación con el gravamen de la renta a nivel personal, algo que sería esencial para determinar gran parte de sus efectos en equidad y eficiencia. Por otra parte, al no gravar el beneficio en términos clásicos, podría quedar fuera del ámbito de las provisiones actuales de los convenios para evitar la doble imposición internacional, distorsionando las decisiones de inversión y localización. Por último, la transición de un modelo a otro tendría bastantes inconvenientes de gestión (¿qué hacer con las inversiones en activos ya realizadas; cómo tratar las decisiones de financiación previas a su entrada en vigor? etc.) y de carácter económico (¿cuál sería su efecto sobre las empresas actualmente dependientes de importaciones por razones económicas fundamentadas; cómo se trasladaría a los precios internos el encarecimiento de las importaciones; cómo reaccionarían los tipos de cambio?; etc.)³⁸, sin que sea posible a priori anticipar cómo reaccionarían los distintos países (¿es igual de interesante la propuesta para todos ellos?, ¿cómo tratar las exportaciones de recursos naturales, deben estar exentas de impuestos en el país de origen?, ¿qué ocurre con los países dependientes del turismo, en los cuales los precios internos son esenciales para el funcionamiento de sus balanzas de pagos al ser un equivalente a sus exportaciones?, etc.).

Aunque las posibilidades de que esta propuesta acabe por convertirse en ley parecen reducidas en el momento de redacción de este trabajo, es imprescindible analizar, discutir y reflexionar sobre sus posibles consecuencias, ya que de lo que no cabe ninguna duda es que serían trascendentes.

37 Sin embargo, no debe confundirse con el funcionamiento del IVA actualmente en vigor en la gran mayoría de los países excepto EEUU, neutral respecto al comercio internacional (productores externos o internos se enfrentan a las mismas tasas de gravamen de sus ventas).

38 Sobre este particular resulta muy interesante consultar el estudio de Nicholson y Noonan (2014).

Una opción -totalmente contraria en su orientación y contenido a la anterior- para evitar los principales problemas derivados de la imposición internacional es la propuesta de introducción de una **base única para el impuesto de sociedades** en la UE³⁹, ya comentada en el apartado anterior. Esta propuesta, con antecedentes teóricos en el Informe Ruding (1992), intentan solventar los obvios problemas a los que se enfrentan unas economías altamente integradas y con libertad de movimientos comerciales y de capital a la hora de preservar su autonomía fiscal. Sin embargo, su aplicación práctica en la UE ha chocado reiteradamente con los recelos (y capacidad de veto en materia fiscal) de los estados miembros, por lo que en la última propuesta realizada se relajan las exigencias, optando por limitarse a la coordinación de la definición legal de las bases a nivel europeo, dejando para fases posteriores la consolidación de las mismas y su gravamen conjunto.

Frente a estas propuestas de reforma de cara al futuro, lo que ya representa una realidad es la extensión del **comercio electrónico y otras modalidades de la economía digital** como la denominada “economía colaborativa”⁴⁰. Todo ello ha introducido cambios trascendentales en los modelos de negocio, ya no es tan fácil identificar la dualidad simple comprador-vendedor, hay que tener en cuenta la figura de los “afiliadores” y las plataformas de ventas. La deslocalización de las actividades a efectos fiscales es mucho más sencilla y existen claras dificultades de identificación de los sujetos pasivos e, incluso, problemas conceptuales y censales a la hora de definirlos. En esta situación, la UE ha introducido cambios recientes en la tributación del comercio electrónico⁴¹, generalizando el principio de destino, eliminando los umbrales mínimos para la tributación de cada envío y simplificando, paralelamente, las obligaciones administrativas de las empresas (a través de las denominadas “one-stop-shops”). Por otra parte, las administraciones tributarias comienzan a utilizar los instrumentos tecnológicos más avanzados para identificar las transacciones y los sujetos implicados, rastreando la web y agregando y analizando los resultados, actuando en cierta forma de la misma manera que las empresas privadas en su explotación comercial del denominado “big data”.

