

CIAT

5



*años en el quehacer
tributario de América Latina*

CIAT
5 años





CIAT: Cincuenta años en el quehacer tributario de América Latina

Edición:

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias- CIAT

ISBN:

978-9962-647-97-3

Copyright:

CIAT, 2017

Impresión:

CIAT, Ciudad de Panamá

Las opiniones expresadas en esta publicación, son exclusivamente responsabilidad de los autores y no necesariamente reflejan el punto de vista del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, su Secretaría Ejecutiva ni de los países que representa.

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.

CIAT

50



*años en el
quehacer tributario
de América Latina*

Prólogo

La Secretaría Ejecutiva del CIAT, en ocasión de cumplir medio siglo de vida institucional, presenta con gran satisfacción el libro “CIAT: Cincuenta años en el quehacer tributario de América Latina”, el cual constituye un importante aporte para el conocimiento de la historia tributaria de sus países miembros y de toda la comunidad fiscal internacional.

El libro es un compendio de documentos de un conjunto de expertos en materia de política y gestión tributaria que han mantenido de una u otra forma un vínculo profesional con el CIAT. Los documentos repasan los cambios más significativos de los sistemas tributarios de la región, e inciden, principalmente, en tópicos propios de la gestión tributaria.

Estamos seguros que este libro constituirá un instrumento de referencia para las futuras generaciones de administradores tributarios, ya que permite tener una idea clara del escenario pasado, la realidad actual, y las tendencias futuras de la tributación en América Latina.

Finalmente, queremos agradecer a los autores de cada uno de los documentos que se presentan en este libro por su desinteresada contribución, quienes, junto con el equipo de la Secretaría Ejecutiva, han logrado culminar un libro de gran valor histórico.



Márcio F. Verdi
Secretario Ejecutivo
CIAT

Tabla de Contenido

| | |
|--|-----|
| Prólogo | vii |
| Gráficos, Cuadros y Diagramas | x |
| Abreviaturas | xii |
| Autores | xv |
| Capítulo 1: La tributación en los últimos cincuenta años Dalmiro Morán y Miguel Pecho | 1 |
| Capítulo 2: La tributación en los albores del nuevo milenio Juan C. Gómez Sabaini | 39 |
| Capítulo 3: La revolución tecnológica Raúl Zambrano | 53 |
| Capítulo 4: La relación jurídica tributaria y los tribunales fiscales administrativos Juan F. Redondo y Javier Paramio | 67 |
| Capítulo 5: El control del cumplimiento tributario José García Rios, Paulo dos Santos y Stefano Gesuelli | 81 |
| Capítulo 6: La globalización y las operaciones tributarias de los contribuyentes Isaac G. Arias | 101 |
| Capítulo 7: Breve historia de la transparencia tributaria Alberto Barreix, Jerónimo Roca y Fernando Velayos | 119 |
| Capítulo 8: Planeamiento, control de gestión y estudios Andrea Lemgruber | 133 |
| Capítulo 9: Autonomía con rendición de cuentas Paulo dos Santos y Juan F. Redondo | 143 |
| Capítulo 10: Profesionalización y ética Luis Cremades y Alejandro Juárez | 155 |
| Capítulo 11: Educación fiscal Alejandro Juárez | 167 |
| Capítulo 12: Quo Vadis, impuesto a la renta? Hacia el IRPF-CD Alberto Barreix, Jerónimo Roca, y Fernando Velayos | 177 |
| Referencias Bibliográficas | 207 |

Gráficos, Cuadros y Diagramas

Gráficos

| | | |
|---------------------|--|-----|
| Capítulo 1: | La tributación en los últimos cincuenta años | |
| Gráfico 1: | Ingresos tributarios del Gobierno Central en América Latina, promedio 1960 - 2014 (En porcentajes del PIB) | 5 |
| Gráfico 2: | Evolución de la estructura tributaria en América Latina, promedios quinquenales (En porcentajes de la carga tributaria) | 11 |
| Gráfico 3: | Evolución de las alícuotas marginales máximas en el ISR en América Latina (Promedios simples para años seleccionados) (En porcentajes) | 13 |
| Gráfico 4: | Evolución de la recaudación del IVA y de impuestos directos en América Latina (Datos anuales, 1970 - 2014) / (En porcentajes) | 16 |
| Gráfico 5: | Estructura tributaria en países de América Latina (En % de la recaudación neta total, excluyendo contribuciones de la seguridad social) | 35 |
| Gráfico 5: | Estructura tributaria en países de América Latina (En % de la recaudación neta total, excluyendo contribuciones de la seguridad social) (Continuación) | 36 |
| Gráfico 5: | Estructura tributaria en países de América Latina (En % de la recaudación neta total, excluyendo contribuciones de la seguridad social) (Continuación) | 37 |
| Capítulo 8: | Planeamiento, control de gestión y estudios | |
| Gráfico 1: | Incumplimiento tributario de IVA (En porcentajes de la recaudación potencial) | 140 |
| Capítulo 12: | Quo Vadis, impuesto a la renta? Hacia el IRPF-CD | |
| Gráfico 1: | Comparación de la PFE y el PIB per cápita de países desarrollados seleccionados | 181 |
| Gráfico 2: | Pilares Fiscales, presión fiscal total (% PIB) e ingreso per cápita, 1970 - 2013. Países de ALC y la OCDE (% del PIB, promedios simple por PIB y PBI per cápita en US\$ constantes de 2005) | 181 |
| Gráfico 3: | Impuesto sobre la Renta para Empresas e Individuos y Presión Fiscal Equivalente (PFE) - Países de ALC y la OCDE - (2013, % PIB) | 188 |
| Gráfico 4: | Deuda pública (2014) y cambio en la deuda pública (2007 - 2014) | 194 |
| Gráfico 5: | Participación en el ingreso del 1% más rico - Países seleccionados (% del PIB) | 197 |
| Gráfico 6: | Impuesto sobre la Renta Personas Físicas: Recaudación, tasa efectiva y participación en la recaudación del decil más rico; países seleccionados ALC, 2013 | 198 |

Cuadros

| | | |
|--------------------|---|----|
| Capítulo 1: | La tributación en los últimos cincuenta años | |
| Cuadro 1: | Ingresos tributarios del Gobierno Central en América Latina, promedios quinquenales (En porcentajes del PIB) | 8 |
| Cuadro 2: | Evolución de la alícuota general del IVA en países de América Latina (En porcentajes) | 12 |
| Cuadro 3: | Niveles de renta para la aplicación de alícuotas mínimas y máximas del ISR de Personas Físicas en países seleccionados de América Latina (En número de veces del PIB per cápita) | 14 |
| Cuadro 4: | Alícuotas, recaudación y productividad de los ITF en América Latina (Año 2014) | 19 |
| Cuadro 5: | Evolución de la codificación tributaria en América Latina | 22 |
| Cuadro 6: | Grado de autonomía de las AATT en América Latina | 26 |
| Cuadro 7: | Ingresos Tributarios del Gobierno Central como porcentajes del PIB (No incluye contribuciones de la Seguridad Social) Período 1960-1979 | 32 |
| Cuadro 7: | Ingresos Tributarios del Gobierno Central como porcentajes del PIB (No incluye contribuciones de la Seguridad Social) Período 1980-1999 (Continuación) | 33 |
| Cuadro 7: | Ingresos Tributarios del Gobierno Central como porcentajes del PIB (No incluye contribuciones de la Seguridad Social) Período 2000-2014 (Continuación) | 34 |
| Capítulo 2: | La tributación en los albores del nuevo milenio | |
| Cuadro 1: | Principales reformas en las AATT | 47 |
| Cuadro 2: | Reformas de los sistemas de Seguridad Social en América Latina | 50 |
| Capítulo 5: | El control del cumplimiento tributario | |
| Cuadro 1: | Concentración de la recaudación en algunos países miembros del CIAT | 93 |

Diagramas

| | | |
|---------------------|--|-----|
| Capítulo 12: | Quo Vadis, impuesto a la renta? Hacia el IRPF-CD | |
| Diagrama 1: | Espectro de Territorialidad y Renta Mundial Impuesto a la Renta de la Empresa | 191 |
| Diagrama 2: | Impuesto a la renta personal comprehensivo y devengado, IRPF-CD | 193 |

Abreviaturas

| | | | |
|-------------------|--|-----------------|--|
| AATT | Administraciones Tributarias | DGI | Dirección General de Ingresos de Argentina |
| ACL | Producto de software de ACL Services Ltd. | DGI | Dirección General de Ingresos de Panamá |
| ADABAS | Producto de software de la empresa Software Ag | DGI | Dirección General Impositiva de Uruguay |
| ADB | Asian Development Bank | DGII | Dirección General de Impuestos Internos de República Dominicana |
| AEAT | Agencia Estatal de Administración Tributaria de España | DGT | Dirección General de Tributación de Costa Rica |
| AECID | Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo | DIAN | Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia |
| AFIP | Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina | DIPRES | Dirección de Presupuestos de Chile |
| AIX | Advanced Interactive eXecutive (sistema operativo de IBM) | DOS | Disk Operating System (sistema operativo de IBM) |
| AIT | Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa | EITC | Earned Income Tax Credit |
| ALALC | Asociación Latinoamericana de Libre Comercio | EEG | Exonerado-exonerado-gravado |
| APA | Acuerdos Anticipados de Precios | EEUU | Estados Unidos de América |
| ARCO | Análisis Referencial de Contribuyentes | EMN | Empresas Multinacionales |
| ATAF | Foro Africano de Administraciones Tributarias | ESAF | Escola de Administração Fazendária |
| AS400 | Plataforma computacional de mediano porte de IBM | FATCA | Foreign Account Tax Compliance Act |
| AT | Administración Tributaria | FGTS | Fundo de Garantia do Tempo de Serviço |
| ATM | Asynchronous Transfer Mode | FIIAPP | Fundación Internacional y para Iberoamérica de Administración y Políticas Públicas |
| BCRA | Banco Central de la República Argentina | FMI | Fondo Monetario Internacional |
| BEPS | Base Erosion and Profit Shifting | GAFI | Grupo de Acción Financiera contra el Lavado de Dinero |
| BID | Banco Interamericano de Desarrollo | GATT | General Agreement on Tariffs and Trade |
| BM | Banco Mundial | GIZ | Agencia de Cooperación Alemana |
| CAN | Comunidad Andina de Naciones | HNWI | High net worth individuals |
| CAPTAC-DR. | Centro Regional de Asistencia Técnica de Centroamérica, Panamá y República Dominicana | HP | Hewlett Packard |
| CARTAC | Caribbean Regional Technical Assistance Centre | HP/UX | HP Unix (sistema operativo de HP) |
| CBCR | Country-by-Country Reporting | HTML | HyperText Markup Language |
| CDI | Convenios para Evitar la Doble Imposición | IBM | International Business Machines |
| CE | Comisión Europea | ICEFI | Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales |
| CE | Comunidad Europea | ICMS | Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) |
| CEE | Comunidad Económica Europea | IEF | Instituto de Estudios Fiscales de España |
| CEPAL | Comisión Económica para América Latina y el Caribe | IETU | Impuesto Empresarial de Tasa Única |
| CFC | Controlled Foreign Corporations | IGA | Inter-Governmental Agreements |
| CIAT | Centro Interamericano de Administraciones Tributarias | IGV | Impuesto General a las Ventas |
| CITAF | Centro Interamericano de Tributación y Administración Financiera | IMD | International Institute for Management Development |
| COBOL | Common Business Oriented Language | INDEC | Instituto Nacional de Estadísticas y Censos de Argentina |
| COMJIB | Conferencia de Justicia de los Países Iberoamericanos | INEGI | Instituto Nacional de Estadística y Geografía de México |
| COSEFIN | Consejo de Ministros de Hacienda o Finanzas de Centroamérica, Panamá y la República Dominicana | IPTU | Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana |
| CRA | Canadian Revenue Authority | IRD | Inland Revenue Division de Trinidad y Tobago |
| CRS | Common Reporting Standard | IRPF | Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas |
| CSP | Cross System Product (producto de software de IBM) | IRPF-CD. | Impuesto sobre la Renta Personal Comprehensivo y Devengado |
| CSS | Cascading Style Sheets (lenguaje para describir la presentación de documentos) | IRS | Internal Revenue Service de los EEUU |
| DB2 | Database 2 (manejador de base de datos de IBM) | ISC | Impuestos Selectivos al Consumo |
| DEC | Digital Equipment Corporation | ISR | Impuesto Sobre la Renta |
| DEI | Dirección Ejecutiva de Ingresos de Honduras | ITC | International Tax Compact |
| DFID | Departamento para el Desarrollo Internacional del Gobierno de Reino Unido | ITD | International Tax Dialogue |
| | | ITF | Impuestos a las Transacciones Financieras |
| | | ITR | Imposto sobre propriedade territorial rural |
| | | IVA | Impuesto al Valor Agregado |

| | | | |
|-------------------|---|---------------|---|
| JAVA EE | Java Platform, Enterprise Edition | SAT | Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala |
| LATINDADD | Red Latinoamericana sobre Deuda, Desarrollo y Derechos | SEFIN | Secretaría de Finanzas de Honduras |
| LINUX | Sistema Operativo tipo Unix de código abierto. | SENIAT | Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria |
| LUISS | Libera Università Internazionale degli Studi Sociali | SENASA | Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria de Argentina |
| MERCOSUR | Mercado Común del Sur | SET | Subsecretaría de Estado de Tributación de Paraguay |
| MSSQL | Manejador de Base de Datos de Microsoft. | SII | Servicio de Impuestos Internos de Chile |
| MVS | Multiple Virtual Storage (sistema operativo de IBM) | SIN | Servicio de Impuestos Nacionales de Bolivia |
| NIC | Normas Internacionales de Contabilidad | SITER | Sistema Informativo de Transacciones Económicas Relevantes |
| OCDE | Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos | SIVIT | Sistema Venezolano de Información Tributaria |
| OCR | Optical Character Recognition. | SOD | Sistema de Ofertas y Demandas |
| OEА | Organización de Estados Americanos | SQL | Structured Query Language |
| OIT | Organización Internacional del Trabajo | SRI | Servicio de Rentas Internas de Ecuador |
| OMC | Organización Mundial del Comercio | SUN/OS | Sistema Operativo desarrollado por Sun Microsystems. |
| ONU | Organización de Naciones Unidas | SUNAT | Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria de Perú |
| Oracle | Manejador de Base de Datos de Oracle Corporation. | Sybase | Manejador de Base de Datos desarrollado por Sybase |
| OSF1 | Open System Foundation (sistema operativo de Digital Equipment Corporation) | TADAT | Tax Administration Diagnostic Assessment Tool |
| PAD | Procesamiento Automático de Datos | TIC | Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones |
| PFE | Presión Fiscal Equivalente | TJN | Tax Justice Network |
| PIB | Producto Interno Bruto | UE | Unión Europea |
| PKI | Primary Key Infrastructure | UIF | Unidad de Inteligencia Fiscal |
| PL/I | Programming Language 1 (lenguaje de programación) | UNIX | Familia de sistemas operativos originalmente desarrollados por Bell Labs. |
| PLC | Principio de Libre Competencia | USAID | Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional |
| PNUD | Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo | VMS | Virtual Machines (sistema operativo de Digital Equipment Corporation) |
| PPPpc | Purchasing Power Parity per cápita | VSAM | Virtual Storage Access Methods (producto de software de IBM) |
| PRONAFISCO | Programa de Modernización de Gestión Fiscal | VT | Video terminal. |
| RedHat | Distribución de Linux | WEO | World Economic Outlook |
| RA-FIT | Revenue Administration Fiscal Information Tool | XML | Structured Markup Language |
| RFB | Receita Federal do Brasil | XSD | XML Schema Definition |
| RGPS | Regime Geral de Previdência Social | | |
| RUC | Registro Único de Contribuyentes | | |
| SAFIRA | Sistema Integrado de Emissão de Auto de Infração | | |
| SAR | Servicios de Administración de Rentas de Honduras | | |
| SAT | Servicio de Administración Tributaria de México | | |



The background is a deep blue gradient. It features a large, semi-transparent globe in the center. Overlaid on the globe are several interlocking gears of various sizes, rendered in a lighter blue. A network of thin, light-colored lines, resembling a circuit board or data paths, crisscrosses the globe and extends towards the right edge. The overall aesthetic is technical and modern.

AUTORES



Isaác G. Arias

De nacionalidad argentina, es Contador Público y cuenta con un Master en Dirección de Finanzas, programa conjunto de la Universidad de El Salvador de Argentina y la State University of New York. Entre los años 1998 y 2007, asumió diferentes funciones en la AFIP de Argentina. En el 2008 se integró al CIAT como Especialista en la Gerencia de Investigaciones Tributarias, luego fue nombrado Gerente de Cooperación Internacional, y desde el año 2013 se desempeña en la misma organización como Director de Cooperación y Tributación Internacional.



Alberto Barreix

Es Líder Principal Fiscal del Banco Interamericano de Desarrollo (BID) a cargo de asistencia técnica y programas de reforma fiscal en América Latina y el Caribe, especialmente en temas tributarios y macrofiscales. Antes de ingresar al BID fue docente en las Escuelas de Gobierno y de Leyes de la Universidad de Harvard, Coordinador del Comité de Política Fiscal del MERCOSUR y Director del Departamento de Estadística y Política Fiscal en el Ministerio de Economía y Finanzas de Uruguay.

El Sr. Barreix obtuvo un Doctorado, una Maestría en Administración Pública (J. F. Kennedy School of Government) y otra en Tributación Internacional (Harvard Law School) de la Universidad de Harvard.



Luis Cremades

De nacionalidad española, es economista por la Universidad Complutense de Madrid (España), y funcionario del Cuerpo de Inspectores de Hacienda del Estado del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas de España. A lo largo de su carrera administrativa ha desempeñado diversos puestos directivos en la AEAT y en el IEF, como Director de la Escuela de la Hacienda Pública. Fue Jefe de la Misión Permanente de España ante el CIAT y Consejero de Finanzas en la Embajada de España en Panamá. Actualmente está destinado en el IEF.



**Paulo dos
Santos**

De nacionalidad brasileña, es especialista tributario graduado en Economía por la universidad Federal do Rio Grande do Sul (Brasil) y tiene un postgrado en gestión por el IMD (Lausanne, Suiza). Antes de trabajar como consultor, se desempeñó como Economista Senior en el Departamento de Asuntos Fiscales del FMI. Actuó como Consultor y Director de Cooperación Técnica del CIAT. Ha actuado en proyectos de asistencia técnica en el área de AT y aduanera en más de 40 países en América Latina, Caribe, Europa, Medio Oriente, África y Asia.



José García Ríos

De nacionalidad argentina, es Contador Público y licenciado en Administración por la Universidad de Buenos Aires (Argentina). Fue Jefe del Sistema de Computación de Datos, Director de Fiscalización y Sub-Director General de Planificación, entre otros cargos, en la DGI y Contador Fiscal General del Tribunal de Cuentas de la Nación de la Republica Argentina. A partir de 1991, se desempeña como consultor en AT, como miembro del Panel de Expertos del FMI y de otros organismos internacionales como el BID y CIAT, y es profesor de la Universidad de la Republica del Uruguay y en cursos de posgrado.



Stefano Gesuelli

De nacionalidad italiana, es abogado y economista de la Universidad “Statale” de Milán y “Sapienza” de Roma (Italia). Posee maestrías en derecho tributario internacional de la Universidad LUISS Guido Carli de Roma y en derecho tributario de la Escuela Superior de Economía y Hacienda “Vanoni”. Es Oficial de la Guardia di Finanza Italiana con el grado de Coronel; se desempeña como Jefe de la Misión Italiana ante el CIAT desde agosto de 2012 y agregado del Cuerpo en la Embajada de Italia en Panamá. Ha sido Jefe de la Oficina de Cooperación Internacional del Departamento de Inteligencia de la Dirección General del Cuerpo de la Guardia di Finanza; Jefe de la Oficina del Jefe de Estado Mayor del Cuerpo; trabajó en la Presidencia del Gobierno como Director de la Unidad encargada de inteligencia económica.



**Juan C. Gómez
Sabaini**

De nacionalidad argentina, es Contador Público Nacional por la Universidad de Buenos Aires (Argentina). Posee un Master of Arts en Desarrollo Económico en el Williams College (EEUU). En su país fue Subsecretario de Política Tributaria de la Nación en tres ocasiones: 1970-1971, 1985-1986 y 1999-2001. Fue profesor e investigador del CITAF de la OEA en Buenos Aires. Se desempeñó además como Economista Principal del Departamento de Asuntos Económicos de la OEA en Washington D.C. (EEUU). Actualmente es profesor de la Maestría en Economía de la Universidad Nacional de Buenos Aires.



Alejandro Juárez

De nacionalidad mexicana, es Director de Capacitación y Formación del Talento Humano en el CIAT, es Licenciado en Pedagogía, con estudios en Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México, a cargo de la prestación de servicios de capacitación en materia tributaria internacional y asistencia técnica en recursos humanos a las AATT de los países miembros del CIAT; ha realizado múltiples misiones de asistencia a los países de América Latina desde 1998. Trabajó para el SAT de México en diversas posiciones directivas ligadas al desarrollo del capital humano desde 1991. También colaboró en la Secretaría de Gobernación de México con funciones relacionadas al desarrollo de los gobiernos subnacionales.



**Andrea
Lemgruber**

De nacionalidad brasileña, posee una Licenciatura y una Maestría en Economía por la Universidad de Brasilia (Brasil), una Maestría en Administración Pública por la Escuela de Gobierno de la Universidad de Harvard (EEUU) y un Diplomado en Tributación por la Escuela de Derecho de esta Universidad. Trabaja para el FMI desde 2006; es Asesora Senior del Instituto de Desarrollo de Capacidades; economista fiscal para el programa de apoyo financiero a Portugal (2010-2013) y Jefa Adjunta de la División de Administración Tributaria 2 del Departamento de Finanzas Públicas (2013-2016). Antes de incorporarse al FMI trabajó en la RFB, por cerca de 15 años.