Por último, podemos incluir en este apartado al menos una breve referencia a dos elementos complementarios relevantes. En primer lugar, el uso de “**amnistías fiscales**” como parte de la política tributaria tras episodios de fuga de capitales, lo cual continúa siendo una práctica, en mi opinión, demasiado habitual. Como comentamos anteriormente, éstas medidas

39 Véase https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en

40 Véase González (2017).

41 Véase “Digital Single Market - Modernising VAT for cross border e-Commerce”, disponible en: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce_en

pueden justificarse plenamente a posteriori de las crisis que provocaron la evasión e incluso ser rentables, sin embargo, a largo plazo constituyen un incentivo perverso para el futuro incumplidor, debilitan la moral tributaria de los contribuyentes honestos y son un síntoma de debilidades estructurales en el funcionamiento de una sociedad y una economía⁴². En segundo lugar, y de alguna forma en sentido contrario, está el fenómeno de los “**exit-tax**” introducidos en numerosas legislaciones y que tienen por objeto hacer tributar a las plusvalías latentes no gravadas en una jurisdicción fiscal ante la eventualidad del traslado a otro país del sujeto pasivo⁴³. Esta figura tributaria es relativamente nueva y ha provocado controversia, sobre todo en un espacio con libertad de establecimiento como la UE, sin embargo, está revelándose como un elemento fundamental para asegurar el principio de territorialidad en el gravamen⁴⁴, al mismo tiempo que pone de manifiesto las carencias del actual sistema de cómputo de las rentas generadas.

3.3. Alternativas de tributación por fuentes y usos de renta

La búsqueda de nuevas bases tributarias para perfeccionar o transformar los sistemas tributarios ha generado propuestas tanto por el lado del gravamen de las fuentes como de los usos de la renta.

Comenzando por los usos, ante el creciente papel desempeñado por el IVA la preocupación por sus efectos distributivos y la ineficiencia de los mecanismos utilizados para remediarlos (exenciones y tasas reducidas) han surgido propuestas para “**personalizar**” su gravamen⁴⁵ que podemos clasificar en dos opciones: introducir un mecanismo que permita focalizar la exención en ciertos individuos (de esta forma se invierte la lógica utilizada en el sistema universal aplicado en la mayoría de los países y en vez de identificar los bienes y servicios considerados de interés social y a continuación introducir tasas múltiples y/o exenciones a la base imponible para revertir la regresividad del IVA, se parte de la identificación de la población a la cual se desea beneficiar y posteriormente se exime del impuesto a esta población cuando ella consume este conjunto acotado de bienes y servicios); eliminar todas las exenciones y tipos reducidos e instrumentar una compensación monetaria destinada a corregir los efectos regresivos del IVA para un determinado grupo de contribuyentes. La propuesta teórica de Ainsworth, el IVA-Digital (D-VAT en su propuesta original), y la experiencia japonesa, se encuadrarían en la primera opción, mientras que la experiencia canadiense y la propuesta

42 Le Borgne y Baer (2008) y OCDE (2015)

43 Puede encontrarse una interesante reflexión sobre este tema en: <http://kluwertaxblog.com/2015/11/27/fifty-shades-of-fair-exit-taxation-of-corporations/>

44 Véase http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-2265_en.htm

45 Véase Barreix et al (2012).

teórica de IVA-P (IVA Personalizado) se encuadrarían en la segunda vía de solución apuntada anteriormente.

También en el ámbito del gravamen del consumo, se encuentran las diferentes experiencias de **tributación de lo que en general podemos llamar “comida -o bebida- basura”**, bajo la forma de impuestos selectivos sobre determinados bienes como vía (complementaria a otras actuaciones preventivas, de información y educación) para reducir el consumo de productos nocivos para la salud⁴⁶, unos tributos, criticados por algunos por su componente intervencionista y sus consecuencias regresivas, sobre los que ya existe cierta evidencia en cuanto a su diseño y efectos.

Por último, la **imposición verde** continúa siendo una vía por explorar y consolidar⁴⁷. Por una parte, su utilización a pequeña escala sobre productos específicos parece tener un potencial efecto en la modificación de conductas (impuestos sobre las bolsas de plástico, envases, residuos, vehículos, consumo de agua, etc.), mientras que su aplicación sobre los principales focos de contaminación (energía, transporte, producción) se enfrenta a mayores reticencias por sus potenciales efectos negativos sobre la competitividad y, en algunos casos, las rentas más bajas, así como por la dificultad de su aplicación en los sectores contaminantes “difusos” o con mayor dificultad técnica de control de las emisiones contaminantes.

Cuadro 9: Impuestos Medioambientales

PAISES	(en % del PIB)				(en % del Total)	(en % del Total)		
	TOTAL	Energía	Vehíc. y transp.	Otros		Energía	Vehíc. y transp.	Otros
OCDE Asia/Oceanía	1,83	1,21	0,61	0,01	6,57	66,25	33,13	0,61
OCDE Europea	2,49	1,82	0,55	0,12	6,79	73,05	22,17	4,78
OCDE América	0,70	0,43	0,24	0,03	2,71	61,56	34,63	3,82
América Latina	1,22	0,90	0,29	0,03	6,79	71,35	25,66	2,99
Argentina	1,12	0,88	0,24	0,00	3,91	78,71	21,20	0,09
Brasil	0,66	0,01	0,60	0,05	1,94	1,52	91,41	7,07
Chile	1,20	0,92	0,25	0,03	5,67	76,59	20,54	2,87
Colombia	0,99	0,70	0,07	0,22	4,94	70,71	7,07	22,22
Costa Rica	2,21	1,52	0,68	0,00	10,12	68,87	30,95	0,18
Rep. Dominicana	2,02	1,59	0,42	0,00	14,68	78,90	21,04	0,06
Guatemala	0,83	0,54	0,29	0,00	6,96	65,00	35,00	0,00
Honduras	2,17	2,17	0,00	0,00	11,02	100,00	0,00	0,00
México	0,06	-0,07	0,12	0,01
Nicaragua	1,29	1,29	0,00	0,00	6,39	99,94	0,00	0,06
Perú	0,45	0,42	0,03	0,00	3,02	92,34	7,49	0,17
Uruguay	1,69	0,88	0,80	0,00	6,05	52,22	47,55	0,23

Fuente: OCDE.Stat

Nota: 2014 o último año disponible.

46 Véase Cornelsen y Carreido (2015).

47 Véase, por ejemplo, Jiménez (2017).

Pasando ya a las nuevas alternativas de gravamen de las fuentes de renta, la última de las novedades sería la “**tributación de los robots**”, una propuesta que ha suscitado debate pese a su nula concreción⁴⁸. Esta reacción es comprensible dada la acumulación de estudios que anticipan la destrucción de una enorme parte de los empleos actuales a causa de la revolución tecnológica en marcha o que, al menos, destacan los posibles riesgos existentes, sobre todo a corto/medio plazo. Sin embargo, en la actualidad el debate creo que debería servir más para ser conscientes de la transformación acelerada del mundo del trabajo y con él el de los salarios y la mayor parte de las bases tributarias que -de forma directa o indirecta- recaen sobre los mismos, obligándonos a plantearnos cuál es el futuro de la tributación ante las acuciantes necesidades de financiación de políticas de sustitución de rentas y de educación a las que la transformación de las relaciones tecnológicas nos puede conducir.

De hecho, la reciente crisis mundial ya había abierto un debate sobre la dirección que estaba tomando la distribución de las rentas, con autores como **Piketty**⁴⁹ previniendo frente a la acumulación de las mismas que se produce por la creciente tasa de retorno y productividad del capital en los mercados globalizados y tecnológicamente unificados. Como solución frente a este proceso, este autor propone la recuperación de la **imposición sobre el capital en forma de riqueza o patrimonio**, si fuese posible a nivel internacional y con unas tasas elevadas.