Dalmiro Morán

De nacionalidad argentina, es licenciado en Economía por la Universidad Nacional de La Plata (Argentina); es consultor independiente, especializado en temas de política tributaria y fiscal con trabajos realizados para diversos organismos como la CEPAL (Santiago de Chile), la OIT (Buenos Aires y Lima) y el CIAT (Panamá). En el pasado se desempeñó como Analista Técnico en la Dirección de Política Tributaria del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires, y se especializó en el área de relaciones fiscales interjurisdiccionales. Ha sido Profesor invitado en cursos técnicos de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y expositor/invitado en el Seminario Regional de Política Fiscal de la CEPAL (Santiago de Chile).



Javier Paramio

De nacionalidad española, cuenta con una Licenciatura en Derecho y en Ciencias Económicas de la Universidad Complutense de Madrid (España). Ha ocupado cargos como Inspector de Hacienda e Inspector de los Servicios en diversas dependencias del Ministerio de Hacienda. Fue Jefe de la Misión Española ante el CIAT; Consejero Financiero de la Embajada de España en Italia, Consejero Financiero Coordinador en la Representación Permanente de España ante la UE, Inspector General del Ministerio de Economía y Hacienda y Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central. Ha sido profesor de Hacienda Pública y de Sistema Fiscal en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Complutense de Madrid y Profesor de Derecho Tributario en la Escuela de la Hacienda Pública de España.



Miguel Pecho

De nacionalidad peruana, cuenta con una Licenciatura en Economía por la Universidad de Lima (Perú), una Maestría en Economía por University College London (Inglaterra, Reino Unido) y un Diplomado en Tributación por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Ha ocupado diversos cargos técnicos y directivos en la SUNAT como Gerente de Estudios Tributarios, Intendente Nacional de Estudios Tributarios y Planeamiento y Jefe del Centro de Investigación del Instituto de AT y Aduanera. Antes de incorporarse al CIAT fue asesor de la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. Fue profesor universitario a nivel de pregrado y postgrado y consultor para el BID, CAN, FMI y GIZ.



Juan F. Redondo

De nacionalidad española, cuenta con una Licenciatura en Derecho por la Universidad de Salamanca y ha seguido cursos de Doctorado en la Universidad Central de Barcelona así como diversos cursos en la Escuela de Hacienda Pública de Madrid (España). Desde 1991 ha sido Inspector de Hacienda del Estado y ha prestado servicios en diversos puestos de trabajo del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y de la Agencia Tributaria. Fue Coordinador del Gabinete del Director General de la Agencia Tributaria española desde el año 2001. Actualmente se desempeña como Jefe de la Misión Española ante el CIAT.



Jerónimo Roca

De nacionalidad uruguaya, es consultor independiente en política y administración tributaria y en evaluación de políticas públicas. Ha realizado consultorías para el BID, la CEPAL, la USAID, el Departamento para el Desarrollo Internacional del gobierno de Reino Unido (DFID) y el PNUD. Durante 2011-2014 fue Sub-Director de la Oficina de Planeamiento y Presupuesto de su país. Es candidato a Doctor en Economía Pública (tesis pendiente) por la Universidad Complutense de Madrid y Master en Análisis Económico y Economía Financiera por dicha Universidad. Durante seis años fue economista en la Asesoría Económica de la DGI de Uruguay.



Fernando Velayos

Es abogado y economista por la Universidad Complutense de Madrid; es consultor internacional en política tributaria, y ha prestado servicios de asistencia técnica en materia de reformas tributarias al BID, al FMI, al BM, a la ONU, al CIAT y a algunos Gobiernos de América Latina. En 1992 accedió al Cuerpo de Inspectores de Hacienda y de Aduanas del Estado español. Durante sus primeros 5 años de carrera profesional trabajó para la AEAT de España, ocupando puestos en las áreas de Cobranza Coactiva e Información y Asistencia al contribuyente. En 1997 pasó a desempeñar servicios de asesor del Secretario de Estado de Hacienda. En 2000 fue nombrado Subdirector de Tributación Internacional. Fue especialista fiscal líder en la División Fiscal y Municipal del BID.



Raúl Zambrano

De nacionalidad ecuatoriana, es el Director de Asistencia Técnica y Tecnologías de la Información y la Comunicación del CIAT; es Ingeniero de Sistemas. Ha dirigido equipos internacionales multidisciplinares en proyectos de modernización ejecutados por el CIAT en 5 países y ha participado desarrollando y evaluando sistemas de información como consultor del CIAT, el BID o CARTAC del FMI en administraciones tributarias y aduaneras. Ha dictado cátedra de bases de datos, gerencia de sistemas de información y orientación a objetos, en la Escuela Politécnica Nacional del Ecuador y en la Universidad San Francisco de Quito, y seminarios sobre tecnología y administración tributaria en la Escuela de Administración de Hacienda Pública en Caracas y la Universidad del Externado en Bogotá.

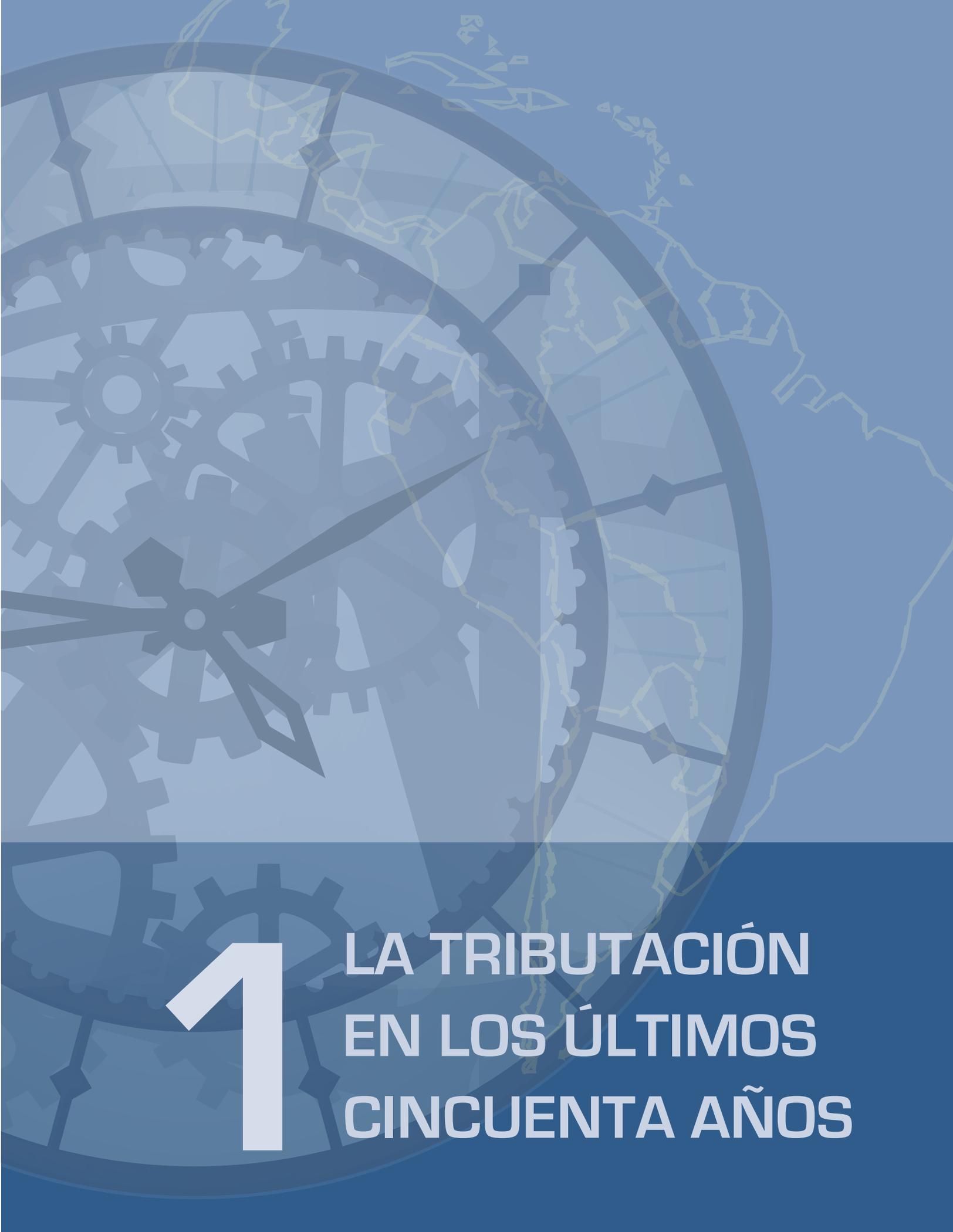
CIAT

50



*años en el
quehacer tributario
de América Latina*





1 LA TRIBUTACIÓN
EN LOS ÚLTIMOS
CINCUENTA AÑOS

1 LA TRIBUTACIÓN EN LOS ÚLTIMOS CINCUENTA AÑOS

Dalmiro Morán y Miguel Pecho¹

En reiteradas ocasiones, las generaciones más jóvenes se preguntan acerca de cómo son posibles determinados estados de situación política, económica y social en los países. Para ello, se ven obligadas a rastrear las raíces de los fenómenos observados hasta varios años –y décadas– atrás en el tiempo.

La tributación en América Latina también requiere ese tipo de abordaje pues las características específicas que se identifican en la actualidad están “moldeadas” de acuerdo a diferentes corrientes ideológicas que, en mayor o menor medida, han influido sobre las reformas de los sistemas tributarios en la mayoría de los países de la región y han derivado en resultados cambiantes a lo largo de las últimas décadas. El hecho de que el IVA y el ISR constituyan actualmente los dos pilares tributarios fundamentales² a nivel regional es un ejemplo cabal de dicha afirmación.

Vale recordar, por otra parte, que la creación del CIAT –ideada hacia 1965 y materializada en mayo de 1967– se dio en el marco de una época trascendental para América Latina, tanto desde el punto de vista político como económico. De hecho, ya desde inicios de los años sesenta comenzó un largo proceso de cambios impositivos que fueron afectando, de distinta manera, el nivel de recaudación y la estructura tributaria de los países hasta la actualidad. Por lo tanto, resulta de especial interés indagar acerca de la evolución de estos indicadores en respuesta a los principales ejes de reforma en la política y administración tributaria desde entonces hasta hoy.

En ese sentido, con el fin de ilustrar los efectos resultantes de dichos cambios, el presente trabajo pretende brindar una visión sintética de los cambios cuantitativos observados en el nivel y la estructura tributaria de América Latina durante los últimos cincuenta años. Para ello, se aprovechará la disponibilidad de una extensa y detallada base de estadísticas tributarias, creada especialmente a tal efecto, que abarca el período 1960-2014 para una amplia muestra de 18 países de América Latina. Asimismo, se describirán los principales cambios que fueron experimentando, en simultáneo, las AATT de la región, donde el CIAT ha desempeñado un rol preponderante a partir del intercambio de experiencias entre los países. El análisis recorrerá los diferentes contextos regionales en los cuales se desarrollaron dichas tendencias, más allá de las circunstancias específicas de cada país cuya consideración –salvo en algún caso particular y a modo de ejemplo– escapa a los alcances del presente trabajo.

1 Los autores desean expresar su agradecimiento a Julio López, de la Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias del CIAT, por su permanente y precisa asistencia estadística, y a Juan Carlos Gómez Sabaini, por sus valiosos comentarios y sugerencias durante la realización de este trabajo. Igualmente, desean agradecer los aportes de Jorge Cosulich y Ceferino Costa.

2 En varios países podría incluirse como pilar tributario a las contribuciones de la Seguridad Social (Argentina, Brasil, Costa Rica, Panamá, Uruguay, entre otros) pero esto también constituye un elemento de fuerte heterogeneidad regional dada la diversidad en cuanto al funcionamiento y a las formas específicas de financiamiento de dichos sistemas (Gómez Sabaini y Morán, 2016).

a. Evolución histórica del nivel de recursos tributarios en los países de América Latina: principales hechos estilizados y casos destacados

Si bien se podría ir tan atrás en el tiempo como los registros y, especialmente, la disponibilidad de estadísticas lo permitiera, muchos especialistas coinciden en que la década de los años sesenta representa un “antes y después” en lo que respecta a la política y la gestión tributarias, especialmente para los países de América Latina debido a los profundos cambios experimentados en esos años.

En el ámbito académico, éste fue un período de transición para los entonces tradicionales enfoques vigentes sobre finanzas públicas. El centro de atención estaba puesto en el examen de la llamada “economía pública” y el uso selectivo de los tributos; comenzó a adjudicarse a la política tributaria, además del clásico papel de financiamiento de bienes públicos, el objetivo fundamental de corregir la desigual distribución del ingreso y de la riqueza que se observaba, muy especialmente, en países en desarrollo como los de América Latina (Kaldor, 1962).

En el ámbito político, la puesta en marcha del programa de ayuda exterior conocido como la “Alianza para el Progreso” –a través de la recordada Reunión de Punta del Este de agosto de 1961– propició que los países de la región se encaminaran en ambiciosos proyectos de desarrollo económico y social. Entre otras medidas, uno de los puntos fundamentales de esta iniciativa era la realización de una reforma tributaria para fortalecer los ingresos y sostener financieramente los distintos planes de desarrollo a nivel regional.

En ese contexto surgió el *Programa Conjunto de Tributación* como organismo rector en la materia, siendo creado por la OEA, el BID y la CEPAL. A través de esta iniciativa empezaron a consensuarse las orientaciones generales³ que producirían modificaciones trascendentales en los sistemas tributarios de la región, con consecuencias visibles hasta la actualidad. De esta manera, se daba inicio a una etapa novedosa en la historia económica de América Latina en la cual se propició la reforma, simplificación y actualización del sistema de tributación indirecta y, sobre todo, el fortalecimiento de la imposición directa a través de la generalización del impuesto personal progresivo a la renta y el aumento de las alícuotas aplicadas sobre individuos y empresas en busca de mejorar la equidad vertical de los sistemas tributarios vigentes.

En el Gráfico 1 se presenta la evolución de la carga tributaria promedio⁴ para 18 países de América Latina entre 1960 y 2014. Antes de continuar, es necesario remarcar que la consideración de estadísticas tributarias para un período tan prolongado resulta algo por igual novedoso y complejo.

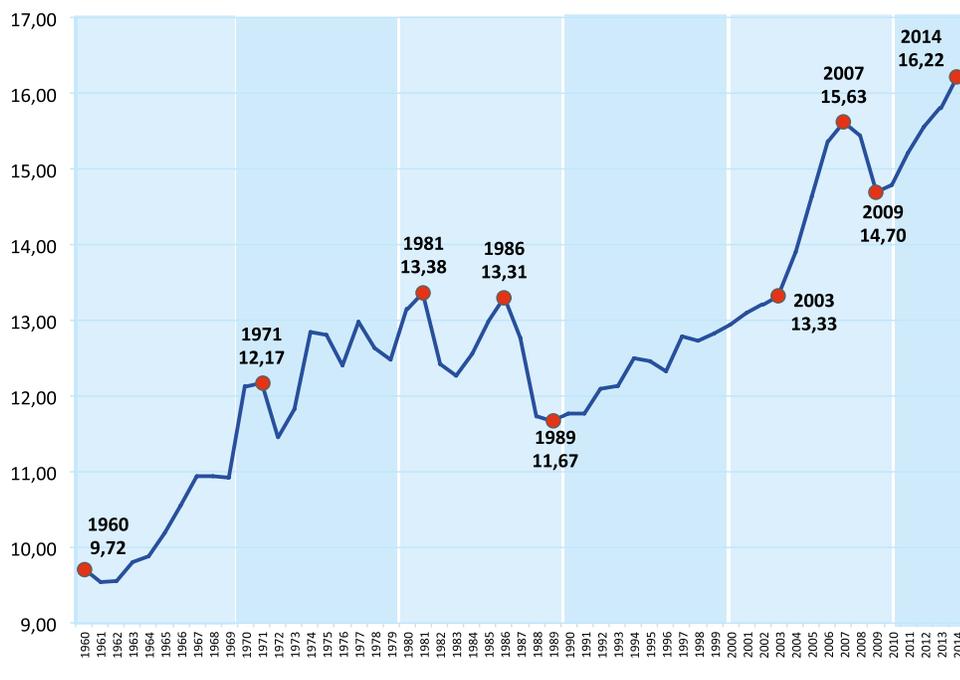
En la actualidad las más conocidas bases de datos tributarios disponibles proveen información comparable (esto es, ingresos tributarios expresados en porcentajes del PIB) para los países de la región sólo desde 1990 en adelante⁵. Es por ello que, a los efectos del presente estudio, se ha optado por construir una base de datos que se remonta hasta el año 1960 (según la disponibilidad de cada país) y llega

3 Como hitos fundamentales de este proceso pueden identificarse tres conferencias que sentaron las bases de discusión a nivel regional: la primera en Buenos Aires en 1961 (sobre administración tributaria), la segunda en Santiago de Chile en 1962 (sobre política fiscal) y la tercera en el Distrito Federal de México en 1972 (sobre política tributaria).

4 Es necesario aclarar que los valores presentados para los 18 países de la región no incluyen los ingresos tributarios en concepto de contribuciones de la Seguridad Social en ningún caso. Asimismo, las cifras recopiladas corresponden al nivel de gobierno central, nacional o federal excepto, en razón de su importancia relativa en el financiamiento estatal, por los casos de Argentina –incluye recursos tributarios de las Provincias– y de Brasil –donde también se computan los ingresos tributarios de los Estados y los Municipios–.

5 Entre las más reconocidas pueden mencionarse: i) *CIATdata*, elaborada por el CIAT y donde se presentan estadísticas con un amplio desglose de información tributaria; ii) *Estadísticas Tributarias de América Latina y el Caribe*, elaborada en un trabajo conjunto por el BID, CEPAL, CIAT y OCDE, que adopta la metodología de la OCDE y permite comparaciones regionales e internacionales de mayor precisión; iii) *Presión fiscal “equivalente”*, la cual fue producto de un esfuerzo conjunto del CIAT y el BID e incluye, además de los habituales ingresos tributarios, estadísticas acerca de las aportaciones obligatorias a los sistemas privados de salud y pensiones y de los ingresos por recursos naturales (regalías y otros gravámenes sobre empresas extractivas).

Gráfico 1: Ingresos Tributarios del Gobierno Central en América Latina, promedio 1960-2014 (En porcentajes del PIB)



1/ Por su relevancia, para Argentina incluye ingresos tributarios de las Provincias (no así de los Municipios por falta de información) y para Brasil incluye ingresos tributarios de los Estados y de los Municipios.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de la información contenida en el Anexo Estadístico.

la carga tributaria promedio de América Latina creció desde un valor de 9,72% a 16,22% entre 1960 y 2014.

La división de la ilustración en decenios permite observar algunas de las tendencias observadas en dicha variable, si bien se ha decidido destacar algunos años de referencia a lo largo de la serie. Así, por ejemplo, el período que va desde 1960 y se extiende hasta 1971 exhibe un destacado incremento en el nivel de la recaudación tributaria, en gran parte explicado por los cambios ideológicos, políticos y macroeconómicos mencionados en párrafos anteriores. Entre otros factores, esto se vincula con profundos cambios en las estructuras tributarias, con un marcado énfasis puesto en la tributación directa para atender objetivos distributivos y en los primeros intentos para incorporar el IVA tomando como modelo el ejemplo de los países europeos⁶.

La crisis del petróleo de 1973 marca el inicio de un sub-período muy distinto al anteriormente descrito. Si bien es cierto que la carga tributaria promedio continuó aumentando hasta llegar a 13,38% en 1981, su evolución mostró una fuerte volatilidad durante toda la década. El contexto macroeconómico internacional caracterizado por una larga recesión, sumada a un importante proceso inflacionario y el crecimiento del déficit fiscal en varios países desarrollados, afectó negativamente a las economías de América Latina. A su vez, esto repercutió sobre el nivel de recaudación tributaria, la cual mostró alteraciones significativas durante esos años, con distintas magnitudes de acuerdo a las características específicas de cada país. Tanto los impuestos al consumo como el ISR acusaron el impacto del contexto internacional y regional, lo que propició el advenimiento de una serie de

hasta el año 2014, lo cual ha demandado un gran esfuerzo de recopilación de datos históricos y de validación de los mismos a través de diversos organismos oficiales. En el *Anexo Estadístico*, que figura al final del presente trabajo, se brinda una explicación detallada de la metodología así como de las fuentes de información utilizadas en cada caso.

Retomando el Gráfico 1 resulta evidente, en primer lugar, la tendencia creciente de largo plazo en el nivel de ingresos tributarios en términos relativos al PIB. De acuerdo a los datos recopilados, aún con una clara volatilidad —especialmente en determinados subperíodos— la

⁶ El IVA se introdujo por primera vez en Francia en la reforma fiscal de 1953-1955, siendo posteriormente adoptado por los demás países miembros de la Comunidad Económica Europea en abril de 1967.

reformas tributarias (y económicas en general) dentro del marco lo que se conocería como el Consenso de Washington.

Ya a comienzos de la década de los años ochenta, la “revolución neoliberal de la política fiscal” implicó un cambio en los objetivos principales que guiaron a la política tributaria en los años subsiguientes ya que el énfasis del diseño tributario estuvo puesto en la eficiencia, la equidad horizontal y la captación de nuevos recursos tributarios. Siguiendo las recomendaciones en la materia de organismos internacionales como el BM y el FMI, los hacedores de política tributaria en América Latina promovieron una fuerte reducción en las alícuotas⁷ de los impuestos al comercio internacional, la introducción y generalización del IVA, la reducción en los niveles y la cantidad de alícuotas del ISR tanto de personas naturales como de sociedades, la reducción sustancial del número de tributos vigentes (eliminando la mayoría cuya contribución a la recaudación era insignificante) y los continuados esfuerzos en mejorar las AATT y el control de la evasión, no siempre con éxito.⁸

Sin embargo, las políticas pregonadas por el Consenso de Washington y sustentadas en el enfoque de la “economía de oferta”, más allá de los profundos cambios que provocaron en las economías de la región, fracasaron en conducir a un proceso estable y sostenido de crecimiento económico que se tradujera, a su vez, en una mejora del bienestar general de la población. Las crisis de la deuda soberana en varias economías de América Latina a inicios de los años ochenta –período que se conoció como la “década perdida de América Latina”–, representó un punto de inflexión en la tendencia alcista que, con distintas velocidades, se había mantenido desde 1960 para el nivel de carga tributaria promedio de la región.