Frente a esta propuesta, existen alternativas todavía incipientes de imposición global sobre la renta y el patrimonio⁵⁰ que buscarían combinar en un solo gravamen la tributación de las rentas explícitas puestas de manifiesto (preferiblemente de forma homogénea para todas las fuentes de renta) con el gravamen de las rentas implícitas del patrimonio personal, corrigiendo tanto la doble imposición de las rentas declaradas como la “doble no-tributación” de las rentas del capital que actualmente escapan por completo o parcialmente del gravamen. Por supuesto, para que sea efectivo un gravamen global como el propuesto, anclado en el conocimiento del patrimonio de los contribuyentes, se necesitaría de una mayor capacidad de manejo de la información por parte de la administración tributaria, la misma capacidad necesaria, al fin y al cabo, para luchar contra el fraude fiscal. Además, esta propuesta debería coordinarse con la introducción de incentivos al ahorro a largo plazo neutrales y equitativos—a través de la

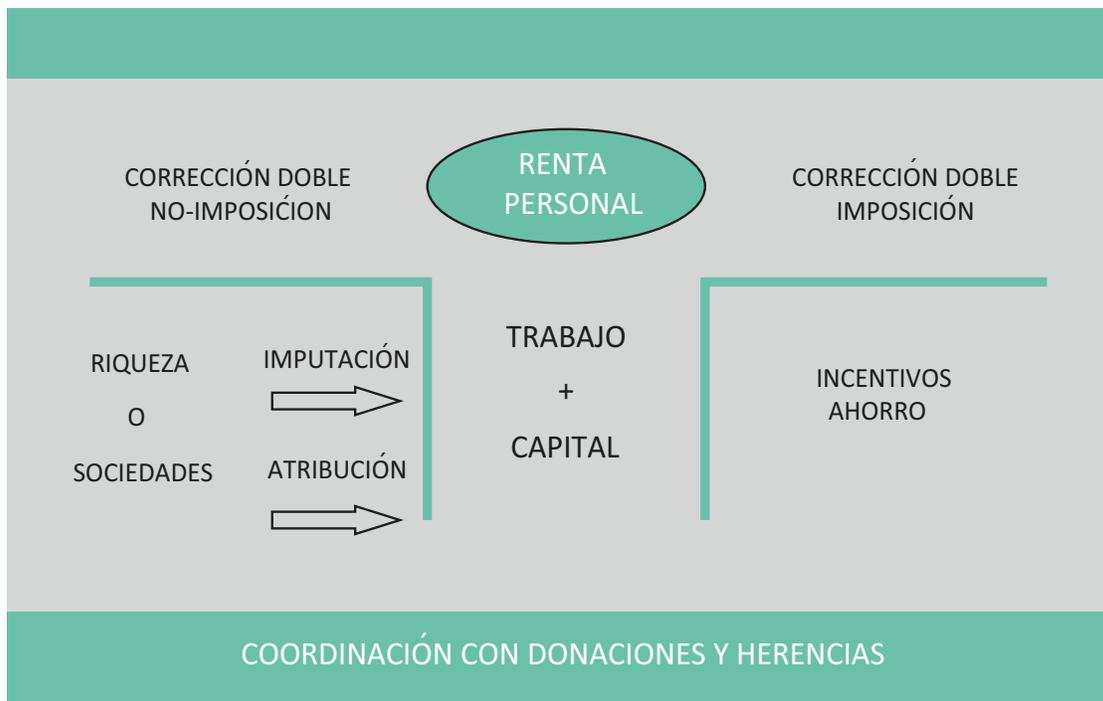
48 Véase “¿Impuestos sobre los robots?” disponible el CIATBlog: <https://www.ciat.org/impuestos-sobre-los-robots/>