A partir de entonces los ingresos tributarios (y fiscales) se desplomaron, el crecimiento económico se estancó, el endeudamiento externo se incrementó (lo cual limitó aún más el crecimiento), aumentaron el desempleo y la desigualdad. Luego de un leve repunte⁹ en 1985-1986, los graves procesos inflacionarios se agudizaron reduciendo el poder adquisitivo de las clases medias y erosionando, a través del efecto Olivera-Tanzi¹⁰, las bases tributarias de los países de América Latina. En suma, el promedio regional de la carga tributaria descendió a su valor mínimo en 20 años al final de la década (11,67% en 1989).

Ante este panorama, una nueva etapa de la tributación latinoamericana puede distinguirse desde mediados de la década del noventa, y especialmente a lo largo de la última década, en la cual el nivel de la recaudación tributaria en términos porcentuales del PIB ha mostrado una tendencia creciente tanto en el promedio regional como en la gran mayoría de los países de América Latina. En los años noventa, sobre la base de una continuación de las principales tendencias tributarias derivadas del Consenso de Washington, este crecimiento estuvo amenguado por el shock negativo que representaron las sucesivas crisis financieras de países emergentes (primero en **México** en 1994, luego en varios países asiáticos en 1997 y finalmente en Rusia en 1998). Aún así, el nivel promedio de ingresos tributarios para la región se incrementó en poco más de un punto porcentual con algunas oscilaciones en esa década.

7 Según Lora (2007), la tarifa promedio para importaciones en los países de Sudamérica cayó del 49% en 1985 hasta aproximadamente el 10% en el año 2000, mientras que en los países de Centroamérica la merma fue aún mayor, desde un 66% al 6% en promedio.

8 Mahon (2004) profundiza sobre las causas que propiciaron esta serie de reformas.

9 El cual, en promedio, podría haber sido menor si se toma en consideración el hecho de que, durante el período 1983-1987, Nicaragua muestra una carga tributaria por encima del 25% (con un máximo de 32,35% en 1984) la cual no se condice con el nivel de desarrollo de su economía y que, de acuerdo a la opinión de varios especialistas, tiene más que ver con problemas de estimación en el cálculo del PIB por parte de los organismos oficiales.

10 Este fenómeno está dado por los rezagos temporales que se observan entre el hecho generador de una obligación tributaria y el momento efectivo de su recaudación, lo cual puede llevar a una pérdida en el valor real de los ingresos tributarios en contextos inflacionarios.

En cambio, a partir de 2003, el nivel de recaudación se incrementó muy fuertemente y pasó de 13,33% a 15,63% en sólo cuatro años. En parte, esto fue factible gracias a los avances en la administración del IVA y del ISR –que se tradujeron en un rápido incremento de la recaudación tributaria– y a la reducción de una larga lista de beneficios tributarios que habían sido concedidos en décadas pasadas con el fin de atraer inversiones extranjeras y que no siempre habían producido los frutos esperados. Asimismo, se introdujeron nuevos tributos sobre las transacciones financieras e impuestos mínimos que ayudaron a incrementar los recursos, elevaron el nivel de cumplimiento y ampliaron la gama de instrumentos de política tributaria.

Sin embargo, debe señalarse que en este alentador resultado también incidieron un conjunto de factores que exceden lo estrictamente tributario. En un contexto macroeconómico regional con elevadas tasas de crecimiento económico y una reducción sustancial en el déficit de las cuentas públicas y el nivel de endeudamiento de los países, se revitalizó la importancia de la acción del Estado en el aspecto distributivo vía tributos o transferencias. Precisamente, la reducción en los niveles de desigualdad permitió un aumento del consumo privado que se vio reflejado en la evolución de los impuestos que gravan bienes y servicios, junto con nuevas políticas domésticas de re-formalización de la economía que contribuyeron a la ampliación de las bases tributarias.

En algunos países de la región, como enfatizan Cornia et al. (2011), el aumento de la carga tributaria se explica, además, por factores contingentes como: i) el sostenido aumento del precio internacional de los commodities y minerales desde el año 2002-2003, que ha incrementado los ingresos fiscales (siendo una parte de ellos de carácter tributario) en aquellos países de la región especializados en la explotación y comercialización de sus recursos naturales, y ii) un contexto internacional caracterizado por la aceleración en las tasas de crecimiento económico mundial (sobre todo, de los países emergentes desde 2002-2003), lo cual fue aprovechado por los países de la región a través de estrategias de apertura comercial y financiera junto con exitosos procesos de estabilización monetaria.

La debacle financiera internacional de 2008 tuvo un claro impacto negativo sobre las economías de la región. Más allá de ciertas excepciones como **Bolivia, Ecuador, México y Paraguay**, en la mayoría de los casos se experimentó una merma –con cierto rezago– en sus ingresos tributarios, lo que llevó a que la carga tributaria promedio retrocediera hasta un 14,70% del PIB en 2009 (Gráfico 1). Sin embargo, superados los efectos más directos de dicha crisis, los países han retomado la tendencia creciente en sus niveles de recaudación impositiva hasta alcanzar rápidamente un máximo histórico de 16,22% en 2014.

Vale señalar que la fortaleza que han mostrado las finanzas públicas para soportar y dejar atrás la última gran crisis financiera es un hecho a destacar en la historia económica de los países latinoamericanos. Dicho fenómeno está vinculado, en parte, con una maduración de los sistemas tributarios actuales alcanzada a través de una serie de reformas que han buscado, en años recientes, consolidar los logros de décadas pasadas (como la generalización del IVA y los avances en la administración del tributo) y profundizar cambios en la imposición directa (principalmente en el ISR) con el fin de aumentar los ingresos obtenidos y mejorar el impacto distributivo de la tributación (CEPAL, 2015).

Esta favorable evolución general del nivel de carga tributaria promedio en América Latina, no obstante, esconde una marcada heterogeneidad de casos en el aspecto tributario, más allá de las diversas realidades políticas, sociales y económicas. En el Cuadro 1 se presentan los valores promedios quinquenales de este indicador para cada uno de los 18 países de la región analizados¹¹. Así, en principio, puede observarse que **Brasil, Bolivia y Argentina** son los países con mayor carga tributaria en el sub-período más reciente (entre 23,4% y 25,9% para 2010-2014) pero, en décadas pasadas, esto sólo era así para el caso brasileño;

11 La base de datos anuales para los 18 países figura en el Anexo Estadístico al final del trabajo.

Argentina recién comenzó a destacarse a nivel regional en este aspecto desde la segunda mitad de los años noventa y especialmente a partir de 2002 luego de reincorporar los derechos de exportación sobre productos primarios y ver consolidarse al IVA y al ISR con la recuperación económica; el ascenso de **Bolivia** a este “podio tributario”, en cambio, se dio mucho más cerca en el tiempo y como consecuencia de la reforma del régimen fiscal aplicado sobre la explotación de sus recursos naturales a través de la introducción del Impuesto Directo sobre Hidrocarburos en el año 2005¹².

Cuadro 1: Ingresos Tributarios del Gobierno Central en América Latina, promedios quinquenales (En porcentajes del PIB)

| Países | 1960-1964 | 1965-1969 | 1970-1974 | 1975-1979 | 1980-1984 | 1985-1989 | 1990-1994 | 1995-1999 | 2000-2004 | 2005-2009 | 2010-2014 |
|-----------------------|-------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Argentina 1/ | 10,39 | 12,93 | 12,25 | 10,94 | 11,39 | 12,67 | 14,80 | 16,62 | 19,36 | 23,23 | 23,44 |
| Bolivia | 7,50 | 8,87 | 8,39 | 9,47 | 4,50 | 5,67 | 10,34 | 12,14 | 13,00 | 20,66 | 23,45 |
| Brasil 2/ | ... | ... | 19,60 | 18,34 | 18,89 | 18,18 | 20,72 | 21,40 | 25,61 | 26,96 | 25,85 |
| Chile | 13,26 | 14,74 | 16,96 | 19,23 | 19,81 | 16,53 | 15,41 | 15,68 | 15,64 | 16,33 | 16,85 |
| Colombia | 6,76 | 8,39 | 8,88 | 9,08 | 7,88 | 8,95 | 9,42 | 9,63 | 11,41 | 13,11 | 13,73 |
| Costa Rica | 10,77 | 11,15 | 12,36 | 12,28 | 12,05 | 11,03 | 11,24 | 11,79 | 12,71 | 14,13 | 13,14 |
| Ecuador | 8,33 | 10,48 | 10,64 | 8,85 | 6,94 | 8,51 | 7,71 | 7,80 | 10,86 | 11,58 | 13,73 |
| El Salvador | ... | ... | 10,45 | 13,33 | 11,43 | 11,98 | 9,81 | 10,43 | 10,91 | 13,07 | 14,41 |
| Guatemala | 7,03 | 7,78 | 7,77 | 9,23 | 6,99 | 7,54 | 7,70 | 8,69 | 10,83 | 11,05 | 10,55 |
| Honduras | 9,64 | 9,98 | 11,02 | 12,27 | 12,64 | 13,10 | 15,32 | 15,97 | 13,94 | 15,29 | 15,16 |
| México | 7,01 | 7,94 | 8,73 | 11,06 | 10,38 | 10,98 | 11,08 | 9,98 | 10,47 | 8,67 | 9,42 |
| Nicaragua | 9,51 | 9,36 | 10,19 | 10,54 | 24,94 | 25,19 | 9,89 | 10,23 | 10,85 | 13,27 | 14,71 |
| Panamá | 10,33 | 10,80 | 12,47 | 12,88 | 13,13 | 11,53 | 11,84 | 10,91 | 9,78 | 10,67 | 11,08 |
| Paraguay | ... | ... | 8,65 | 9,11 | 7,61 | 7,52 | 8,49 | 10,20 | 9,07 | 10,55 | 12,33 |
| Perú | 8,31 | 12,88 | 13,67 | 14,66 | 14,99 | 11,71 | 11,97 | 13,81 | 13,12 | 15,50 | 16,20 |
| Rep. Dominicana | 13,80 | 13,36 | 14,39 | 12,85 | 9,11 | 11,41 | 10,48 | 11,41 | 12,95 | 14,24 | 13,09 |
| Uruguay | ... | 9,56 | 11,88 | 12,93 | 14,03 | 15,14 | 15,69 | 15,60 | 16,45 | 18,81 | 18,67 |
| Venezuela | 13,12 | 12,30 | 17,17 | 20,90 | 22,85 | 17,27 | 15,04 | 15,05 | 12,39 | 15,71 | 13,54 |
| Promedio AL-18 | 9,70 | 10,71 | 12,09 | 12,66 | 12,75 | 12,50 | 12,05 | 12,63 | 13,30 | 15,16 | 15,52 |

1/ Por su relevancia, incluye ingresos tributarios de las Provincias (no así de los Municipios por falta de información).

2/ Por su relevancia, también incluye ingresos tributarios de los Estados y de los Municipios.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de la información contenida en el Anexo Estadístico.

En un segundo escalón –respecto del promedio para 2010-2014– podrían mencionarse los casos de **Chile, Perú y Uruguay**, aunque con evoluciones bien diferenciadas. En el resto de los casos, que se ubican por debajo del promedio regional para dicho quinquenio, se advierte una gran diversidad de situaciones. Así, mientras en la mayoría de ellos se observa un incremento –de magnitud variable– en la carga tributaria promedio en relación con los valores registrados cincuenta años atrás (destacándose los casos de **Colombia, Honduras o Nicaragua**), es posible identificar asimismo algunas excepciones a la tendencia regional donde dicho crecimiento o bien fue muy poco significativo (**México, Panamá, Venezuela**) o directamente se ubica por debajo de los valores del promedio registrado en los años sesenta (**República Dominicana**).

Debe tenerse en cuenta que la heterogeneidad regional en la dimensión tributaria no sólo se vincula al nivel de ingresos obtenidos ni a las reformas aplicadas en cada caso a lo largo del período analizado. De hecho, esta característica regional –muchas veces subestimada– tiene relación con las diferentes estructuras impositivas y, aún más importantes, en los distintos esquemas de financiamiento público de los Estados de América Latina.

12 Debe tenerse en cuenta que, luego de una profunda crisis, en el año 1985 se introdujo una reforma integral del sistema tributario que sentó las bases de la estructura tributaria actual. Entre 1982 y 1986, la carga tributaria en Bolivia no alcanzó el 4% del PIB con mínimos históricos de 2,1% en 1984 y 1985.

En primer lugar, ya se ha mencionado el caso de los recursos naturales –especialmente los de naturaleza no renovable– en el cual sólo un grupo acotado de países que cuenta con cuantiosas dotaciones de hidrocarburos y minerales obtiene gran parte de sus ingresos fiscales (tributarios y no tributarios) a través de esquemas específicos de apropiación estatal de las rentas derivadas de su explotación económica¹³. Este fenómeno puede influir –y efectivamente influye– en el grado de esfuerzo tributario de un país y, por consiguiente, en el nivel de su carga tributaria y en el diseño de potenciales reformas al sistema tributario¹⁴. Adicionalmente, como se pudo comprobar a lo largo de la década pasada, la elevada volatilidad de los precios internacionales de los productos primarios puede trasladar una considerable inestabilidad al caudal de recursos fiscales (incluyendo tributarios) disponibles en distintos momentos de la historia económica de los países productores de la región.

Otros factores de heterogeneidad en América Latina están constituidos por la organización política de los países y el grado de descentralización fiscal de los distintos niveles de gobierno. En la mayoría de los países la atribución de los ingresos tributarios parece estar sesgada fuertemente hacia los gobiernos centrales, con entidades subnacionales que muestran una gran dependencia respecto de las transferencias que reciben de los primeros. Sin embargo, de acuerdo a los datos más actualizados (OCDE/CEPAL/CIAT/BID, 2016), **Argentina** (con el 21,7% de los ingresos tributarios en 2013, sin considerar las contribuciones de la Seguridad Social) y **Brasil** (con el 42,7%) muestran considerables grados de descentralización fiscal hacia sus gobiernos subnacionales los cuales aplican, con exclusividad jurisdiccional, un conjunto acotado de impuestos que aportan una porción importante de la carga tributaria total. Muy por detrás de estos países, **Colombia** (17,0%), **Chile** (7,7%) y **México** (5,1%) exhiben una menor capacidad recaudatoria por parte de sus respectivos gobiernos subnacionales.

Asimismo, se observa en la región la existencia de numerosos y diversos sistemas públicos de Seguridad Social basados en el pago de contribuciones compulsivas que constituyen claramente un elemento diferenciador a nivel regional. En algunos casos estos esquemas muestran una magnitud fiscal superlativa como **Argentina, Brasil, Costa Rica, Panamá y Uruguay**, mientras que en otros han sido transformados, desplazados o complementados con regímenes privados de capitalización entre los años ochenta y noventa, en el marco de las recomendaciones del Consenso de Washington.

Si bien en este trabajo se ha optado por excluir este tipo de recursos como parte integrante de la carga tributaria de los países (en gran parte, debido a esta diversidad de sistemas), no puede dejar de reconocerse su influencia sobre el resto de los ingresos fiscales, especialmente si se tiene en cuenta su relevancia como instrumento para sostener diferentes políticas de gasto público social que, de otra manera, requerirían posiblemente del financiamiento a través de impuestos más elevados o de tributos adicionales.

13 El trabajo de Gómez Sabaini, Jiménez y Morán (2015) provee una descripción actualizada de los distintos regímenes fiscales aplicados sobre la explotación de estos recursos en los países productores/exportadores de la región, al igual que un análisis de las recientes reformas tributarias en estos sectores.

14 Al respecto, Ossowski y Gonzales-Castillo (2012) encontraron que la holgada disponibilidad de este tipo de ingresos fiscales posee un impacto negativo sobre el resto de los ingresos públicos de los países exportadores de América Latina, encontrando en ellos un menor rendimiento relativo no del IVA o del ISR pero sí de otros impuestos como los selectivos.

b. Cambios en la estructura tributaria y ejes de reforma en los países de la región

Puede asegurarse con cierta tranquilidad que la política tributaria de los países de América Latina ha estado determinada en parte por los distintos contextos macroeconómicos que fueron enfrentando estas economías a lo largo de las últimas cinco décadas. No obstante, la evolución del nivel de ingresos tributarios esconde una serie de cambios relativos en cuanto a la composición de los sistemas tributarios, es decir, al conjunto de impuestos aplicados en cada momento particular, “moldeados” según distintas corrientes ideológicas y académicas, y orientados a satisfacer primariamente las necesidades de financiamiento estatal, a la vez de perseguir otros objetivos adicionales como la eficiencia, la equidad y la estabilidad recaudatoria.

Como bien señalan Cornia et al. (2011), a principios del siglo pasado los sistemas tributarios, tanto de los países desarrollados como subdesarrollados, estaban dominados casi exclusivamente por impuestos sobre el comercio internacional. La caída de la demanda internacional de productos primarios durante la Gran Depresión de los años treinta, los altos niveles de concentración de la riqueza y los esquemas proteccionistas de industrialización por sustitución de importaciones que se implementaron en varios países de la región pusieron fin a esta etapa y obligaron a los países a buscar alternativas para incrementar el nivel de los recursos fiscales.

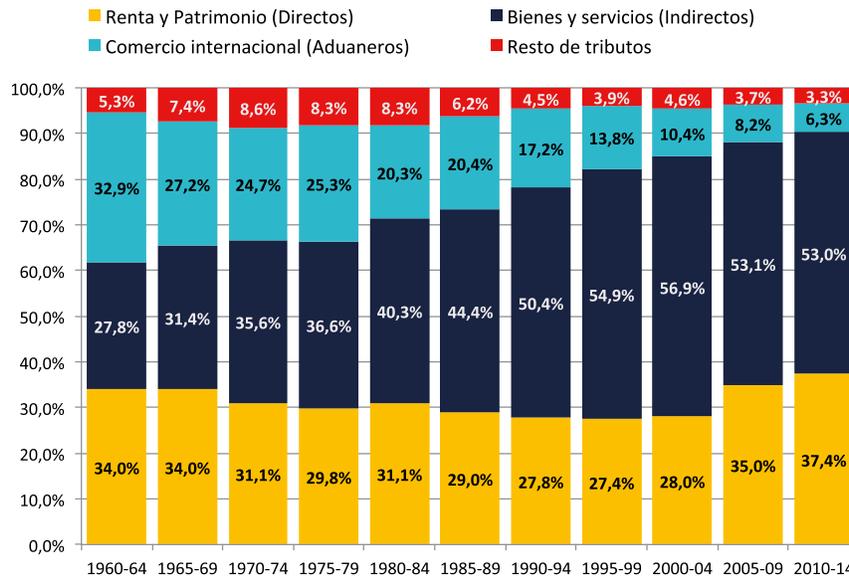
Sin embargo, como ya fuera señalado, fue recién en los años sesenta cuando comenzó a tomar fuerza una reformulación del rol de los impuestos como instrumentos para el desarrollo económico, más allá de la mera generación de recursos fiscales. Desde el ámbito académico, la “revolución de las finanzas públicas” propició un consenso acerca de la conveniencia de utilizar un impuesto global y altamente progresivo sobre los ingresos personales –en conjunto con un impuesto proporcional a la renta corporativa también con alícuotas elevadas del orden del 50%– con el fin de atender cuestiones distributivas y, asimismo, fortalecer la masa de recursos tributarios disponibles. En efecto, casi todos los países que contaban con impuestos cedulares –que gravaban individualmente la renta derivada de distintas fuentes de ingresos– los transformaron en impuestos globales o bien simplificaron las cédulas y aumentaron la importancia relativa del “impuesto global complementario” que gravaba el ingreso individual de manera agregada (OEA-BID-CEPAL, 1973).

Estos lineamientos efectivamente contribuyeron a fortalecer el peso relativo de la imposición directa en las estructuras tributarias, el cual a principios de siglo era casi insignificante¹⁵ y que en dicha etapa alcanzó a representar –en promedio– un tercio de la por entonces aún baja carga tributaria de América Latina. El resto de los recursos se componía de partes algo menores de impuestos sobre bienes y servicios (algunos tributos acumulativos y generales sobre las ventas y, la mayoría de ellos, impuestos selectivos al consumo) y de los impuestos sobre el comercio internacional (principalmente aranceles a las importaciones), más una porción menor –pero no despreciable– constituida por un gran número de impuestos ad hoc muy específicos. Esta composición típica, especialmente para el quinquenio 1965-1969, puede ser observada en el Gráfico 2 que figura a continuación.

Sin embargo, la aplicación de este enfoque “redistributivo” de la tributación, que se iniciara en los países desarrollados en los años posteriores a la Segunda Guerra Mundial, debió enfrentar una serie de obstáculos en los países latinoamericanos debido principalmente a la estructura rural e

15 Sokoloff y Zolt (2007) exploran las raíces históricas de estos patrones de financiamiento público y lo confirman para un amplio conjunto de países de la región. De hecho, vale recordar que recién entre los años 1920 y 1935, se asiste a la difusión del ISR y a su incorporación desde entonces a los sistemas tributarios de la región. Sin embargo, no fue hasta las décadas de 1950 y, especialmente, de 1960 en que el tributo adquirió una relevancia recaudatoria significativa gracias a la ampliación (o, al menos, los intentos de ampliación) de su alcance a distintos tipos de ingresos.

Gráfico 2: Evolución de la estructura tributaria en América Latina, promedios quinquenales (En porcentajes de la carga tributaria)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de la información contenida en el Anexo Estadístico.

ejemplo) que diezmaron la capacidad redistributiva de los sistemas tributarios hacia finales de los años sesenta.