49 Picketty (2014).

50 Relacionados con esta integración se encontrarían: el, ya comentado, modelo de gravamen de la renta personal en Holanda, incluyendo una renta imputada por la propiedad de activos gravado a tasa proporcional; la reforma chilena de 2014 y su tributación de la “renta atribuida” -no únicamente la distribuida- por la participación accionarial en las empresas; la propuesta para España de Díaz de Sarralde, Garcimartín (2015), que combinaría el gravamen homogéneo de todas las fuentes de renta -con corrección de doble imposición, inflación y exceso de progresividad en rentas plurianuales- con una imputación de renta derivada de la valoración del patrimonio al estilo holandés -a compensar con las rentas efectivamente declaradas-; y la propuesta de Barreix, Roca y Velayos (2017) que combina la “renta atribuida” chilena con el gravamen global propuesto por Díaz de Sarralde y Garcimartín.

creación de cuentas de ahorro personalizadas-, con la reforma de la imposición societaria, para reforzar el papel del Impuesto de Sociedades como complemento del Impuesto sobre la Renta, y con la transformación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, para evitar el doble gravamen de las rentas medias y bajas y no poner en riesgo aquellas transferencias vinculadas realmente a una actividad productiva.

Cuadro 10: Gravamen Renta Global



Fuente: elaboración propia a partir de propuestas recogidas en la nota a pie 49.

3.4. Financiación sub - nacional

Para finalizar, no debemos olvidarnos de la financiación de los niveles de administración más próximos a los ciudadanos de cara a aumentar la corresponsabilidad de estas administraciones frente a los mismos, haciendo paralelas la descentralización de competencias de gasto e ingreso.

Si bien este tema nos aleja del núcleo central del debate sobre las opciones para la reforma del sistema tributario, merece la pena al menos subrayar su conexión e importancia. Especialmente preocupante es el fenómeno de las grandes áreas urbanas que concentran a gran parte de la población en la mayoría de los países y son responsables de gran parte de las prestaciones públicas más cercanas a la vida cotidiana de esta población.

En la actualidad, la estructura de financiamiento de los gobiernos sub-nacionales de la región muestra una menor descentralización de los impuestos que la media de la OCDE y un creciente peso de las transferencias. Los ingresos tributarios sub-nacionales se derivan principalmente de impuestos indirectos sobre el consumo y las ventas, de impuestos recurrentes sobre la propiedad de bienes inmuebles y de impuestos sobre licencias para empresas y vehículos automotores. Frente a este panorama y en el marco de una reforma integral de los sistemas fiscales, podrían explorarse las **vías de participación en la imposición sobre la renta personal** la cual, aunque inexistente en América Latina, es la principal fuente de autonomía financiera en los gobiernos locales más avanzados de la OCDE, fundamentalmente en los países nórdicos.

Cuadro 11: Descentralización del Impuesto sobre la Renta Personal en la OCDE

País	Nivel de gobierno	Base Imponible	Tasas progresiva	Administración	% de sus impuestos
Bélgica	L	CB	Sí	Central	34.0
Canadá	E	Ble	Sí	Central	36.0
Dinamarca	L	BI	No	Central	87.1
Finlandia	L	BII	No	Central	87.1
Islandia	L	BI	No	Central	81.5
Italia	R Y L	BI	Sí	Central	23.6
Japón	L	BI	No	Local	34.8
Corea	R Y L	CN	No	Central	9.8
Noruega	R Y L	BI	No	Central	87.7
España	S	BI	Sí	Central	41.2
Suecia	L	BI	No	Central	97.3
Suiza	S	Ble	Sí	Central/Estatal	62.2
	L	CN	No	Estatal/Local	69.2
EEUU	S	Ble	Sí	Central/Estatal	35.1
	L	BII	No	Estatal/Local	3.7

Fuente: Elaboración propia a partir de OECD StatExtracts y legislaciones de los países

Notas: E-Estado (en el caso de España son las Comunidades Autónomas); R-Región; L-Local. Cuota tributaria neta (después de deducciones) del impuesto sobre la renta personal central CN; Cuota tributaria bruta (antes de deducciones) del impuesto sobre la renta personal central-CB; Base imponible del impuesto sobre la renta personal central-BI; Base imponible del impuesto sobre la renta personal central modificada por el gobierno estatal-BIe; Base imponible del impuesto sobre la renta personal central modificada por el gobierno local BII.

4. COMENTARIOS FINALES

El propósito de CIAT es continuar proporcionando bases para el análisis de las cuestiones planteadas. Para ello, en primer lugar, procederá a actualizar y ampliar las bases de datos ofertadas a través de CIATData:

- . Base de datos de recaudación CIAT-BID (con mejoras de accesibilidad, presentación gráfica y organización de los datos para el cómputo).
- . Alícuotas en América Latina: Histórico de Alícuotas de los Impuestos sobre Valor Agregado (IVA), Renta de Personas Jurídicas, Renta de Personas Físicas y Transacciones Financieras.
- . Base de datos de gastos tributarios vigentes en los países de la región bajo la competencia de los Gobiernos Centrales, Nacionales o Federales.
- . Administración Tributaria: nueva base de datos ISORA (International Survey on Revenue Administrations).

Adicionalmente, pro seguiremos con la realización de estudios para profundizar en la interpretación de estos datos:

- . Evolución de la recaudación en América Latina (Base de Datos CIAT-BID)
- . Gastos Tributarios en América Latina (Base de datos de Gasto Tributarios): cuantificación, evolución y modalidades.
- . El Impuesto sobre el Valor Agregado: Recaudación, Eficiencia, Gastos Tributarios e Ineficiencias en América Latina.
- . La imposición sobre la renta personal y de sociedades: Recaudación, Eficiencia, Gastos Tributarios e Ineficiencias en América Latina.
- . Impuestos a la riqueza o al patrimonio de las personas físicas con especial mención a América Latina y el Caribe.
- . Administración Tributaria en América Latina y el Caribe: organización, medios y resultados.

5. REFERENCIAS DOCUMENTALES

Afonso, J.R. (2014) “Imposto de renda e distribuição de renda e riqueza: as estatísticas fiscais e um debate premente no Brasil” Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros, Brasília-DF, ano I, n.01, p. 28-60. Disponible en <http://www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br/index.php/revistadareceitafederal/article/download/97/3>

Afonso, J.R. (2016) “Imposto de renda, baixo e diferenciado”. Conjuntura Econômica. Novembro 2016. Disponible en <http://www.joserobertoafonso.com.br/attachment/20425>

Alberola, E., Kataryniuk, I., Melguizo, A. y Orozco, R. (2017) “Fiscal policy and the cycle in Latin América”. Ed. OCDE. OECD DEVELOPMENT CENTRE. Working Paper No. 336. Disponible en <http://www.oecd-ilibrary.org/>

Auerbach, A., Devereux, M., Keen, M. and Vella, J. (2017) “Destination-Based Cash Flow Taxation” Oxford University Centre for Business Taxation. WP 17/01. Disponible en <https://eml.berkeley.edu/~auerbach/CBTWP1701.pdf>

Barreix, A. Benitez, J.C., Pecho, M. (2017) “Revisiting personal income tax in Latin America: Evolution and impact”, OECD Development Centre Working Papers nº 338. Disponible en http://www.oecd-ilibrary.org/development/revisiting-personal-income-tax-in-latin-america_16d42b4a-en

Barreix, A. Roca, J. y Velayos, F. (2017) “Quo Vadis, impuesto a la renta? Hacia el IRPF-CD” en CIAT (2017) “CIAT: 50 años en el quehacer tributario de América Latina”, CIAT. Disponible en español e inglés en <https://www.ciat.org/publicaciones/>

Barreix, A., Bès, M., Díaz de Sarralde, S. y Velayos, F. (2012) “El impuesto al valor agregado: que sea lo que es”, Capítulo 9 de “Recaudar no basta”, BID. Disponible en <https://publications.iadb.org/handle/11319/3473>

Benitez, J.C. y Velayos, F. (2017) “Impuestos a la riqueza o al patrimonio de las personas físicas con especial mención a América Latina y el Caribe”, CIAT Mimeo.