Aún cuando se distingue como un período de elevada volatilidad en los ingresos tributarios, la década de los años setenta no mostró, en promedio, cambios significativos en términos de la composición relativa de los sistemas tributarios de la región. Sólo podrían señalarse un moderado aumento de la participación de los impuestos sobre bienes y servicios –con los primeros intentos por introducir el IVA– frente a un doble retroceso de los impuestos directos y de los impuestos aduaneros, comenzando estos últimos a declinar ya claramente como fuente primaria de recursos fiscales.

La contrarrevolución tomó la forma del conocido Consenso de Washington que, a partir de una serie de tendencias regionales que logró imponer entre los hacedores de política tributaria, provocó profundos cambios más que en el nivel, como ya fue señalado, en la estructura impositiva de los países, desde inicios de los años ochenta y prolongándose también a lo largo de la década siguiente.

En primer lugar, vistos como fuente de ineficiencias en la producción local y en la asignación internacional de recursos, se observó una reducción de los niveles y la dispersión de los aranceles de importación (como se mostrará en el Gráfico 3), orientándose al logro de niveles de protección arancelaria más plana, tanto en términos nominales como efectivos. De igual manera, en un contexto de creciente globalización financiera y comercial, se avanzó con la supresión de los derechos de exportación vigentes en muchos de los países de la región, los cuales gravaban fundamentalmente a la producción primaria. Como resultado, los ingresos tributarios obtenidos

informal de sus economías, al elevado nivel de desigualdad, a la débil gobernanza y calidad institucional, a la limitada capacidad de las administraciones tributarias y a la resistencia de las élites¹⁶.

El éxito de estas reformas se vio limitado en varios casos, lo que frecuentemente llevó a los gobernantes a introducir variantes alternativas como impuestos complementarios para distintos tipos de ingresos (dada la complejidad implícita en la aplicación del ISR global). Ante este panorama, los países tendieron a establecer impuestos generales a las ventas o bien sustituir los impuestos acumulativos en cascada por tributos de una sola etapa o de valor agregado, además de otros impuestos selectivos (sobre consumos suntuarios, por

¹⁶ En 1972 se realizó la Tercera Conferencia Interamericana de Tributación donde una de las ideas centrales, con cierta autocritica hacia lo realizado en el pasado, consistía en replantear la reforma tributaria como instrumento de desarrollo tomando en cuenta la propia realidad de América Latina, con todas sus limitaciones y potencialidades, y el lugar que ocupaba frente a los centros más desarrollados del mundo (OEA-BID-CEPAL, 1973).

a través de impuestos aduaneros sufrieron una fuerte y progresiva caída en valores absolutos y, sobre todo, relativos pasando de un valor promedio en torno al 25% de la recaudación en los años setenta a poco más del 10% en el quinquenio 2000-2004.

Para compensar la pérdida recaudatoria que dicho fenómeno implicaba se alentó a los países de la región a introducir el IVA como la alternativa más eficiente¹⁷. En ese entonces, un IVA con alícuotas generales entre 10% y 20% (y tasa del 0% para las exportaciones) era considerado una fuente confiable y relativamente estable de recursos con escasos rezagos de recaudación. Adicionalmente, los países contemplaron la exención del gravamen para los bienes de la canasta básica de consumo para reducir los efectos regresivos que este tributo suele tener sobre la distribución del ingreso (Cornia et al., 2011).

No obstante, el fortalecimiento de la recaudación del IVA a nivel regional se pone de manifiesto a partir del momento (variable según el país pero entre los años ochenta y noventa en todos los casos) en que se avanzó en la generalización de su base imponible, extendiéndola también a los servicios intermedios y finales, pues el gravamen inicialmente se aplicaba casi exclusivamente a bienes físicos.

De hecho, otra de las tendencias tributarias de dicho período está vinculada con la reducción gradual del número de tributos –a fines de simplificar los sistemas tributarios de la región– y, por lo tanto, del peso relativo de la categoría “resto de tributos” que se presentó en el Gráfico 2. Vale remarcar que la eliminación de muchos de estos impuestos menores, de escaso aporte recaudatorio y que en algunos países aún se contaban de a decenas, lejos de significar una renuncia tributaria implicó una transferencia de pequeñas bases gravables hacia el ámbito del IVA.

A su vez, comenzó a observarse un progresivo aumento de la alícuota general del IVA en casi todos los países de la región, pasando de un promedio inicial de 11,7% (donde sólo la mitad de los

Cuadro 2: Evolución de la alícuota general del IVA en países de América Latina (En porcentajes)

| Países | Año de introducción | Alícuota inicial | 1975 | 1985 | 1995 | 2005 | 2015 |
|-----------------------|---------------------|------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Argentina | 1975 | 13,0 | 13,0 | 18,0 | 21,0 | 21,0 | 21,0 |
| Bolivia 1/ | 1973 | 5,0 | 5,0 | 5,0 | 14,9 | 14,9 | 14,9 |
| Brasil 2/ | 1967 | 15,0 | n.d. | n.d. | 20,5 | 20,5 | 20,5 |
| Chile | 1975 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 18,0 | 19,0 | 19,0 |
| Colombia | 1975 | 10,0 | 10,0 | 10,0 | 14,0 | 16,0 | 16,0 |
| Costa Rica | 1975 | 10,0 | 10,0 | 10,0 | 15,0 | 13,0 | 13,0 |
| Ecuador | 1970 | 4,0 | 4,0 | 6,0 | 10,0 | 12,0 | 12,0 |
| El Salvador | 1992 | 10,0 | - | - | 13,0 | 13,0 | 13,0 |
| Guatemala | 1983 | 10,0 | - | 7,0 | 7,0 | 12,0 | 12,0 |
| Honduras | 1976 | 3,0 | - | 5,0 | 7,0 | 12,0 | 15,0 |
| México | 1980 | 10,0 | - | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 16,0 |
| Nicaragua | 1975 | 6,0 | 6,0 | 10,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 |
| Panamá | 1977 | 5,0 | - | 5,0 | 5,0 | 5,0 | 7,0 |
| Paraguay | 1993 | 10,0 | - | - | 10,0 | 10,0 | 10,0 |
| Perú | 1973 | 15,0 | 17,0 | 11,0 | 18,0 | 19,0 | 18,0 |
| Rep. Dominicana | 1983 | 6,0 | - | 6,0 | 8,0 | 16,0 | 18,0 |
| Uruguay | 1973 | 14,0 | 20,0 | 20,0 | 23,0 | 23,0 | 22,0 |
| Venezuela | 1993 | 10,0 | - | - | 12,5 | 14,0 | 12,0 |
| América Latina | | 9,8 | 11,7 | 10,6 | 13,7 | 15,0 | 15,2 |

1/ Aprobado en 1973, entró en vigencia en 1974. Alícuota del impuesto calculado “por fuera”.

2/ Alícuota promedio del ICMS, cuyo valor varía según la legislación propia de cada Estado. Este es un impuesto aplicado a nivel subnacional cuya base imponible, a excepción del transporte, no incluye a los servicios (dicha función es cumplida por el ISS que es un impuesto acumulativo de potestad municipal).

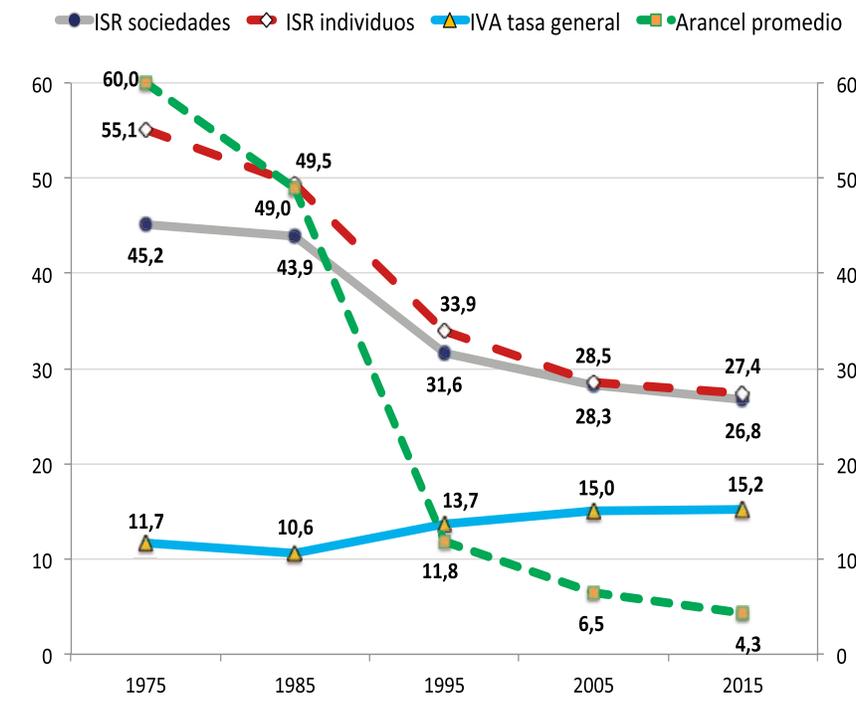
Fuente: Elaboración propia sobre la base de información de CEPAL y CIAT. n.d.: No disponible.

17 Brasil fue el pionero en la región con un impuesto de potestad estadual en el año 1967, el ICMS si bien ya existía un impuesto federal, el Impuesto sobre Productos Industrializados, que grava a los productos industriales con un sistema de débitos y créditos fiscales. En Uruguay, ya desde el año 1968 se aplicó el impuesto de ventas y servicios con un sistema tipo valor agregado aunque, legalmente, el IVA fue establecido en 1973. Para antes de 1980, año de su introducción en México, ya eran doce los países con un IVA en vigencia.

países contaban con el tributo en aplicación) a un 10,6% en 1985 (no por una baja en el nivel sino por el agregado de países al promedio), a un 13,7% en 1995 y a un 15,0% en 2005, manteniéndose cerca de ese valor hasta la actualidad con un 15,2% en 2015 (Cuadro 2)¹⁸. Gracias a estos cambios y a las mejoras en la administración del tributo, el IVA se transformó –ya en el inicio de la década pasada– en el principal instrumento generador de recursos tributarios a lo largo de América Latina.

El sostenido ascenso del IVA, aún cuando fue decreciendo el peso relativo de los impuestos selectivos –quedando concentrados casi exclusivamente en bienes de demanda inelástica (bebidas alcohólicas, tabaco, combustibles) y vehículos automotores–, impulsó un aumento de la imposición interna indirecta a nivel regional. Así, este conjunto de tributos pasó de representar un promedio de 37,4% en 1975-1979 a uno de 56,9% a comienzos del nuevo siglo en el quinquenio 2000-2004 (Gráfico 2).

Gráfico 3: Evolución de las alícuotas marginales máximas en el ISR en América Latina (Promedios simples para años seleccionados) (En porcentajes)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de CEPAL, CIAT y BM.

las personas físicas cayó en promedio de un 55,1% a 28,5% entre 1975 y 2005, continuando un leve descenso, hasta llegar a un valor de 27,4% en 2015 (Gráfico 3)¹⁹. Incluso, en algunos casos extremos, el ISR personal fue eliminado (**Uruguay** en 1974 y **Paraguay** en 1992), mientras que en otros se adoptó una alícuota uniforme (**Bolivia** al 10%, que luego incrementaría al 13%). Además,

Debe tenerse en cuenta que las reformas tributarias neoliberales alentadas por el Consenso de Washington apartaron al ISR –y a la imposición directa en general– del centro de la escena tributaria y fiscal. Durante esos años tomó fuerza, entre la mayoría de los analistas y autoridades de los países, la creencia de que elevadas alícuotas impositivas, además de impopulares, no solo desalentaban la actividad económica sino que tampoco eran efectivas para mejorar la distribución del ingreso y la riqueza (Bird y Zolt, 2005).

Esto condujo a los países a disminuir la cantidad y los niveles de las alícuotas legales del ISR para personas naturales y sociedades. Así, en sentido contrario a lo observado con la alícuota general del IVA, la alícuota marginal máxima para

18 Incluso en años recientes algunos países de la región aumentaron la alícuota general del IVA, entre los que se destacan México en 2010 (del 15% al 16%), República Dominicana en 2012 (del 16% al 18%), Panamá en 2010 (del 5% al 7%) y Venezuela en 2009 (del 9% al 12%), mientras que sólo en Perú se redujo en 2012 (del 19% al 18%).

19 Los cambios más recientes son el aumento de la alícuota máxima aplicable a este gravamen en México (pasó del 30% al 35%) en 2013 y la reducción de dicha alícuota máxima del 40% al 35% en Chile con la reforma tributaria de 2014 (CEPAL, 2015).

a través de la simplificación de la tributación sobre los ingresos societarios, se favoreció un proceso de convergencia con las alícuotas generales aplicadas sobre las personas jurídicas, de manera que su valor promedio regional cayó desde un 45,2% en los años setenta a un 28,3% en 2005, con un leve descenso en los últimos años, hasta ubicarse en un promedio de 26,8% en 2015²⁰.

Es importante resaltar que, así como sucedió con la drástica disminución del arancel promedio para los países de la región (Gráfico 3), el descenso de las alícuotas en el ISR de personas jurídicas en América Latina estuvo en línea con la tendencia internacional y, en los últimos años, las alícuotas generales se han equiparado a las vigentes en los países desarrollados.

Sin embargo, las alícuotas marginales máximas del ISR de Personas Físicas vigentes en los países de América Latina se ubican dentro del rango del 25%-35%, muy por debajo de las que se aplican en los países de la OCDE (especialmente en los europeos), las cuales llegan hasta el 47,5% en **Alemania**, al 50% en el **Reino Unido** y superan dicho valor en **España, Dinamarca y Suecia**. Vale remarcar que esta tendencia no se ha visto compensada en sus efectos recaudatorios por una expansión de las bases gravadas, sino que las alícuotas vigentes han continuado aplicándose básicamente, y con mayor peso, en la imposición a las rentas del trabajo, sin incorporarse los ingresos del capital en las bases del impuesto.

Los escasos avances que se registraron, durante esa época, en la recaudación del tributo se vinculan a reformas en su diseño específico. Por ejemplo, en las dos últimas décadas, con raras excepciones, el nivel de ingreso al cual se aplica la máxima alícuota marginal se redujo sustancialmente (Cuadro 3), aún cuando solo alcanza a los relativamente pocos contribuyentes que ganan, en promedio, nueve veces la renta per cápita del país.

En cambio, a pesar del énfasis del Consenso de Washington puesto en mejorar la equidad horizontal, no se acumularon logros, al menos durante los años ochenta y noventa, en términos de la necesaria reducción de una larga lista de exenciones y deducciones presentes en el ISR de Personas Físicas que

Cuadro 3: Niveles de renta para la aplicación de alícuotas mínimas y máximas del ISR de Personas Físicas en países seleccionados de América Latina (En número de veces del PIB per cápita)

| Países | Aplicación de alícuota mínima del ISR de Personas Físicas (nivel de exención) | | | Aplicación de alícuota máxima del ISR de Personas Físicas | | |
|-----------------------|---|------------|------------|---|-------------|------------|
| | 1985 | 2001 | 2010 | 1985 | 2001 | 2010 |
| Argentina | 0,8 | 1,4 | 0,3 | 21,4 | 16,5 | 3,7 |
| Bolivia | 1,0 | ... | 0,2 | 10,1 | ... | 0,2 |
| Brasil | 0,3 | 1,5 | 1,1 | 10,1 | 3,1 | 2,7 |
| Chile | 0,2 | 0,1 | 1,0 | 2,8 | 1,2 | 11,2 |
| Colombia | 0,0 | 4,1 | 2,8 | 20,5 | 16,6 | 10,7 |
| Costa Rica | 1,2 | 0,8 | 1,9 | 1,4 | 3,7 | 2,9 |
| Ecuador | 0,4 | 2,4 | 2,2 | 29,2 | 8,3 | 22,3 |
| El Salvador | ... | 1,2 | 0,4 | 171,7 | 11,0 | 3,4 |
| Guatemala | 0,9 | 5,0 | 1,6 | 356,0 | 22,5 | 14,4 |
| Honduras | 0,0 | 3,6 | 2,9 | 600,4 | 36,0 | 13,1 |
| México | 0,7 | 0,1 | 0,5 | 21,3 | 44,0 | 3,4 |
| Nicaragua | 1,7 | 7,7 | 2,1 | 56,9 | 61,2 | 20,7 |
| Panamá | 0,3 | 0,9 | 1,4 | 89,0 | 57,8 | 4,1 |
| Perú | ... | 2,9 | 1,7 | ... | 22,3 | 14,7 |
| Rep. Dominicana | 1,1 | 2,3 | 1,8 | 413,5 | 5,8 | 3,8 |
| Uruguay | ... | ... | 0,7 | ... | ... | 10,3 |
| Venezuela | ... | 0,0 | 1,5 | ... | 0,0 | 12,7 |
| América Latina | 0,7 | 2,3 | 1,4 | 128,9 | 20,7 | 9,1 |

Fuente: Elaboración propia sobre la base en Stotsky y WoldeMariam (1997) y Barreix et al. (2012).

20 Los últimos cambios en este sentido se dieron en Ecuador, donde la alícuota pasó de 23% a 22% en 2013; en Colombia, donde se redujo la alícuota del 33% al 25% a partir del mismo año; en Guatemala, donde la alícuota del régimen general (renta neta) bajó de 31% a 28% desde 2014 mientras que la alícuota máxima del régimen optativo (ingresos brutos) subió de 6% a 7%; en Chile, donde la reforma previó un aumento gradual para los próximos años que llevaría la alícuota de 20% al 25-27% en 2018; en República Dominicana, donde la alícuota general descendió de 29% a 28%; y en Honduras, donde la sobretasa vigente (Aporte Solidario) bajó del 10% en 2011 al 6% en 2012, al 5% en 2013 y al 4% en 2014.

representaban grandes pérdidas de ingresos tributarios. Como puede observarse en el Cuadro 3, en años recientes sí se ha logrado disminuir el nivel de exención promedio del ISR de Personas Físicas hasta aproximadamente 1,4 veces del PIB per cápita. No obstante, como muestran Barreix et al. (2012), en la actualidad el ingreso mínimo exento es más elevado en la región que en otras zonas del mundo y, sobre todo, respecto de los países de la OCDE, donde equivale en promedio a poco más de 0,2 veces del PIB per cápita.

En suma y como resultado de los cambios en el ISR principalmente, durante los años ochenta y noventa se produjo un leve pero significativo retroceso de la tributación directa dentro de las estructuras tributarias de América Latina, estabilizándose en torno al 28% de los ingresos tributarios totales incluso hasta los primeros años del nuevo siglo (véase el Gráfico 2). Es decir que dicho valor de referencia puede leerse como un “piso técnico” para el peso relativo del gravamen respecto de la situación observada en los años 60, luego de que la recaudación del impuesto sufriera una erosión inicial en la década siguiente tanto por las reformas específicas ya señaladas como por un contexto de elevada volatilidad macroeconómica y altos niveles de inflación. Pero también, con el paso de los años (más de veinte) ese valor de referencia se constituyó en un “techo técnico” sobre todo frente al fuerte ascenso del IVA y la merma de los impuestos al comercio internacional.

Como se expuso en la sección anterior, a partir del año 2003 comienza a evidenciarse una nueva etapa tributaria para los países de América Latina, la cual se plasmaría no sólo en el nivel de los recursos disponibles sino en un renovado énfasis por las cuestiones distributivas asociadas a la política fiscal y, en consonancia con ello, a una revalorización del potencial del ISR en esa dimensión así como en la generación de ingresos públicos.

Tanto es así que un importante incremento de la recaudación vinculada a este gravamen, sobre todo vinculado a las sociedades y ante el mayor dinamismo económico y el auge de precios internacionales de las commodities hasta el año 2008, facilitó una recuperación del peso relativo promedio que la imposición directa tenía dentro de la estructura típica para la región alcanzando un 35,0% en 2005-2009 y un máximo histórico de 37,4% en el último quinquenio analizado (Gráfico 2).

En este punto es necesario hacer una aclaración. El otro componente de lo que comúnmente se conoce como “tributación directa” está dado por los impuestos que gravan la propiedad y, en ese sentido, resulta un hecho bastante conocido que la importancia relativa de estos tributos ha sido históricamente muy reducida en los países de América Latina.

Este tipo de tributación suele abarcar un amplio conjunto de impuestos que incluyen, entre otros, a aquellos recurrentes sobre bienes inmuebles y sobre la tenencia de vehículos automotores, a gravámenes sobre la riqueza o el patrimonio neto e incluso a ITF. Sobre estos últimos debe decirse que no existe consenso acerca de su clasificación como impuesto directo (tal como establece la metodología del FMI)²¹; si bien en este documento se ha optado por excluir dichos instrumentos (y su recaudación) de lo que se considera “impuestos directos” e incluirlos bajo el epígrafe “resto de tributos”, se hará una breve alusión a este tipo de impuesto “heterodoxo” hacia los párrafos finales dada la importancia relativa que han adquirido recientemente en algunos países de la región.

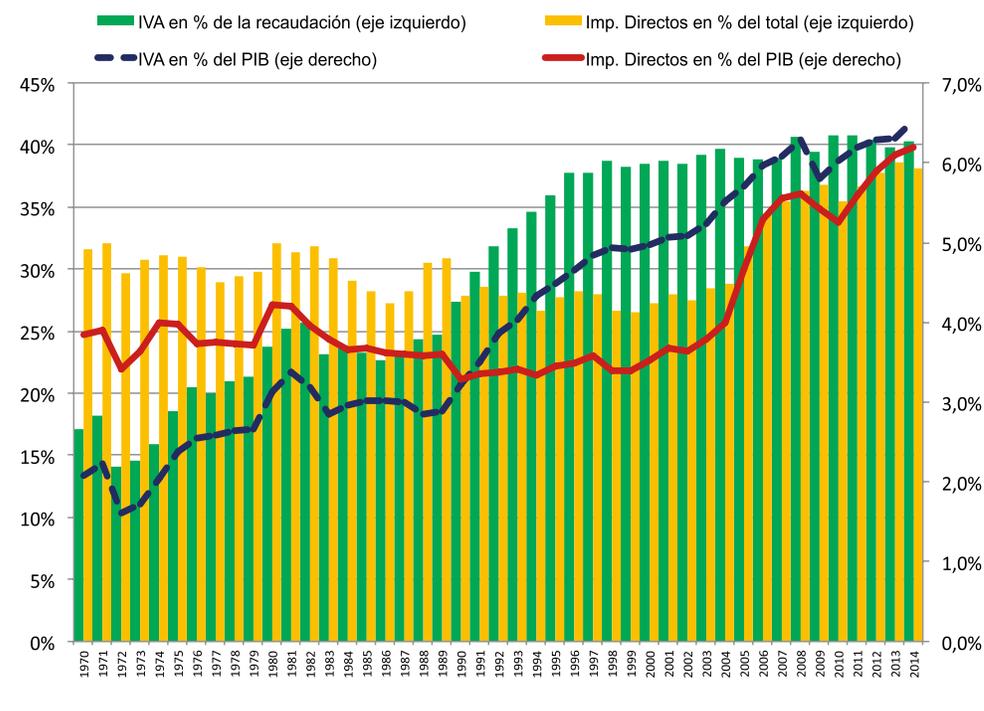
Tradicionalmente, cuando se analiza la imposición patrimonial la referencia lógica –al menos en los países de la región– está constituida por los impuestos sobre la propiedad inmueble. Con gran potencial para complementar los efectos distributivos de la tributación sobre la renta personal, este tributo es reconocido a nivel internacional, además, como la más importante fuente de recursos propios para los gobiernos subnacionales. Sin embargo, el rendimiento recaudatorio de estos tributos

21 De hecho, Cetrángolo y Gómez Sabaini (2007) lo han clasificado como un impuesto especial selectivo, aplicado a una actividad determinada que consiste en el uso del cheque bancario.

ha sido y continúa siendo exiguo en todos los países latinoamericanos en los que se aplica, lo que se explica por una combinación de factores que limitan su capacidad como fuente de recursos propios subnacionales (Gómez Sabaini y Morán, 2016).

Al respecto, en América Latina la baja capacidad operativa y la ineficiencia de las administraciones tributarias de los gobiernos locales juegan un rol central. En muchos casos, la recaudación y cobranza del impuesto sobre la propiedad inmueble se ve afectada por bajos ratios de cobertura en el registro de catastro, altos niveles de morosidad y una considerable subvaluación de las propiedades, debido a la falta sistemática de una adecuada actualización de los valores catastrales. Las causas de la elevada morosidad son variadas, entre las que se destacan la falta de información y difusión para efectuar los pagos, la falta de facilidades para pagar, la percepción de un bajo nivel de riesgo para los que no cumplen con sus obligaciones tributarias y la escasa información y transparencia en el uso de los recursos.

Gráfico 4: Evolución de la recaudación del IVA y de impuestos directos en América Latina (Datos anuales, 1970 - 2014) / (En porcentajes)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de la información contenida en el Anexo Estadístico.

A pesar de todas estas limitaciones, el peso relativo de la tributación directa creció mucho durante la última década y en ese resultado la incidencia del ISR ha sido determinante. Por un lado, el IVA muestra una tendencia creciente a lo largo del período 1970-2014 con una aceleración a desde los inicios de los años noventa, donde la participación relativa del impuestos en los sistemas tributarios pasó de representar el 25% (tope máximo que había encontrado en los setenta y ochenta) a más del 35% de los ingresos tributarios totales, manteniéndose en torno al 40% en los últimos años (véase el Gráfico 4).

En cambio, la imposición directa (sobre ingresos y sobre patrimonios) exhibe, al menos hasta los primeros años de la última década, cierta estabilidad (y hasta una pequeña merma tanto en su nivel respecto del PIB como en su peso relativo en la estructura tributaria durante un largo período de tiempo. Resulta notable el incremento que se observa desde 2003-2004 en adelante, solo frenado temporariamente por los efectos de la crisis internacional de 2008-2009. Cabe destacar que, tal como se desprende del Gráfico 4, los valores actuales para la imposición directa representan máximos históricos (6,2% del PIB y 38% de la recaudación) consolidándola como un pilar tributario de la mayoría de los sistemas tributarios de la región.

Vale señalar que este ascenso de la imposición directa en términos absolutos y relativos durante la última década responde también a una serie de progresos dirigidos hacia la ampliación de la base tributaria del ISR de Personas Físicas, con la incorporación de sistemas duales o semi-duales. Adaptando el modelo aplicado originalmente por varios países nórdicos²², **Uruguay** fue el país pionero en la región que, a partir de julio de 2007, volvió a aplicar el impuesto que había sido derogado hacía varias décadas, gravando separadamente las rentas del trabajo con alícuotas progresivas y las rentas de capital con una alícuota proporcional (Barreix y Roca, 2007). Luego, **Perú** y los países de Centroamérica –con variantes– aprobaron reformas tributarias en igual sentido (ICEFI, 2011). Aunque no estrictamente con sistemas duales, recientemente otros países de la región como **Argentina**, **México** y **Uruguay** también establecieron que el ISR de Personas Físicas alcance algunas rentas de capital (dividendos) que, en el pasado, habían permanecido exentas del gravamen.

En el caso del ISR para personas jurídicas también se obtuvieron algunos resultados satisfactorios en varios países, a través de la limitación de los incentivos tributarios otorgados en el marco de regímenes de promoción económica (zonas francas) y con la introducción de impuestos mínimos sobre los ingresos societarios²³. Adicionalmente, se han incluido normas de tributación internacional (precios de transferencia, paraísos fiscales y rentas de los no residentes), y se han impulsado convenios para el intercambio de información entre los países como una forma de combatir la evasión.

Sin embargo, detrás de esta alentadora oleada de reformas tributarias en el ISR y del crecimiento de su recaudación se esconde otro hecho estilizado de larga data que distingue a los países de América Latina de otros más desarrollados. Al respecto, al menos a lo largo de las últimas tres décadas se ha observado el mantenimiento de una estructura de recaudación del ISR marcadamente sesgada hacia las personas jurídicas por sobre las personas naturales. En la gran mayoría de los países más de dos tercios de los ingresos tributarios obtenidos por este tributo es aportado por las sociedades mientras que una tercera parte (o menos) corresponden a la imposición sobre la renta personal, lo que resulta contrario a lo que se observa en los países de la OCDE. Este desbalance en la estructura del ISR posee serias implicancias distributivas y explica gran parte de la escasa capacidad redistributiva de los sistemas tributarios vigentes en la región (Gómez Sabaini y Morán, 2014).

Así como se señaló al analizar el nivel de carga tributaria es posible afirmar que existe una amplia diversidad de casos dentro de la región en cuanto a la evolución y situación actual de la estructura tributaria. Aunque esto no invalida las tendencias generales señaladas, sí obliga a proceder con cautela al momento de evaluar las fortalezas y debilidades de cada sistema tributario en particular. Esto se observa, por ejemplo, en la categoría “resto de tributos” donde, a pesar de la disminución generalizada de su peso relativo –por la reducción del número de tributos–, aún conservan una considerable importancia en **Brasil** (más del 20%) y, en menor medida, en **Ecuador**, **Panamá** y **Colombia**.

A pesar de su drástica reducción generalizada a nivel regional, puede comprobarse que los impuestos sobre el comercio internacional continúan siendo relevantes en países como **Argentina** –desde la re-introducción de los derechos de exportación sobre productos primarios en el año 2002–, **Ecuador**, **Paraguay** y **Venezuela**. Por otro lado, la imposición directa mostró una tendencia a la baja en

22 Los países pioneros en aplicar el sistema dual de imposición sobre la renta fueron Dinamarca en 1987, Suecia en 1991, Noruega en 1992 y Finlandia en 1999; más recientemente, España se sumó a esta tendencia en el año 2006.

23 La reforma tributaria aprobada en Chile en 2014 ha sido el caso más resonante donde, además de contemplar un aumento gradual de la alícuota general del ISR para las empresas (del 20% al 25%), se decidió reemplazar el sistema del Fondo de Utilidades Tributables –el cual permitía el diferimiento del ISR de Personas Físicas para las utilidades no distribuidas como incentivo a la inversión– por dos nuevos regímenes tributarios alternativos a los cuales los contribuyentes tienen el derecho de optar y que entrarán en vigencia a partir de 2017: el de “renta atribuida” utilizará el criterio de renta devengada y tendrá una alícuota de 25%, permitiendo utilizar el 100% del monto de impuesto pagado a nivel de la sociedad como crédito contra los impuestos finales en cabeza del accionista (integración total), mientras que el régimen “parcialmente integrado” se rige por el criterio de renta percibida pero a una alícuota mayor (25,5% en 2017 y 27% a partir de 2018) y con un límite máximo (65%) para el crédito mencionado.

la primera parte del período analizado (1960-2000) y una fuerte recuperación a partir de 2003. Sin embargo, esa tendencia no se observó en algunos casos como los de **Panamá** y **México** (donde no bajaron durante los años ochenta y mantuvieron una importante participación relativa), o el particular caso de **Venezuela** donde, vinculados al ISR aplicado sobre empresas dedicadas a la explotación petrolera (inclusive con la empresa estatal Petróleos de Venezuela S.A.), los impuestos directos fueron extraordinariamente elevados –en términos relativos– entre los años sesenta y los años noventa, tendiendo luego hacia los valores regionales de referencia.

En lo que respecta a los tributos internos sobre bienes y servicios (IVA y selectivos), su peso relativo es mayor que el de la imposición directa en la mayoría de los países. Este desbalance también es determinante del impacto global regresivo o poco progresivo de los sistemas tributarios en América Latina²⁴. Sólo en **Panamá** (donde la alícuota del IVA es del 7%, muy por debajo del promedio regional) y en **México** (donde la base gravable del tributo se encuentra históricamente acotada por la presencia de exenciones sobre alimentos y medicinas) no se observa tal predominancia de la imposición indirecta.

Por último, y retomando la descripción de las tendencias tributarias regionales a lo largo del tiempo, en las últimas dos décadas varios países han intentado suplir las deficiencias en el nivel de la carga tributaria mediante la creación de gravámenes poco convencionales que permiten obtener ingresos tributarios adicionales para financiar las crecientes necesidades del gasto público. Anteponiendo el objetivo recaudatorio y administrativo por sobre la eficiencia y la equidad del sistema tributario, las reformas llevadas a cabo han optado por las “salidas fáciles” en materia tributaria, sin apreciar suficientemente los costos económicos de las mismas.

En general, se observa que los gravámenes de emergencia tienen la característica común de permitir un manejo administrativo más simple que los tributos tradicionales, al ofrecer menores posibilidades de evasión o elusión. Además, algunos de estos tributos han demostrado ser instrumentos aptos para lograr montos significativos de recaudación en el corto plazo. Sin embargo, también es cierto que todas estas modalidades de imposición no convencional suelen estar sujetas a varias objeciones relacionadas con su impacto negativo sobre la asignación de recursos y con las implicancias distributivas que se derivan de su aplicación.

El primer ejemplo lo constituyen los regímenes simplificados de tributación para pequeños contribuyentes los que, al día de hoy, están ampliamente difundidos en los países de América Latina. En contextos de elevada informalidad y altos niveles de evasión, estos instrumentos constituyen un claro ejemplo de adaptación de la administración tributaria a nivel regional y responden a la necesidad de garantizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de un numeroso grupo de contribuyentes cuya fiscalización y control es muy compleja, minimizando el costo implícito para las empresas más pequeñas y descomprimiendo la carga de trabajo que éstas representan para las administraciones tributarias, el cual se acrecienta en los países de menor grado de desarrollo.

Si bien se reconoce que estos regímenes generan una exigua recaudación inferior al 1% del total en la mayoría de los países donde son aplicados (con las excepciones de **Brasil** y **Argentina**), debe destacarse la posibilidad que brindan estos instrumentos para liberar recursos que pueden ser reorientados a fiscalizar otros impuestos de mayor rendimiento como el IVA, o bien a fiscalizar el ISR de los contribuyentes de mayor importancia. Es por ello que, como han señalado Gómez Sabaini y Morán (2012), su éxito debe medirse en función de su capacidad para incorporar al sector formal de la economía a los contribuyentes que operan en la informalidad, siempre cuidando que esto no se

24 Los estudios disponibles sobre la incidencia de la política fiscal en la región han coincidido en mostrar que el IVA tiene un efecto redistributivo modesto aunque regresivo y que el ISR de Personas Físicas presenta una muy alta progresividad pero un muy limitado efecto redistributivo en virtud de su escaso aporte recaudatorio (Gómez Sabaini y Morán, 2014).

convierta en un refugio artificial para la evasión sino en un mecanismo de transición hacia el régimen general de tributación.

Cada uno de estos esquemas ha debido ser adaptado al marco de cada sistema tributario, de acuerdo a las características de los contribuyentes a ser incluidos y a las posibilidades concretas de cada administración tributaria, variando en función de los impuestos contemplados, los sujetos alcanzados y las técnicas presuntivas para determinar los ingresos gravables, entre otras características. Un caso particular está dado por los regímenes instrumentados en países como **Argentina** (Monotributo), **Brasil** (SIMPLES Nacional y SIMEI²⁵) y **Uruguay** (Monotributo y Monotributo Social MIDES) donde, además de sustituir una serie de tributos, se incluye la provisión de cobertura previsional básica y, en algunos casos, un seguro de salud (opcional u obligatorio) a través del pago de contribuciones para su financiamiento (Cetrángolo et al., 2013).

Cuadro 4: Alícuotas, recaudación y productividad de los ITF en América Latina (Año 2014)

| Países | Alícuota y base del tributo | Recaudación | | Productividad (s/alícuota general) |
|-----------------|-----------------------------|-------------|-------------|------------------------------------|
| | | % del PIB | % del total | |
| Argentina | 0,60% / débitos y créditos | 1,73 | 6,87 | 1,44 |
| Bolivia | 0,15% / débitos y créditos | 0,18 | 0,69 | 0,59 |
| Colombia | 0,40% / débitos | 0,85 | 5,95 | 2,13 |
| Honduras | 0,20% / débitos | 0,45 | 2,69 | 2,25 |
| Perú | 0,005% / débitos y créditos | 0,03 | 0,16 | 2,65 |
| Rep. Dominicana | 0,15% / débitos | 0,20 | 1,43 | 1,34 |

Fuente: Elaboración propia sobre la base de Pecho Trigueros (2013), actualizado con los datos utilizados en este trabajo (Ingresos tributarios totales y PIB) y CIAT (Recaudación ITF).

Nota: En los países que se aplica sobre créditos y débitos, la productividad (ingresos tributarios por punto porcentual de alícuota) se calcula sobre la alícuota conjunta.

(cuando fue derogado), estuvo vigente un gravamen denominado IETU, que constaba de una alícuota uniforme (17,5%) aplicada sobre el flujo remanente de recursos utilizado para retribuir a los factores de producción (Gómez Sabaini y Morán, 2014).

Finalmente, un grupo no menor de países ha introducido –o re-introducido– alguna variante de ITF que, si bien se implementaron en momentos de crisis, de manera transitoria y ante la urgencia de acrecentar los ingresos fiscales, en la actualidad se incluyen entre los elementos permanentes de varios sistemas tributarios de la región. En general, los argumentos para usar este tipo de gravámenes como fuente de recursos tienen que ver con que, por un lado, puede ser introducido en un período de tiempo relativamente corto, puesto que se basa en una operación de retención por parte de los intermediarios

Por otra parte, muchos países de la región han recurrido a la adopción de gravámenes que actúan como piso mínimo del ISR, con base en el valor de los activos o en función del monto total de ventas brutas o ingresos brutos de la empresa. Por ejemplo, en **Argentina** se aplica sobre el valor de los activos brutos lo que, bajo el supuesto de movilidad del capital, es un sustituto de la renta de las empresas, mientras que en **Costa Rica** se ha optado por gravar el activo fijo de las empresas. El patrimonio o los activos netos son ampliamente utilizados como base imponible de estos tributos en **Colombia**, **Ecuador**, **Panamá** y **Uruguay** aunque a diferentes niveles de alícuotas. En **Guatemala** se aplica el impuesto de solidaridad, que grava con una alícuota del 1% sobre el 25% del activo neto o ingresos brutos, el que sea mayor. Vale señalar que, en **México**, desde el año 2008 hasta octubre de 2013

25 SIMPLES Nacional para Micro Emprendedor Individual.

financieros, requiere poco trabajo preparatorio y ninguna cooperación del contribuyente; pero además, aún con una pequeña alícuota impositiva puede recaudar un monto significativo, sobre todo en países con alto grado de bancarización puesto que los débitos de los bancos son un múltiplo del PIB.

Según González (2009), este tipo de impuestos aplicado en varios países de la región puede clasificarse en dos grupos: **i)** a los débitos de las transacciones financieras (**Colombia, República Dominicana y Venezuela**); y **ii)** a los débitos y créditos en las cuentas corrientes y otras operatorias del sistema financiero (**Argentina, Bolivia, Brasil y Perú**). Además, con el fin de evitar maniobras elusivas, en **Argentina, Brasil, Perú y Venezuela**, se gravaron también los movimientos de fondos que constituyen sistemas organizados de pagos y que no se efectúan a través de entidades financieras.

En el Cuadro 4 puede comprobarse que, en **Argentina**, el Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuenta Corriente ha alcanzado un aceptable rendimiento, generando una recaudación entre 1,5% y 2% del PIB en los últimos años y que en 2014 significó casi el 7% de la carga tributaria total de este país (según el valor considerado en este documento, que excluye a las contribuciones de la Seguridad Social). En **Colombia**, el Gravamen a los Movimientos Financieros posee cierta relevancia dentro de la estructura tributaria vigente puesto que en 2014 aportó recursos por 0,85% del PIB y 5,95% del total recaudado. Vale señalar que la Ley 1739/2014 estableció un proceso de reducción progresiva a partir de 2019 de la alícuota de este impuesto (actualmente del 0,4% sobre débitos) con la finalidad de lograr su eliminación completa en el año 2022.

En los demás países donde se hallan vigentes estos tributos los resultados no han sido tan satisfactorios, al menos en términos recaudatorios. Por ejemplo, en **Bolivia** y la **República Dominicana** generaron ingresos tributarios que apenas se ubicaron cerca del 0,2% del PIB y por debajo del 2% de la recaudación total, mientras que en **Perú**²⁶ la recaudación derivada de su aplicación es poco significativa (Cuadro 4). En **Honduras**, el rendimiento es bastante mayor en virtud de –como se observa para la mayoría de los casos– la elevada productividad de estos impuestos con alícuotas muy reducidas²⁷.

En un informe reciente, Pecho Trigueros (2013) ha revisado la experiencia de los países de América Latina en la aplicación de estos gravámenes durante el período 1990-2012 y ha argumentado que estos instrumentos, contrario a lo que señala la literatura sobre el tema, no son tan dañinos como se los presenta, especialmente en un análisis de corto plazo. En ese sentido, los datos muestran que la recaudación que generan, aunque acotada y generalmente decreciente en el tiempo, ha contribuido con la recuperación de los ingresos tributarios en momentos de crisis fiscales y ha superado la cuantía de recursos aportado por el ISR de Personas Físicas en los países analizados. Además, la información disponible sugiere que el impacto sobre los grupos de menores ingresos no suele ser significativo en tanto incide mayormente sobre los grupos de mayor nivel de renta, los cuales tienen una demanda más inelástica y realizan intensivamente muchas operaciones financieras.

26 Introducido en 2004, el ITF ha venido reduciendo su alícuota progresivamente desde un valor inicial de 0,15% a 0,005% sobre créditos y débitos.

27 Vale señalar que hasta el año 2007, los ITF también se destacaron en Brasil y en Venezuela por una elevada productividad. En el primer caso, la Contribución Provisoria sobre Movimientos Financieros llegó a generar recursos tributarios equivalentes al 1,4% del PIB en 2007, mientras que el ITF en Venezuela permitió acumular una recaudación equivalente a 0,9% del PIB (Coelho, 2009).

c. Transformaciones observadas en el ámbito de la gestión tributaria

En materia de gestión tributaria uno de los principales hechos estilizados a nivel regional está dado por el desarrollo institucional que han logrado las AATT en estos últimos 50 años, aún con todas las diferencias en los niveles de desempeño que resulten identificables entre los países.²⁸

En los años sesenta y setenta la problemática de las AATT ya era materia de amplio debate. En la Conferencia del Programa Conjunto de Tributación OEA/BID/CEPAL, celebrada en Argentina en 1961, comenzó a plantearse de manera clara la problemática de la administración de impuestos en América Latina. Algunos de los desafíos enfrentados por las AATT que se citaban en aquella época eran: la complejidad de las leyes impositivas, la deficiente organización administrativa, la deficiencia en los registros contables de los contribuyentes, las limitadas facultades jurídicas de las AATT, la inadecuada utilización de las técnicas de procesamiento automático de datos y la influencia que todo aquello ejercía en la evasión de impuestos (OEA/BID/CEPAL, 1961).

Para reflejar cómo los países enfrentaron esta problemática, resulta útil repasar los hallazgos de un estudio presentado por el Lic. Roberto Hoyo d'Addona –en representación de la Subsecretaría de Ingreso de México– durante la Asamblea General del CIAT realizada en el Distrito Federal de México en 1981. Allí se analiza la evolución de las AATT de 1961 a 1980 en aspectos claves como la organización, los recursos humanos, la asistencia y educación al contribuyente, la administración de la recaudación y su costo, la fiscalización, el procesamiento automático de datos la asistencia técnica internacional, entre otros (CIAT, 1981).

A nivel organizacional, los países tendieron a abandonar una organización de “impuesto por impuesto” y pasaron a adoptar una delimitada por funciones. Para ello, se buscó constituir agencias de recaudación lo más unificadas posible. Hasta ese momento era común la coexistencia de varias oficinas impositivas, cada una normalmente a cargo de un impuesto. Igualmente, comenzó a apreciarse una tendencia a la especialización tributaria, separándose la gestión aduanera del ámbito de las AATT, estrategia contraria a lo que ocurriría en los años noventa, cuando se tendió más bien a la integración de la gestión tributaria y aduanera en una sola entidad. Finalmente, se apostó por la desconcentración operativa con la creación de oficinas regionales.