BID-OCDE (2016) “Panorama de las Administraciones Públicas en América Latina y el Caribe”. Ediciones OCDE. Paris. Disponible en CEPAL (2016) “Estudio Económico de América Latina y el Caribe”. Ed. CEPAL. Disponible en <http://www.cepal.org/es/publicaciones/40326-estudio-economico-america-latina-caribe-2016-la-agenda-2030-desarrollo>

CEPAL (2017) “Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina”, Ed. CEPAL. Disponible en <http://www.cepal.org/es/publicaciones/41048-consensos-conflictos-la-politica-tributaria-america-latina>

CEPAL, OXFAM (2016) “Tributación para un crecimiento inclusivo”. Ed. CEPAL. Disponible en <http://www.cepal.org/es/publicaciones/39949-tributacion-un-crecimiento-inclusivo>

CIAT (2015) “Cooperative Tax Relationship or Compliance: Current situation in the CIAT Countries”. Ed. CIAT. Disponible en español e inglés en <https://www.ciat.org/publicaciones/>

CIAT (2016) “Las Administraciones de Ingresos en América Latina y el Caribe (2011-2013)”, Ed. CIAT. Disponible en español e inglés en <https://www.ciat.org/publicaciones/>

CIAT (2017) “CIAT: 50 años en el quehacer tributario de América Latina”, Ed. CIAT. Disponible en español e inglés en <https://www.ciat.org/publicaciones/>

CIAT-BID-CAPTAC/RD (2012) “Estado de la administración tributaria en América Latina: 2006–2010”, Ed. CIAT. Disponible en español e inglés en <https://www.ciat.org/publicaciones/>

Cobham, A., Jansky, P. (2017) “Global Distribution of Revenue Loss from Tax Avoidance”. United Nations University. Disponible en <https://www.wider.unu.edu/publication/global-distribution-revenue-loss-tax-avoidance>

Cornelsen, L. y Carreido, A., (2015) “Health-related taxes on food and beverages”, Food Research Collaboration Policy Brief. Disponible en <http://foodresearch.org.uk/wp-content/uploads/2015/06/Food-and-beverages-taxes-final-amended.pdf>

Díaz de Sarralde, S. y Garcimartín, C. (2015) “¿Hay alternativas al modelo fiscal dominante? Una propuesta de impuesto global sobre la renta de las personas físicas”, *Ekonomiaz* N.º 88, 2.º semestre, 2015. Disponible en <http://www.euskadi.eus/web01-a2ogaeko/es/k86aEkonomiazWar/ekonomiaz/downloadPDF?R01HNoPortal=true&idpubl=84®istro=9>

FMI (2015) “Fiscal Policy and Long-Term Growth” IMF Policy Paper April 2015. Disponible en <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2015/042015.pdf>

Frey, C. and Osborne, M. (2013) “The Future of Employment” Oxford Martin School. Oxford University. Working paper. Disponible en <http://www.oxfordmartin.ox.ac.uk/downloads/academic/future-of-employment.pdf>

Gómez Sabaini, J.C., Morán, D. (2013) “Política Tributaria en América Latina: agenda para una segunda generación de reformas”, CEPAL, Serie Macroeconomía del Desarrollo, n° 133. Disponible en <http://www.cepal.org/es/publicaciones/5368-politica-tributaria-america-latina-agenda-segunda-generacion-reformas>

Gómez Sabaini, J.C., Morán, D. (2016) “Evasión Tributaria en América Latina” CEPAL, Serie Macroeconomía del Desarrollo, n° 172. Disponible en <http://www.cepal.org/es/publicaciones/39902-evasion-tributaria-america-latina-nuevos-antiguos-desafios-la-cuantificacion>

González, I. (2017) “El control del comercio electrónico y la economía colaborativa” en Revista de Administración Tributaria n°42, junio 2017, CIAT, AEAT, IEF. Disponible en español e inglés en <https://www.ciat.org/publicaciones/>

Hanni, M, Martner, R., Podesta, A. (2015) “El potencial redistributivo de fiscalidad en América Latina”, Revista CEPAL, n° 111, Agosto 2015, página 13. Disponible en <http://www.cepal.org/es/publicaciones/38781-potencial-redistributivo-la-fiscalidad-america-latina>

Jiménez, J.P, (2017) “Reformas fiscales ambientales: el rol de los tributos” en CEPAL (2017) “Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina”.