En este período se inicia la introducción de los sistemas PAD, en sustitución de los sistemas manuales y mecánicos. En la reunión de 1961 antes mencionada, Stanley S. Surrey –Secretario Asistente del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos– ya pronosticaba el gran impacto que tendría en la gestión tributaria el “uso imaginativo” del PAD. Sin embargo, es claro que en esta etapa no se notaban aplicaciones integradas con toda la organización como en la actualidad sino aplicaciones aisladas para determinados procesos tributarios. Por ejemplo, con el incremento del número de contribuyentes a causa de la introducción del IVA, se crearon cuentas de administración individual que darían luego vida a los registros de contribuyentes. Asimismo, en la fiscalización se crearon aplicaciones para la programación de auditorías. En estos años también se hacen fuertes inversiones en equipos de computación, teleproceso, transmisión de datos y multiprogramación.

También son años de introducción de Códigos Tributarios reguladores de la relación **jurídica-tributaria**. Con la publicación del Modelo de Código Tributario OEA/BID en 1967, los países comenzaron a introducir códigos tributarios de tipo orgánico, es decir, de principios fundamentales

28 Para repasar esta evolución, esta sección toma como referencia la herramienta de diagnóstico TADAT (*Tax Administration Diagnostic Assessment Tool*) que evalúa fortalezas y debilidades de las AATT en relación a las buenas prácticas internacionales.

y definiciones básicas²⁹ (Cuadro 5). Habiendo transcurrido casi cinco décadas desde ese crucial momento, hoy en día son ampliamente reconocidas las ventajas de la codificación. En ese sentido, según Plazas Vega (2012) sobresalen las siguientes: **i)** conduce a una mayor estabilidad del régimen tributario, lo cual coadyuva en alto grado a la seguridad jurídica y a la confianza legítima de los contribuyentes; **ii)** contribuye a evitar contradicciones que suelen presentarse entre las leyes relacionadas con cada tributo; **iii)** tiende a reducir las controversias judiciales y administrativas que suelen presentarse alrededor de los temas tributarios, lo cual hace más eficiente y eficaz a la administración de justicia; y **iv)** respeta la permanente dinámica legislativa que acompaña a los tributos, garantizando a su vez que dichos cambios no afecten la estructura básica del sistema tributario³⁰.

Finalmente, es sabido que la autodeterminación de los impuestos lleva a fortalecer la asistencia, orientación y educación de los contribuyentes. En efecto, en las décadas del sesenta y setenta ya se comienza a apreciar la necesidad de proporcionar mayor información a los contribuyentes respecto de sus obligaciones tributarias. Con el desarrollo de los medios masivos de comunicación, se logran implementar campañas publicitarias, motivacionales y recordatorias. Programas de asistencia como servicios de asesoría y consulta son implementados tomando ventaja de los servicios de telefonía. Es práctica generalizada la edición y distribución de revistas, folletos, boletines e instructivos. Finalmente, se llevan a cabo acciones formativas (eventos, cursos y conferencias) en materia tributaria e, incluso, comienzan a introducirse temas fiscales a los programas académicos de enseñanza escolarizada.

En los años ochenta, con los grandes déficits fiscales y el uso de los pocos recursos gubernamentales para el pago de la deuda pública, cualquier modernización de las AATT parecía inviable. A pesar de ello, en este período se experimentó una mejora cualitativa de éstas. Como parte de los programas de ajuste fiscal implementados en aquellos años, existió un fuerte interés en fortalecer a las AATT para poder hacer efectivas las reformas tributarias propuestas. El destacado tributarista argentino Carlos Silvani incluso definió a la década de los ochenta como una “década ganada porque varios países del CIAT dieron saltos cualitativos muy importantes en sus AATT”³¹.

Los avances en las TIC fueron mucho más rápidos que los esfuerzos de modernización de las AATT. En ese sentido, la efectividad de la mayor capacidad y rapidez en el procesamiento de datos señalada

Cuadro 5: Evolución de la codificación tributaria en América Latina

| Período | Países (año de aprobación) |
|-------------|--|
| 1939 | México |
| 1961 - 1965 | Chile (1960), Ecuador (Junio 1963) |
| 1966 - 1970 | Brasil (Octubre 1966), Perú (Agosto 1966), Modelo de CT OEA/BID (1967) |
| 1971 - 1975 | Bolivia (1970), Costa Rica (Mayo 1971), Uruguay (1974) |
| 1976 - 1980 | |
| 1981 - 1985 | Venezuela (1982) |
| 1991 - 1995 | Guatemala (Octubre 1991), Paraguay (1992), Rep. Dominicana (1992) |
| 1996-2000 | Honduras (Mayo 1997), Modelo de Código Tributario del CIAT (1997) |
| 2001-2005 | El Salvador (2001), Nicaragua (Noviembre 2005) |
| 2006 - 2010 | Modelo de Código Tributario del CIAT (2006) |
| 2011 - 2015 | Modelo de Código Tributario del CIAT (2015) |

Fuente: Elaboración propia sobre la base de CIAT y Plazas Vega (2012).

29 Cuando la codificación procede a una sistematización formal de los conceptos tributarios fundamentales que inexcusablemente han de repetirse en cada figura impositiva concreta, se dice que la codificación en cuestión opera en el área de los principios. El paradigma de este tipo de codificación es la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919.

30 Una contribución importante del CIAT en materia de codificación la constituye su Modelo de Código Tributario que, desde su primera publicación en 1997, ha promovido la necesidad de dotar a las AATT de las facultades legales necesarias para luchar adecuadamente contra la evasión tributaria, la cual representa, entre todos los actos lesivos al principio de igualdad, la forma más burda y condenable de injusticia tributaria. La versión más actualizada del Modelo fue publicada en 2015.

31 Conferencia Técnica del CIAT, Madrid, España, 1990: Innovación Tecnológica y Gestión Tributaria.

como un avance en las décadas anteriores, fue anulada por una mala alimentación de datos o por una falta de integración de la tecnología con toda la organización. Sin embargo, como enfatizara Edison Gnazzo durante la Asamblea General de 1991 en Washington D.C., esto cambió radicalmente en los años ochenta. En esta década comienzan a gestarse verdaderos sistemas integrales de información con un registro de contribuyentes y una cuenta corriente como pilares fundamentales (CIAT, 1991)³².

A su vez, las innovaciones tecnológicas se complementaron con adecuaciones en los Códigos Tributarios “que cambiaron o ajustaron criterios y procedimientos en diversas áreas de las relaciones fisco-contribuyente”. Se destacan, particularmente, la masificación de los regímenes de retenciones y anticipos para facilitar la percepción de los impuestos y el fortalecimiento de los regímenes sancionadores, que se tornaron disuasivos pero realistas y acordes con las nuevas obligaciones tributarias impuestas.

Durante este período también se impulsó el desarrollo de sistemas para obtener información orientadora de programas de auditoría, selección de casos y auditorías específicas, destacando los sistemas de cruces de información para llevar a cabo controles masivos o extensivos del IVA, que permitían contrastar los datos de los contribuyentes entre sí y con otras fuentes externas. Ejemplos de estos sistemas son el SITER de Argentina, el SAFIRA del PRONAFISCO del Estado Río de Janeiro de Brasil, el Sistema ARCO del Chile; entre otros.

El hito quizás más relevante de los años ochenta en términos de gestión tributaria fue la creación de unidades de grandes contribuyentes en varios países de la región. Su fundamentación estuvo basada en una serie de fuertes argumentos acerca de su especial naturaleza económica ya que: **1)** tienen una forma muy compleja de hacer negocios; **2)** concentran gran parte de la recaudación, no solo en su calidad de contribuyentes sino también como agentes de retención; **3)** desde el punto de vista de las potenciales pérdidas de recaudación, los riesgos de incumplimiento asociados a los grandes contribuyentes son muy significativos; **4)** tienen acceso a asesores tributarios especializados que manejan mucha información a nivel local y mundial, que les ofrecen fórmulas de planificación fiscal sofisticadas; y **5)** son muy influyentes en los medios de comunicación, el gobierno y la sociedad en general. Hoy en día, estas unidades son parte integral de la mayoría de las AATT modernas.

En los años noventa los países de la región apostaron definitivamente a la integración de las organizaciones encargadas de recaudar los tributos internos y los aduaneros. En América Latina, fueron siete las AATT que optaron por dicha estrategia. A esto se sumó el interés de gestionar también conjuntamente los recursos de la seguridad social como se observa en muchos países de la OCDE. Este fue el caso de la AFIP de Argentina, la RFB y la SUNAT de Perú. Aunque no hay evidencia contundente que demuestre que los esfuerzos de integración mejoraron el desempeño, no hay duda que los mismos han contribuido a mejorar la coordinación intergubernamental y el intercambio de información para facilitar un control más eficaz del cumplimiento de las obligaciones tributarias (Pita, 2007).

Desde esos años los países de América Latina también profundizaron su interés por el buen funcionamiento e institucionalidad de sus AATT. De acuerdo al trabajo conjunto de BID/CAPTAC-DR/CIAT (2012), la mayoría de estas instituciones ha experimentado un proceso de modernización y transformación muy intenso que solo ha traído beneficios para las finanzas públicas de la región. Gracias a ellos, muchos países de la región cuentan en estos momentos con AATT maduras y a la altura de muchas otras de países más avanzados. De hecho, el principal desafío actual consiste en promover la generalización de estos progresos a nivel regional y sostenerlos en el tiempo para evitar que estos procesos exitosos de reforma y modernización de la gestión tributaria sean abandonados o desmontados.

32 Desde 1983 el CIAT, con el apoyo financiero del BID, apoyó a los países de la región en la implementación de sistemas de información de este tipo, dirigidos a mejorar el control y la atención a los contribuyentes.

En años recientes, prácticamente todas las AATT se han alineado a una estrategia moderna de promoción del cumplimiento voluntario, balanceando mejor las acciones de control de las obligaciones tributarias con las de servicio al contribuyente. Es interesante notar cómo en los años noventa las tradicionales directrices –recaudar para que el Estado cumpla con sus funciones, aplicar la legislación y combatir el incumplimiento– cedieron paso a otras más relacionadas con la orientación y asistencia a los contribuyentes y el respeto de sus derechos.

Formal o tácitamente, muchas AATT de la región comenzaron a adoptar un modelo de cumplimiento basado en el comportamiento tributario de los contribuyentes, donde se reconoce que las AATT pueden tratar diferenciadamente a los contribuyentes en base a una evaluación de los riesgos de cumplimiento que muestran. La lógica que se impuso fue la siguiente: “hay que cooperar y confiar en los que cumplen voluntariamente, que son la gran mayoría; a los que incumplen hay que disuadirlos o sancionarlos; y a los que a veces tienen dudas para cumplir, o quieren tomar ventajas de la legislación, hay que asistirlos o persuadirlos”.

Adicionalmente, las AATT le han dado un mayor énfasis también a la planificación y el control de la gestión, en línea con la tendencia en los noventa de reinversión de las entidades de gobierno. Así se fueron introduciendo planes estratégicos con objetivos de mediano y largo plazo, enfocados en una misión y visión institucionales. Aunque no en todos los países, la mayor estabilidad que muestran en el cargo los Directores de las AATT ayudó a la implementación de los cambios estructurales definidos en los planes. En cuanto al control de la gestión, a las tradicionales metas de recaudación se sumaron nuevos indicadores de éxito de la labor de las AATT. Por ejemplo, especial atención se puso en el costo de la recaudación, ante una mayor preocupación de la sociedad por la eficiencia de las instituciones públicas. En efecto, en las últimas dos décadas el costo de la recaudación en América Latina se ha venido reduciendo notablemente aunque aún se sitúa en niveles ligeramente superiores al de los países de la OCDE.

Como se señaló anteriormente, los países avanzaron sustancialmente desde los años setenta en el procesamiento automático de datos cubriendo los aspectos básicos de la gestión tributaria (registro de contribuyentes, recepción de declaraciones y pagos, fiscalización y cobranza, etc.). Pero debe reconocerse que los desarrollos en materia de TIC, en particular la generalización del uso de Internet, han redefinido el modelo de relación entre las AATT y los contribuyentes. Por ello, desde los años noventa se han abierto paso un sinnúmero de nuevas aplicaciones que suponen múltiples canales de interacción con la ciudadanía. Esto ha permitido definir una estrategia de promoción del cumplimiento voluntario basada en la facilitación y la reducción de los costos de cumplimiento, surgiendo así las “oficinas virtuales” que proveen una orientación y asistencia más personalizadas.

Con la digitalización de las operaciones económicas y las mayores competencias para acceder a información de los contribuyentes con fines tributarios, las AATT han pasado a manejar grandes volúmenes de información. Este nuevo escenario les ha permitido implementar modelos de gestión de riesgos basados en el perfilamiento de los contribuyentes. Los perfiles de riesgo se construyen en función de análisis cuantitativos y cualitativos que consideran la probabilidad de ocurrencia y el posible impacto de los riesgos identificados. La mayoría de las AATT han buscado integrar estos modelos a sus procesos de fiscalización. Las plataformas informáticas sobre las que se desarrollan los modelos de riesgo utilizan las más sofisticadas técnicas estadísticas. Hoy, por ejemplo, son tiempos del análisis predictivo que involucra modelación, aprendizaje automatizado e inteligencia artificial y “minería de datos”. La idea es identificar patrones de comportamiento del contribuyente y, con ello, potenciales riesgos para la gestión tributaria.

La estrategia tributaria ha tenido que adaptarse también a las características del contribuyente y por ello desde los primeros años de la década del noventa se habla mucho de segmentación en los países de

América Latina. Por ejemplo, no solo se ha puesto especial atención a los grandes contribuyentes sino también a las micro y pequeñas empresas. Nuevas herramientas han sido puestas a disposición de este segmento de contribuyentes, buscando sobretodo incentivarlas a la formalización, más aún, como se señaló anteriormente, con la existencia de regímenes especiales para pequeños contribuyentes en muchos países de la región.

Igualmente las AATT tienen ahora una mayor preocupación por los riesgos que generan las operaciones transfronterizas de los contribuyentes. Desde el 2000 muchas han creado unidades de tributación internacional que se han hecho cargo del control de la manipulación de los precios de transferencia, el intercambio de información entre agencias y otras modalidades de asistencia administrativa mutua, la administración de los CDI, etc. Dados los nuevos estándares de transparencia fiscal que está adoptando el mundo, se vuelve realista, o al menos posible, cobrar más efectivamente los impuestos sobre los individuos de más altos ingresos. Por ello, últimamente muchas AATT han creado también unidades a cargo de la gestión de este segmento de contribuyentes.

Debe destacarse que gran parte de estas transformaciones administrativas han sido factibles a partir de la clara decisión, por parte de los gobiernos de muchos países de la región, de dotar a su AT de un significativo nivel de autonomía y flexibilidad para gestionar sus recursos presupuestarios (habiéndole otorgado, en algunos casos, un sistema de financiamiento diferenciado del aplicado al resto de la Administración Pública) y para aplicar sus políticas de personal (Cuadro 6). Varios países crearon agencias tributarias semi-autónomas (SAAR, por sus siglas en inglés) con la esperanza de hacer más efectiva la gestión tributaria. Aunque no hay evidencias contundentes que demuestren que la creación de las SAARs haya sido un factor determinante, algunos autores como Talierno (2004) señalan que el mayor grado de autonomía y su estabilidad en el tiempo sí incidieron en una mejora general del desempeño de las administraciones tributarias.

La mayor autonomía ha facilitado poder darle un énfasis particular al desarrollo de los recursos humanos. En general, se aprecian mejores procesos de selección y capacitación del personal, el establecimiento de planes de carrera, remuneraciones y beneficios más razonables con la función desempeñada y una adecuada promoción de la conducta ética. Todo ello se ha traducido en un mayor grado de profesionalización de las AATT, lo cual ha elevado el nivel técnico de la relación con el contribuyente. También es significativo el crecimiento promedio de la dotación de personal desde la década de los noventa, en particular de universitarios jóvenes. A pesar de ello, la relación entre población y dotación de personal de las AATT es mucho más alta en América Latina que en los países de la OCDE. En cuanto a las remuneraciones, en general, éstas se muestran superiores a las del resto de la Administración Pública.

Finalmente, se observa en la actualidad una clara voluntad de avanzar hacia una mayor grado de transparencia y rendición de cuentas con la sociedad. En general, esta tendencia responde a una estrategia más general de relacionamiento con la sociedad que busca promover el cumplimiento voluntario haciéndolos “partícipes” de la gestión institucional. Muchas declaraciones de visión o misión, por ejemplo, enfatizan hoy el hecho de actuar con justicia, ética, independencia y transparencia. En épocas de democracia y mayor participación ciudadana, las estrategias actuales se basan en la premisa de que la administración tributaria tenga una alta credibilidad entre los ciudadanos y actúe en pos de alcanzar la tan ansiada cohesión social.

Cuadro 6: Grado de autonomía de las AATT en América Latina

| Países | Descripción del grado de autonomía |
|------------------------|---|
| Argentina (AFIP) | Entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. La AFIP goza de independencia administrativa y financiera. |
| Bolivia (SIN) | Institución dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. El SIN es una entidad de derecho público, autárquica, con independencia administrativa, funcional, técnica y financiera, con personería jurídica y patrimonio propio. |
| Brasil (RFB) | Órgano dependiente del Ministerio de Hacienda. La RFB no posee total autonomía administrativa y financiera. |
| Chile (SII) | Organismo dependiente del Ministerio de Hacienda. |
| Colombia (DIAN) | Entidad adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. La DIAN es una unidad administrativa especial del orden nacional, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y con patrimonio propio. |
| Costa Rica (DGT) | Una dependencia del Vice-ministerio de Ingresos del Ministerio de Hacienda. |
| Ecuador (SRI) | El SRI es una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios. |
| El Salvador (DGII) | Órgano dependiente del Ministerio de Hacienda. |
| Guatemala (SAT) | Entidad estatal descentralizada con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para ejercer con exclusividad las funciones de AT contenidas en la legislación. Goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios. |
| Honduras (DEI) 1/ | Entidad desconcentrada de la Secretaría de Finanzas. La DEI goza de autonomía funcional, técnica, financiera, administrativa y de seguridad nacional. |
| México (SAT) | Órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. |
| Nicaragua (DGI) | Organismo descentralizado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con autonomía técnica, administrativa y de gestión de recursos humanos. |
| Panamá (DGI) | Dependencia del Ministerio de Economía y Finanzas. |
| Paraguay (SET) | Dependencia del Ministerio de Hacienda. |
| Perú (SUNAT) | Organismo público ejecutor adscrito al Ministerio de Economía y finanzas. Cuenta con personería jurídica de derecho público, con patrimonio propio y goza de autonomía funcional, técnica, económica, financiera, presupuestal y administrativa. |
| Rep. Dominicana (DGII) | Institución descentralizada del Ministerio de Hacienda. |
| Uruguay (DGI) | Unidad ejecutora dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas. |

1/ A la fecha de elaboración de este estudio la DEI había sido liquidada y una nueva entidad se estaba en proceso de creación.

Fuente: BID/CAPTAC-DR/CIAT (2012).

Anexo Estadístico³³

Para la construcción de las series de carga tributaria y estructura tributaria por grupo de impuestos se trabajó con datos nominales de recaudación (excluyendo los ingresos en concepto de contribuciones de la Seguridad Social) expresados en moneda de turno. Como fuente de información primaria se consideró, para el período reciente 1990-2014, la base de datos del CIAT (CIATdata) que presenta cifras neteadas de devoluciones fiscales (asignadas a sus respectivos impuestos, generalmente IVA o ISR) y, en algunos casos, discrimina el pago de obligaciones tributarias a través de documentos fiscales. Los datos de este período fueron contrastados con la información contenida en otras reconocidas bases de datos como las de CEPAL, OCDE y la que elaboran conjuntamente OCDE, CEPAL, CIAT y BID (base de datos OCDE/CEPAL/CIAT/BID).

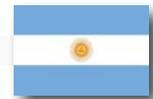
Para el período 1972-1989 se tomaron los valores contenidos en el Historical Government Finance Statistics (HGFS CD-rom) del FMI en todos los casos en que los datos estaban disponibles, los cuales fueron contrastados con las cifras presentadas en otras reconocidas bases de datos tributarios históricos como son la Base de Datos de Historia Económica de América Latina Montevideo-Oxford (MOxLAD) y el compendio estadístico “International Historical Statistics 1750-1988” (Mitchell, 1993).

Sin embargo, en aquellos casos en los cuales se obtuvo información de carácter oficial desde el año 1960 en adelante, se dio prioridad a dicha información la cual, a su vez, fue enviada a las propias AATT de los países con el fin de validar la información recopilada.

En el caso del PIB, se trabajó con datos nominales expresados en moneda de turno y a valores corrientes en todos los casos. En varios países se pudo contar con información oficial, incluso en algunos se tomaron las series retropoladas de largo plazo, aunque en la mayoría se recurrió a la superposición de series de distintos años de referencia tomando como válido siempre el dato más actualizado. Cuando no se pudo obtener información de fuentes oficiales, la fuente primaria de información para esta variable fue la base de datos de CEPAL así como la base de datos de OCDE/CEPAL/CIAT/BID (que llega hasta el año 2014), contrastando con información del FMI y de la base de datos MOxLAD.

Como resultado del cociente entre los valores de cada variable, se obtuvo una serie de carga tributaria entre 1960 y 2014 con una desagregación básica de la estructura tributaria en cuatro grandes conjuntos de tributos de acuerdo a la clasificación internacional del FMI con la única salvedad de excluir a los ITF (en los casos que correspondiera) del grupo de impuestos patrimoniales y, por tanto, del subconjunto de impuestos directos, incluyéndolo en la categoría “Resto de Tributos” a fines de mantener la mayor comparabilidad posible. Esto se aplica, en distintos períodos (algunos ya no vigentes), para los casos de **Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Ecuador, Honduras, Perú, República Dominicana y Venezuela.**

33 Antes que nada, se admite que la ardua tarea de recopilación y validación de las estadísticas sobre ingresos tributarios de los países de América Latina no hubiera sido factible sin la inestimable contribución de varios profesionales en la materia. Al respecto, se agradece especialmente a Bruno Martorano (Institute of Development Studies, University of Sussex, Reino Unido), Daniel Vega (CEPAL Buenos Aires, Argentina), Stella Maris Pérez (Dirección Nacional de Investigación y Análisis Fiscal, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Argentina), Juana Patricia Jiménez Soto (SIN, Bolivia), José Roberto Afonso (Instituto Brasileiro de Economia, Fundação Getulio Vargas, Brasil), María Bernardita Moraga Armijo (SIN, Chile), Jorge Richard Muñoz Núñez (Ministerio de Hacienda, Costa Rica), José Francisco Reyes (DGI, Nicaragua), Jonathan Menkos (ICEFI, Guatemala), Sebastián Carvajal (SRI, Ecuador), Edgar Morales (Ministerio de Hacienda, República Dominicana), Alberto Barreix y Agnes Rojas (BID, para el caso de Uruguay), Gustavo González Amilivia (DGI, Uruguay), Michael Hanni (CEPAL) y a los colegas de la Red de Estudios e Investigaciones Tributarias del CIAT. Sin embargo, se aclara que los errores u omisiones que pudiera presentar este trabajo son de exclusiva responsabilidad de los autores.

ARGENTINA

La serie de ingresos tributarios (neta de devoluciones del IVA y reintegros a la exportación desde 1970) proviene de Anuarios de la Dirección Nacional de Investigación y Análisis Fiscal, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Dada la importancia relativa que tienen, en este caso se incluyeron los recursos tributarios de las Provincias, no así de los Municipios por no estar disponibles. Sin embargo, la estructura relativa corresponde exclusivamente a ingresos tributarios del gobierno central ya que no se dispuso de información desagregada por tipo de impuesto en el período analizado para los niveles subnacionales de gobierno. La serie de PIB es de elaboración propia sobre la base de datos del BCRA e INDEC para el período 1960-2002, el blog “Alquimias Económicas” entre 2003 y 2013 (<http://alquimiaseconomicas.com/2015/02/24/en-busca-del-denominador-perdido>); e INDEC 2014.

BOLIVIA

Los datos de ingresos tributarios provienen de anuarios estadísticos del Instituto Nacional de Estadística para el período 1960-1989; y de la base CIATdata entre 1990 y 2014 (recaudación neta de devoluciones). La estructura no estaba disponible para la serie del instituto pero sí para la de CIATdata por lo que los porcentajes se calcularon para el período 1990-2014 (se consideró el monto total de recaudación bruta y sin valores fiscales ya que no es posible imputar adecuadamente los pagos con valores fiscales a cada impuesto). Para el PIB se recurrió a datos de la base de datos de CEPAL (1960-1962: base 1958; 1963-1987: base 1980; 1988-2014: base 1990 (todo expresado en millones de nuevos bolivianos).

BRASIL

Datos sobre ingresos tributarios provienen de trabajos de Araújo (2001) “Carga Tributária. Evolução Histórica: Uma Tendência Crescente”, Araújo (2005) “Análise Das Contribuições Sociais No Brasil”, Afonso y Araújo (2000) “Tributação Das Vendas: Evolução Histórica (ou involução?)”, Afonso y Araújo (2004) “A carga tributária brasileira: evolução histórica e principais características”, actualizado hasta 2014 por el economista brasileiro José Roberto Afonso. No incluye ingresos tributarios de la Seguridad Social (nómina salarial) como Previdência Social y FGTS, cuya desagregación sólo se obtuvo desde 1970 en adelante (la carga tributaria bruta está disponible desde 1947 pero no es comparable con el resto de los países). La estructura impositiva proviene de las mismas fuentes y se refiere al agregado del Gobierno Central, los Estados y los Municipios. Para la serie de PIB se tomaron los valores elaborados por el Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística con año base 2000. Estos datos deben tomarse como provisionarios dada la actualización de las Cuentas Nacionales en 2010 aunque, por el momento, no se dispone de una serie retroplada de PIB hasta el año 1960.

CHILE

Para los ingresos tributarios: 1960-1972: Jofre, Lüders & Wagner (2000) “Economía Chilena 1810-1995. Cuentas Fiscales”; 1973-1986: HGFS CD-rom del FMI; 1987-2014: DIPRES. Estadísticas de las Finanzas Públicas 1987-2014 (neto de devoluciones). Algunos datos fueron corregidos con información de la base de datos OCDE/CEPAL/CIAT/BID y validados por funcionarios del SII. Para los datos de PIB: Banco Central de Chile (serie empalmada) y la serie de Indicadores Económicos y Sociales de Chile 1960-2000.

COLOMBIA

La serie de ingresos tributarios del gobierno central se construyó a partir de las siguientes fuentes: 1960-1971 (recaudación bruta): Dirección Nacional de Planeación - Estadísticas Históricas de Colombia (Finanzas Públicas); 1972-1989: HGFS CD-rom del FMI; 1990-2014: CIATdata (recaudación neta de devoluciones, imputadas a cada impuesto correspondiente). La serie del PIB corresponde a CEPAL (1960-1964: base 1958; 1965-1974: base 1975) mientras que para el período 1975-2014 se utilizó la base 2005 retropolada por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (en miles de millones de pesos).

COSTA RICA

La serie de ingresos tributarios, junto con la estructura desagregada por tipo de impuesto, fue provista y validada por la División de Política Fiscal de la Dirección General de Hacienda. Los datos del PIB también provienen de la División de Política Fiscal de la Dirección General de Hacienda (1960-1982: base 1966; 1983-2011: base 1991; 2012-2014 base 2012) y coinciden con los recopilados por CEPAL.

ECUADOR

La serie de ingresos tributarios proviene mayormente (1961-1997) del trabajo de Paz y Miño Cepeda (2015) “Historia de los Impuestos en Ecuador”, sobre la base de datos de Estadísticas Económicas Históricas 1948-1983 del Banco Central de Ecuador (BCE) y estadísticas del SRI; para 1998-2014: CIATdata (neta de devoluciones). En el caso del PIB, se tomó la serie retropolada base 2007 elaborada por el BCE, complementada con datos de CEPAL. La serie está expresada en millones de sucres entre 1960 y 1964 (base 1975) y en millones de dólares entre 1965 y 2014 (base 2007).

EL SALVADOR

La serie de ingresos tributarios se construyó a partir de datos del HGFS CD-rom del FMI entre 1977 y 1989, y de la base de datos OCDE-CEPAL-BID-CIAT para 1990-2014. La serie de PIB proviene de CEPAL: 1960-1969: base 1962; 1970-2013: base 1990; 2014: Banco Central de Reserva de El Salvador.

GUATEMALA

La serie de ingresos tributarios proviene del ICEFI sobre la base de estadísticas del Ministerio de Finanzas Públicas, SAT, Banco Central de Guatemala (BANGUAT) y el Sistema Integrado de Administración Financiera. La serie del PIB corresponde a CEPAL (1960-2000: base 1958; 2001-2013: base 2001) excepto para 2014 (BANGUAT).

HONDURAS

La serie de ingresos tributarios fue construida a partir de datos provenientes de: Estadísticas macroeconómicas 1960-2012 - Consejo Monetario Centroamericano para 1960-1971; HGFS CD-rom del FMI para 1972-1981; 1982-1989: Memorias SEFIN; 1990-2014: CIATdata (neta de devoluciones). La serie de PIB corresponde a CEPAL para el período 1960-1999 (base 1978) y al Banco Central de Honduras para 2000-2014 (base 2000)

MÉXICO

La serie de ingresos tributarios (gobierno central) proviene del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI): “Estadísticas Históricas de México 2014”; para el período 1960-1976 la fuente es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) - Cuenta de la Hacienda Pública Federal; para 1977-2014 la fuente es la Dirección General de Planeación Hacendaria (dependencia de la misma SHCP). La serie de PIB se construyó con datos de CEPAL (1960-1969: base 1960; 1970-79: base 1970; 1980-87: base 1980; 1988-2002: base 1993 y 2003-14: base 2008, cifras coincidentes con las del INEGI.

NICARAGUA

Los datos de ingresos tributarios corresponden, para el período 1960-1990, al Anuario Banco Central de Nicaragua en base al Ministerio de Hacienda y Crédito Público (metodología FMI 1986), excepto el año 1979 proveniente del HGFS CD-rom del FMI por falta de información oficial; para el período 1991-2014 se recurrió a los datos de CIATdata (neta de devoluciones). La serie del PIB proviene de CEPAL (1960-1990: base 1980; 1994-2014: base 2006), datos coincidentes con los que publica el Banco Central de Nicaragua; para el período 1991-1993 se tomaron los datos de la base OCDE/CEPAL/CIAT/BID que constituyen una reestimación de las cifras oficiales

PANAMÁ

La serie de ingresos tributarios se construyó con datos de la CEPAL (año 1960, Anuario Estadístico 1980); de Informes de Hacienda Pública y Finanzas de la Contraloría General de la República de Panamá (1961-1989); CIATdata (1990-1998, recaudación neta de devoluciones sin considerar documentos fiscales); CIATdata (1999-2014, recaudación neta con documentos fiscales). Para la serie del PIB se usaron datos de CEPAL (1960-1969: base 1960; 1970-1979: base 1970; 1980-1995: base 1982; 1996-2006: base 1996); y del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos para el período 2007-2014, base 2007.

PARAGUAY

La serie de ingresos tributarios se construyó a partir de la información del HGFS CD-rom del FMI (1972-1989) y de CIATdata (neta de devoluciones) para el período 1990-2014. Por su parte, la serie del PIB corresponde a CEPAL (1960-1990: base 1982; 1991-2012: base 1994), complementada con datos del Banco Central del Paraguay para 2013 y 2014 (base 1994).

PERÚ

La serie de ingresos tributarios se obtuvo de diferentes fuentes: Compendio estadístico del Perú 1900-1990 (1960-1969); Banco Central de Reserva del Perú (BCRP) para 1970-89 (1970-79: miles de intis; 1980-1987: nuevos soles; 1988-89: miles de nuevos soles). Estos valores totales del BCRP excluyen los montos por valores documentados. Para el período más reciente (1990-2014) se recurrió a la base CIATdata (recaudación neta de devoluciones, en millones de nuevos soles). Ante la falta de información desagregada, se decidió imputar el monto total de devoluciones fiscales al IGV (símil IVA) entre los años 1970 y 1997 (supuesto). A partir de 1998 se pudieron imputar correctamente las correspondientes al ISR y al IVA (desde 1998) y desde 2010 también las imputables a impuestos selectivos al consumo y las de otros impuestos (aduaneros). La fuente del PIB es el BCRP (expresada en millones de nuevos soles).

REPÚBLICA DOMINICANA

La serie de ingresos tributarios para todo el período 1960-2014 proviene de la Secretaría de Estado de Finanzas y Boletines del Banco Central de la República Dominicana, Estados de Operaciones Fiscales del Gobierno Nacional (flujo de Caja). La serie de PIB fue construida con datos de CEPAL (1960-1969: base 1962; 1970-1991: base 1970) y del Banco Central de la República Dominicana: 1992-2006 base 1991 y 2007-2014 base 2007

URUGUAY

La serie de ingresos tributarios contiene datos de la División de Gestión Fiscal y Municipal del BID para el período 1966-1989 y de CIATdata (neto de devoluciones, todas asignadas al IVA bajo supuesto) para el período 1990-2014. En cuanto al PIB, la serie se construyó con datos provenientes de CEPAL (1960-1969: base 1961; 1970-1982: base 1978) y del Banco Central de Uruguay, para 1983-2004: base 1983 y para 2005-2013: base 2005 (los datos a partir de 1988 no son comparables con los años anteriores).

VENEZUELA

La serie de ingresos tributarios se compone de datos provenientes de Cuadros Estadísticos de la Revista del Banco Central de Venezuela (BCV): 1960-1971; HGFS CD-rom del FMI para 1972-1989 (coincidentes con los datos del BCV); 1990-2013: CIATdata (neta de devoluciones); 2014: base de datos OCDE/CEPAL/CIAT/BID (valores estimados por CEPAL). Para la serie del PIB se utilizaron datos de CEPAL (coincidentes con los del BCV), 1960-1967: base 1957; 1968-1983: base 1968; 1984-1996: base 1984; 1997-2014: base 1997.

**Cuadro 7: Ingresos Tributarios del Gobierno Central³⁴ como porcentajes del PIB
(No incluye contribuciones de la Seguridad Social)
Período 1960 - 1979**

| Países | 1960 | 1961 | 1962 | 1963 | 1964 | 1965 | 1966 | 1967 | 1968 | 1969 | 1970 | 1971 | 1972 | 1973 | 1974 | 1975 | 1976 | 1977 | 1978 | 1979 |
|-----------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Argentina 1/ | 10,55 | 10,77 | 10,18 | 11,05 | 9,42 | 10,50 | 12,39 | 13,92 | 14,01 | 13,83 | 14,41 | 12,06 | 10,88 | 11,04 | 12,88 | 7,53 | 9,73 | 12,90 | 12,74 | 11,82 |
| Bolivia | 5,94 | 6,95 | 7,89 | 8,16 | 8,57 | 8,72 | 9,40 | 8,78 | 8,84 | 8,62 | 9,43 | 8,24 | 6,82 | 7,56 | 9,89 | 10,57 | 9,84 | 9,65 | 8,92 | 8,39 |
| Brasil 2/ | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | 20,30 | 19,57 | 20,13 | 18,90 | 19,08 | 18,53 | 18,44 | 18,63 | 18,51 | 17,58 |
| Chile | 13,24 | 14,03 | 13,81 | 12,65 | 12,59 | 14,97 | 14,19 | 14,66 | 14,96 | 14,91 | 15,36 | 18,43 | 16,57 | 17,84 | 16,61 | 20,96 | 18,77 | 19,14 | 19,01 | 18,27 |
| Colombia | 7,21 | 6,53 | 5,70 | 6,91 | 7,46 | 6,91 | 8,42 | 8,21 | 8,74 | 9,65 | 9,48 | 10,29 | 8,23 | 8,31 | 8,10 | 9,62 | 9,25 | 8,81 | 9,06 | 8,63 |
| Costa Rica | 11,12 | 9,63 | 11,41 | 10,43 | 11,27 | 11,09 | 11,11 | 10,74 | 11,19 | 11,63 | 12,36 | 11,80 | 11,52 | 12,43 | 13,71 | 12,55 | 12,20 | 12,45 | 12,59 | 11,59 |
| Ecuador | 8,14 | 8,31 | 7,63 | 8,20 | 9,35 | 12,09 | 11,69 | 12,35 | 8,24 | 8,03 | 10,07 | 10,59 | 11,50 | 11,58 | 9,45 | 8,86 | 8,48 | 8,78 | 9,44 | 8,71 |
| El Salvador | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | 9,62 | 10,64 | 11,09 | 11,69 | 13,36 | 15,50 | 12,59 | 13,50 |
| Guatemala | 7,69 | 7,28 | 6,53 | 6,54 | 7,12 | 8,11 | 7,75 | 7,58 | 7,62 | 7,83 | 7,76 | 7,78 | 7,79 | 7,47 | 8,06 | 8,25 | 8,48 | 10,16 | 10,23 | 9,00 |
| Honduras | 10,46 | 10,06 | 9,69 | 8,79 | 9,19 | 9,61 | 9,90 | 9,73 | 10,36 | 10,30 | 11,42 | 11,04 | 10,67 | 10,83 | 11,12 | 11,09 | 11,66 | 13,09 | 12,68 | 12,81 |
| México | 6,77 | 6,70 | 6,84 | 7,13 | 7,62 | 6,99 | 7,68 | 8,11 | 8,37 | 8,55 | 8,25 | 8,15 | 8,57 | 8,91 | 9,78 | 11,25 | 10,97 | 10,69 | 11,10 | 11,32 |
| Nicaragua | 9,31 | 9,20 | 9,32 | 10,23 | 9,49 | 10,20 | 9,93 | 9,53 | 8,72 | 8,44 | 9,45 | 9,80 | 9,89 | 10,94 | 10,86 | 10,55 | 10,70 | 10,68 | 10,22 | 10,56 |
| Panamá | 10,82 | 10,27 | 10,72 | 9,83 | 10,01 | 10,56 | 10,87 | 10,89 | 10,68 | 11,00 | 12,69 | 12,53 | 12,33 | 12,00 | 12,78 | 12,31 | 11,41 | 13,54 | 13,05 | 14,07 |
| Paraguay | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | ... | 8,63 | 8,34 | 8,98 | 8,57 | 8,35 | 9,25 | 9,91 | 9,46 |
| Perú | 7,58 | 8,49 | 7,04 | 8,89 | 9,53 | 10,38 | 10,94 | 14,65 | 14,35 | 14,07 | 14,27 | 13,75 | 13,52 | 13,26 | 13,58 | 14,65 | 13,55 | 13,74 | 15,13 | 16,24 |
| Rep. Dominicana | 14,73 | 12,52 | 13,28 | 14,07 | 14,42 | 10,79 | 12,98 | 13,77 | 14,58 | 14,66 | 14,76 | 14,97 | 14,03 | 13,63 | 14,57 | 16,10 | 13,26 | 12,53 | 11,34 | 11,03 |
| Uruguay | ... | ... | ... | ... | ... | ... | 8,70 | 8,26 | 11,00 | 10,28 | 12,20 | 11,34 | 11,10 | 12,75 | 12,01 | 11,68 | 12,74 | 13,87 | 13,21 | 13,13 |
| Venezuela | 12,46 | 12,80 | 13,74 | 14,38 | 12,23 | 11,67 | 12,34 | 13,02 | 12,55 | 11,91 | 11,81 | 14,47 | 14,40 | 16,47 | 28,72 | 25,81 | 22,17 | 20,09 | 17,83 | 18,63 |
| Promedio AL-18 | 9,72 | 9,54 | 9,56 | 9,80 | 9,88 | 10,18 | 10,55 | 10,95 | 10,95 | 10,91 | 12,13 | 12,17 | 11,46 | 11,83 | 12,85 | 12,81 | 12,41 | 12,97 | 12,64 | 12,49 |

1/ Por su relevancia, incluye ingresos tributarios de las Provincias (no así de los Municipios por falta de información).

2/ Por su relevancia, también incluye ingresos tributarios de los Estados y de los Municipios.

34 Excepto en los casos de Argentina y de Brasil, donde se incluyen los ingresos tributarios de gobiernos subnacionales (de acuerdo a disponibilidad).

**Cuadro 7: Ingresos Tributarios del Gobierno Central como porcentajes del PIB
(No incluye contribuciones de la Seguridad Social)
Período 1980 - 1999 (Continuación)**

| Países | 1980 | 1981 | 1982 | 1983 | 1984 | 1985 | 1986 | 1987 | 1988 | 1989 | 1990 | 1991 | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 |
|-----------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Argentina 1/ | 12,89 | 12,97 | 11,17 | 9,97 | 9,95 | 13,55 | 13,77 | 12,31 | 11,30 | 12,41 | 12,06 | 13,73 | 16,07 | 16,05 | 16,06 | 15,52 | 15,79 | 16,83 | 17,35 | 17,62 |
| Bolivia | 7,27 | 6,69 | 3,80 | 2,60 | 2,14 | 2,13 | 3,92 | 6,36 | 7,82 | 8,13 | 8,04 | 8,98 | 10,80 | 11,73 | 12,15 | 12,31 | 11,94 | 11,95 | 12,64 | 11,83 |
| Brasil 2/ | 18,56 | 18,82 | 18,77 | 20,07 | 18,23 | 18,22 | 19,59 | 17,88 | 17,14 | 18,09 | 22,22 | 19,58 | 19,32 | 19,34 | 23,16 | 21,07 | 20,68 | 21,33 | 21,19 | 22,71 |
| Chile | 19,34 | 20,33 | 19,94 | 19,12 | 20,34 | 18,42 | 18,29 | 17,11 | 14,63 | 14,18 | 13,50 | 15,46 | 15,93 | 16,44 | 15,73 | 15,20 | 16,23 | 15,94 | 15,85 | 15,16 |
| Colombia | 8,58 | 8,06 | 8,01 | 7,30 | 7,45 | 8,48 | 8,79 | 9,34 | 9,09 | 9,04 | 8,24 | 9,27 | 9,73 | 9,94 | 9,90 | 9,37 | 9,58 | 10,05 | 9,62 | 9,55 |
| Costa Rica | 11,29 | 12,14 | 12,60 | 12,16 | 12,05 | 11,10 | 11,56 | 11,17 | 10,59 | 10,75 | 10,58 | 11,01 | 11,59 | 11,29 | 11,74 | 11,35 | 11,87 | 12,05 | 12,13 | 11,55 |
| Ecuador | 7,80 | 7,31 | 6,20 | 6,30 | 7,07 | 7,53 | 9,07 | 8,85 | 8,41 | 8,70 | 7,82 | 7,91 | 7,25 | 7,60 | 8,00 | 8,76 | 7,20 | 7,03 | 7,26 | 8,74 |
| El Salvador | 11,07 | 11,66 | 10,94 | 11,13 | 12,36 | 12,66 | 15,32 | 12,36 | 10,72 | 8,83 | 9,13 | 9,53 | 9,64 | 10,30 | 10,43 | 11,19 | 10,48 | 10,16 | 10,07 | 10,23 |
| Guatemala | 8,61 | 7,57 | 7,18 | 6,33 | 5,26 | 6,08 | 7,02 | 8,08 | 8,73 | 7,78 | 6,89 | 8,16 | 8,41 | 8,10 | 6,93 | 7,94 | 8,71 | 8,75 | 8,72 | 9,35 |
| Honduras | 13,63 | 12,40 | 12,32 | 11,55 | 13,28 | 13,54 | 13,12 | 13,52 | 12,79 | 12,54 | 14,69 | 15,50 | 15,98 | 15,58 | 14,84 | 16,26 | 14,66 | 14,11 | 17,00 | 17,81 |
| México | 10,85 | 10,56 | 9,87 | 10,28 | 10,35 | 10,26 | 11,34 | 10,77 | 11,38 | 11,14 | 10,73 | 10,71 | 11,26 | 11,40 | 11,29 | 9,27 | 8,95 | 9,83 | 10,51 | 11,35 |
| Nicaragua | 19,83 | 21,45 | 22,59 | 28,45 | 32,35 | 29,37 | 29,23 | 26,20 | 19,44 | 21,70 | 13,92 | 8,38 | 9,13 | 8,82 | 9,17 | 9,33 | 9,49 | 10,59 | 11,03 | 10,72 |
| Panamá | 13,30 | 13,49 | 12,90 | 13,53 | 12,43 | 12,75 | 13,42 | 14,01 | 9,09 | 8,39 | 11,50 | 12,16 | 12,21 | 11,68 | 11,66 | 12,18 | 10,54 | 10,64 | 10,33 | 10,85 |
| Paraguay | 8,63 | 7,81 | 8,51 | 6,42 | 6,68 | 7,14 | 7,01 | 7,41 | 7,22 | 8,84 | 8,95 | 7,76 | 7,83 | 8,10 | 9,83 | 11,13 | 10,30 | 10,30 | 10,13 | 9,15 |
| Perú | 18,59 | 15,52 | 15,20 | 12,24 | 13,40 | 15,59 | 13,95 | 10,45 | 10,19 | 8,38 | 11,01 | 11,31 | 12,42 | 12,14 | 12,98 | 13,48 | 13,91 | 14,11 | 14,14 | 13,43 |
| Rep. Dominicana | 10,30 | 9,72 | 8,00 | 8,49 | 9,05 | 9,73 | 11,33 | 11,25 | 12,23 | 12,50 | 10,51 | 9,28 | 10,86 | 11,17 | 10,56 | 10,84 | 10,52 | 11,79 | 11,82 | 12,09 |
| Uruguay | 15,16 | 15,21 | 13,37 | 13,34 | 13,07 | 14,88 | 15,61 | 16,02 | 15,08 | 14,13 | 14,94 | 15,49 | 16,11 | 15,92 | 15,99 | 15,62 | 16,24 | 15,45 | 15,59 | 15,12 |
| Venezuela | 20,97 | 29,07 | 22,21 | 21,44 | 20,55 | 22,33 | 17,24 | 16,93 | 15,38 | 14,50 | 17,18 | 17,57 | 13,07 | 12,97 | 14,43 | 13,49 | 14,84 | 19,46 | 13,75 | 13,72 |
| Promedio AL-18 | 13,15 | 13,38 | 12,42 | 12,26 | 12,56 | 12,99 | 13,31 | 12,78 | 11,74 | 11,67 | 11,77 | 11,77 | 12,09 | 12,14 | 12,49 | 12,46 | 12,33 | 12,80 | 12,73 | 12,83 |

1/ Por su relevancia, incluye ingresos tributarios de las Provincias (no así de los Municipios por falta de información).