Keen, M. (2013) “The Anatomy of VAT”, IMF Working Paper 13/11. Disponible en http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres_gsause.aspx?sk=40543&gsa=true

Le Borgne, E. y Baer, K. (2008) “Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives”. IMF

Meade, J.E. (Dir.) (1978) “The Structure and Reform of Direct Taxatio”, IFS, Institute for Fiscal Studies. Disponible en <https://www.ifs.org.uk/docs/meade.pdf>

Mirrlees, J. (Dir.) (2011) “Tax by Design”, Oxford University Press. Disponible en <https://www.ifs.org.uk/publications/5353>

Nicholson, J. and Noonan, R. (2014) “What is Made in America?” U.S. Department of Commerce Economics and Statistics Administration. ESA Issue Brief n° 04-14. Disponible en: http://www.esa.doc.gov/sites/default/files/whatismadeinamerica_0.pdf

OCDE (2010) “Tax Policy Reform and Economic Growth” Tax Policy Studies n°20. Disponible en <http://www.oecd-ilibrary.org/>

OCDE (2015) “Update on Voluntary Disclosure Programmes: A pathway to tax compliance”, Ed. OCDE. Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/update-on-voluntary-disclosure-programmes-a-pathwayto-tax-compliance.htm>

OCDE (2016a) “Revenue Statistics”. Ed. OCDE. Disponible en <http://www.oecd-ilibrary.org/>

OCDE (2016b) “Consumption Tax Trends”. Ed. OCDE. Disponible en <http://www.oecd-ilibrary.org/>

OCDE, CEPAL, BID, CIAT (2017) “Estadísticas Tributarias en América Latina y el Caribe 2017”, Ed. OCDE. Disponible en <http://www.oecd-ilibrary.org/>

OECD (2012) “Employment Outlook”. Ed. OCDE. Disponible en <http://www.oecd-ilibrary.org/>

OECD, CIAT, IDB (2016) “Taxing Wages in Latin America and the Caribbean”, Ed. OCDE. Disponible en <http://www.oecd-ilibrary.org/>

Pecho, M., Sánchez, J., Peláez, F. (2012) “Estimación del Incumplimiento Tributario en América Latina: 2000-2010” Documento de trabajo 2/2012. CIAT. Disponible en español e inglés en <https://www.ciat.org/publicaciones/>

Picketty, T. (2014) “Capital in the 21st century”. Harvard University Press.

Ruding, O. (Dir.) (1992) “Report of the Committee of Independent Experts on company taxation”. EU Commission - Working Document.

Trengrouse, P. y Afonso, J.R. (2017) “A transfiguração do trabalho em capital”. Globo, 5 de febrero de 2017. Disponible en <https://oglobo.globo.com/opiniao/a-transfiguracao-do-trabalho-em-capital-20873173>

Viñuela (coord.) (2014) “El Informe Mirrlees: Opciones para España” Disponible en http://sgfm.elcorteingles.es/SGFM/FRA/recursos/doc/Libros/712017490_236201413248.pdf

World Economic Forum (2016) “The Future of Jobs Employment, Skills and Workforce Strategy for the Fourth Industrial Revolution”, Ed. World Economic Forum. Disponible en http://www3.weforum.org/docs/WEF_Future_of_Jobs.pdf



Serie **Documentos de Trabajo**



CIAT

Secretaria Ejecutiva del CIAT
Apartado: 0834-02129, Panama, Republica de Panama Telefono: (507) 3072428
Fax: (507) 2644926
Correo electronico: ciat@ciat.org
Sitio Web: www.ciat.org