2/ Por su relevancia, también incluye ingresos tributarios de los Estados y de los Municipios.

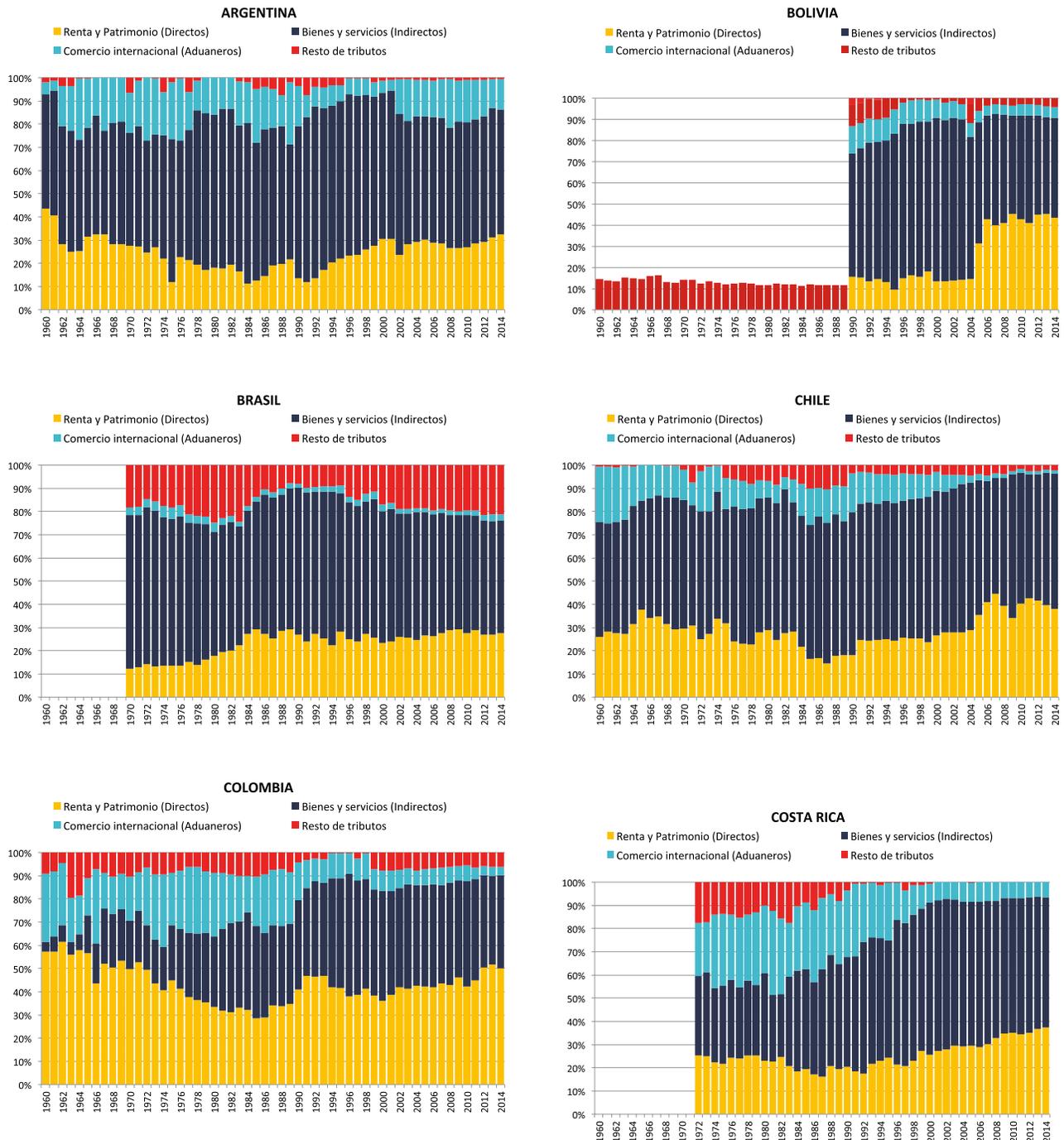
**Cuadro 7: Ingresos Tributarios del Gobierno Central como porcentajes del PIB
(No incluye contribuciones de la Seguridad Social)
Período 2000 - 2014 (Continuación)**

| Países | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|-----------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Argentina 1/ | 18,09 | 17,71 | 17,08 | 20,60 | 23,32 | 23,59 | 23,65 | 22,69 | 23,42 | 22,77 | 22,87 | 23,04 | 23,06 | 22,97 | 25,24 |
| Bolivia | 13,51 | 11,87 | 13,18 | 12,07 | 14,34 | 17,92 | 20,74 | 21,55 | 20,30 | 22,81 | 21,38 | 22,43 | 22,76 | 25,34 | 25,32 |
| Brasil 2/ | 24,20 | 25,16 | 26,41 | 25,75 | 26,56 | 27,53 | 27,10 | 27,21 | 27,44 | 25,55 | 25,62 | 26,31 | 26,13 | 25,83 | 25,35 |
| Chile | 15,72 | 16,05 | 15,95 | 15,42 | 15,05 | 16,24 | 16,12 | 17,88 | 17,55 | 13,84 | 15,84 | 17,39 | 17,65 | 16,75 | 16,64 |
| Colombia | 10,00 | 11,58 | 11,56 | 11,78 | 12,14 | 12,43 | 13,36 | 13,42 | 13,40 | 12,92 | 12,26 | 13,52 | 14,32 | 14,20 | 14,34 |
| Costa Rica | 11,90 | 12,82 | 12,84 | 12,98 | 12,99 | 13,27 | 13,70 | 14,92 | 15,34 | 13,43 | 13,05 | 13,28 | 12,87 | 13,29 | 13,19 |
| Ecuador | 10,99 | 11,34 | 11,22 | 10,37 | 10,40 | 11,02 | 11,23 | 11,70 | 11,54 | 12,41 | 13,07 | 12,47 | 13,98 | 14,58 | 14,53 |
| El Salvador | 10,23 | 10,49 | 11,15 | 11,36 | 11,32 | 12,28 | 13,41 | 13,55 | 13,47 | 12,63 | 13,51 | 13,86 | 14,44 | 15,35 | 14,92 |
| Guatemala | 9,20 | 10,64 | 11,64 | 11,36 | 11,28 | 10,94 | 11,56 | 11,74 | 10,86 | 10,14 | 10,23 | 10,55 | 10,58 | 10,75 | 10,66 |
| Honduras | 13,80 | 13,82 | 13,77 | 13,84 | 14,49 | 14,53 | 15,24 | 16,39 | 16,13 | 14,16 | 14,43 | 14,79 | 14,75 | 15,07 | 16,75 |
| México | 10,59 | 11,27 | 11,63 | 9,98 | 8,85 | 8,60 | 8,46 | 8,80 | 8,11 | 9,36 | 9,50 | 8,91 | 8,43 | 9,69 | 10,60 |
| Nicaragua | 10,40 | 9,67 | 10,37 | 11,66 | 12,14 | 12,90 | 13,59 | 13,75 | 13,17 | 12,94 | 13,61 | 14,43 | 14,98 | 15,16 | 15,39 |
| Panamá | 10,61 | 9,68 | 9,54 | 9,61 | 9,47 | 9,55 | 11,32 | 10,92 | 10,66 | 10,90 | 11,41 | 10,77 | 11,76 | 11,22 | 10,23 |
| Paraguay | 9,32 | 9,02 | 8,02 | 8,75 | 10,24 | 10,15 | 10,45 | 10,10 | 10,50 | 11,55 | 11,99 | 12,53 | 12,71 | 11,78 | 12,63 |
| Perú | 12,96 | 12,88 | 12,65 | 13,43 | 13,68 | 14,40 | 15,92 | 16,38 | 16,40 | 14,42 | 15,37 | 16,09 | 16,55 | 16,39 | 16,58 |
| Rep. Dominicana | 12,42 | 13,83 | 13,64 | 11,95 | 12,89 | 14,55 | 14,84 | 14,92 | 14,20 | 12,68 | 12,23 | 12,25 | 13,07 | 13,83 | 14,06 |
| Uruguay | 15,22 | 15,63 | 15,84 | 17,45 | 18,13 | 18,18 | 19,29 | 18,92 | 19,13 | 18,54 | 18,76 | 18,83 | 18,65 | 18,85 | 18,27 |
| Venezuela | 13,72 | 12,33 | 11,28 | 11,58 | 13,03 | 15,51 | 16,54 | 16,43 | 16,42 | 13,62 | 11,10 | 12,41 | 13,41 | 13,47 | 17,33 |
| Promedio AL-18 | 12,94 | 13,10 | 13,21 | 13,33 | 13,91 | 14,64 | 15,36 | 15,63 | 15,45 | 14,70 | 14,79 | 15,21 | 15,56 | 15,81 | 16,22 |

1/ Por su relevancia, incluye ingresos tributarios de las Provincias (no así de los Municipios por falta de información).

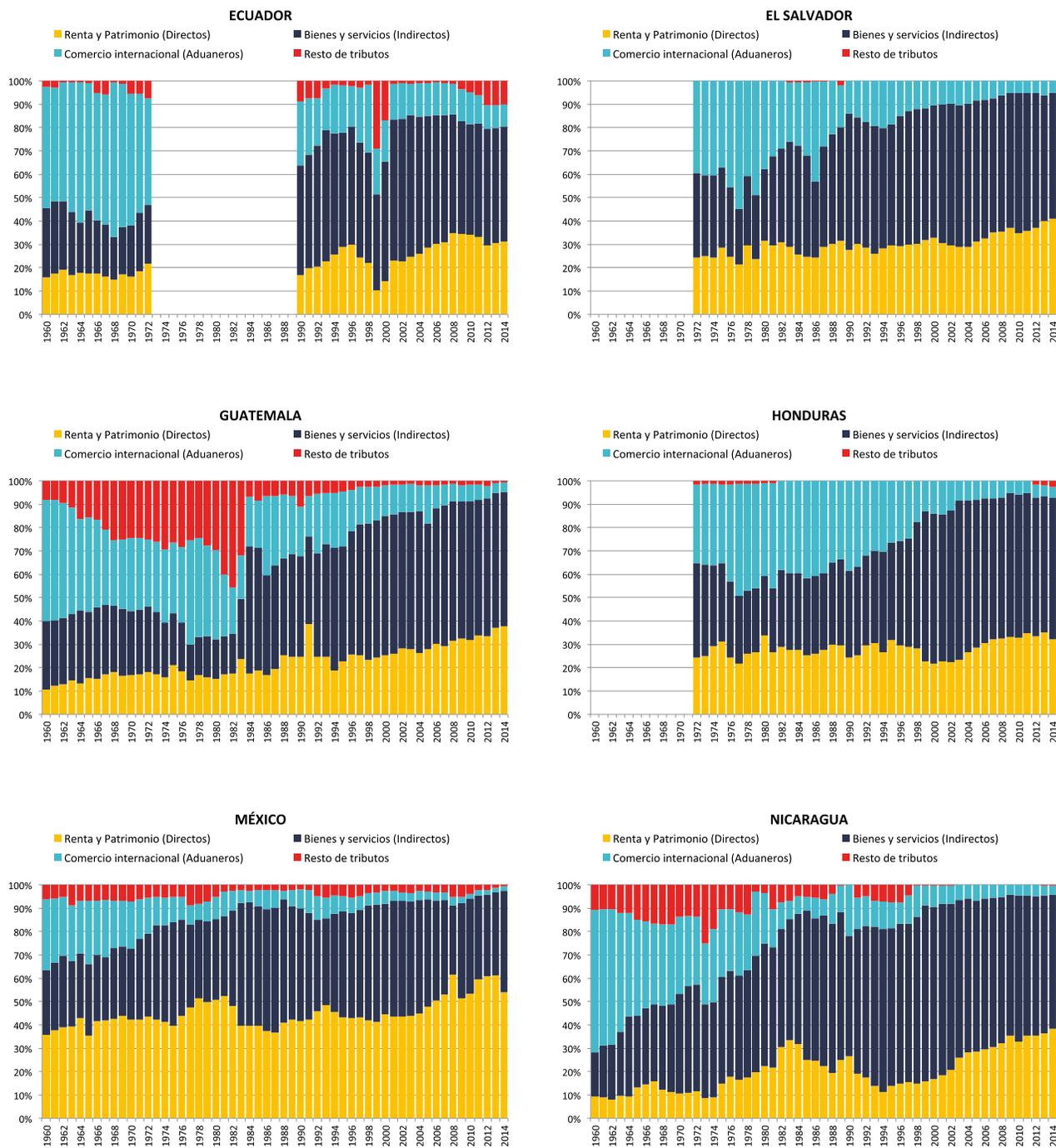
2/ Por su relevancia, también incluye ingresos tributarios de los Estados y de los Municipios.

Gráfico 5: Estructura tributaria en países de América Latina
 (En % de la recaudación neta total, excluyendo contribuciones de la seguridad social)



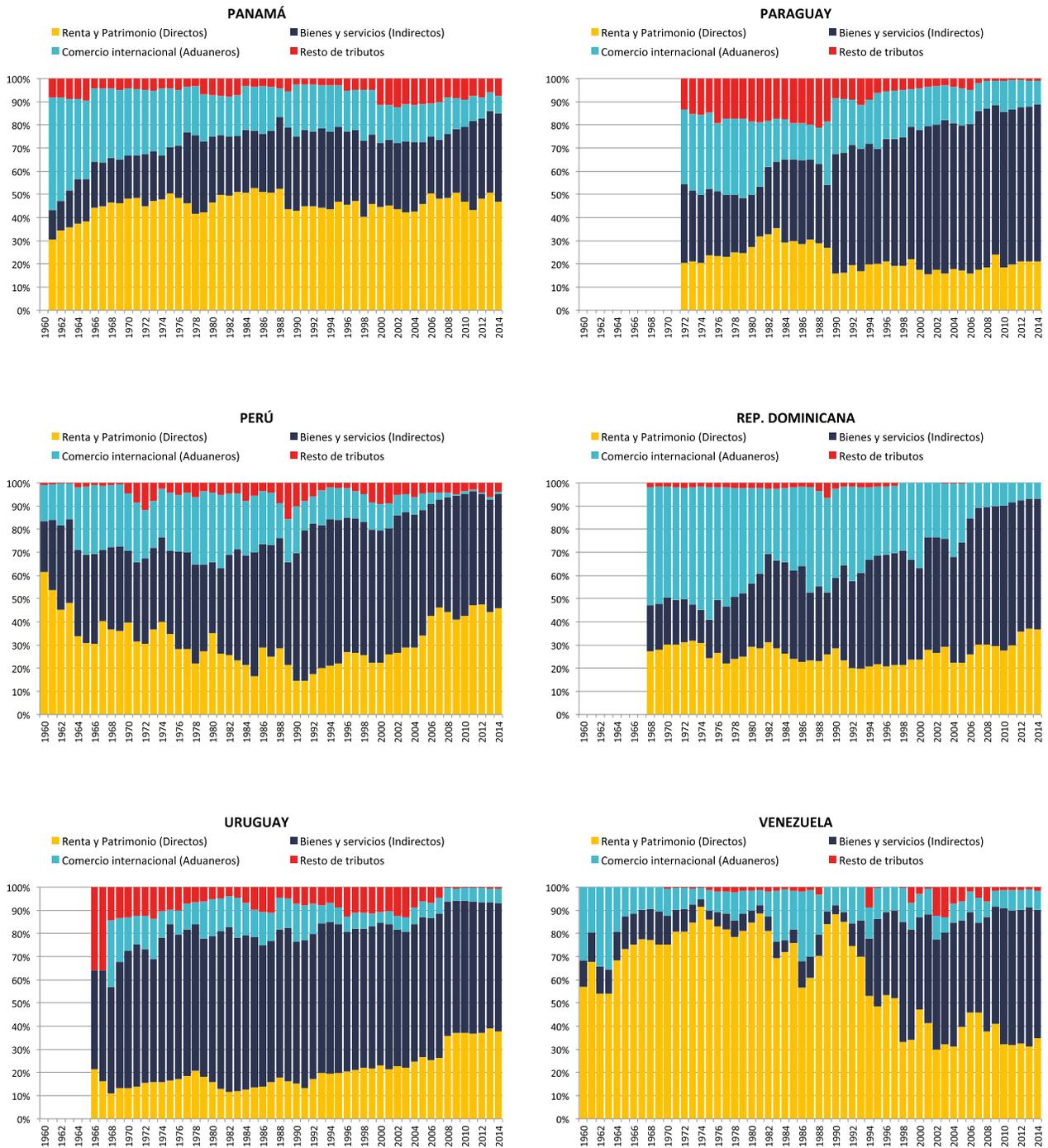
Nota: En **Argentina**, la estructura relativa corresponde a ingresos tributarios del gobierno central si bien los valores de carga tributaria presentados incluyen la recaudación de las Provincias, para las cuales no se dispuso de información desagregada por tipo de impuesto en el período analizado. Este es el mismo criterio utilizado para el resto de los países a excepción de Brasil donde la estructura impositiva se refiere al agregado del Gobierno Central, los Estados y los Municipios. En **Brasil**, los impuestos directos incluyen a los tributos patrimoniales sólo a partir de 1980 (en 1970-79 se incluyen dentro de “resto de tributos”) por falta de información previa desagregada (IPTU e ITR). En **Colombia**, desde 2012 se incluye la Contribución Empresarial para la Equidad dentro de los impuestos directos.

Gráfico 5: Estructura tributaria en países de América Latina
(En % de la recaudación neta total, excluyendo contribuciones de la seguridad social)
(Continuación)



Nota: Para **Ecuador** no se presenta información entre 1972-1989 ya que la base de datos del FMI incluye ingresos de empresas petroleras como pago del impuesto sobre la renta corporativa, lo que sesga la estructura tributaria y la hace inconsistente con la serie recopilada. Además, el conjunto de impuestos indirectos sobre bienes y servicios comprende las categorías Producción y Ventas, Transporte y Comunicación, y Timbres entre los años 1960 y 1972. En **Guatemala**, el peso de “otros tributos” en los años setenta y ochenta se explica por el impuesto de papel sellado y timbres (ventas y otros). En **Nicaragua**, los impuestos directos incluyen la recaudación de tributos patrimoniales sólo a partir de 1980.

Gráfico 5: Estructura tributaria en países de América Latina
 (En % de la recaudación neta total, excluyendo contribuciones de la seguridad social)
 (Continuación)



Nota: En **Perú**, ante la falta de información desagregada, se decidió imputar el monto total de devoluciones fiscales al IGV (símil IVA) entre los años 1970 y 1997. A partir de 1998 se pudieron imputar correctamente las correspondientes al ISR y al IVA (desde 1998) y desde 2010 también las imputables a impuestos selectivos al consumo y las de otros impuestos como los aduaneros. En **Venezuela**, el peso de los impuestos directos hasta mediados de los años '90 se explica por los ingresos en concepto de ISR pagado por empresas petroleras.





2

LA TRIBUTACIÓN EN LOS ALBORES DEL NUEVO MILENIO

2

LA TRIBUTACIÓN EN LOS ALBORES DEL NUEVO MILENIO

Juan C. Gómez Sabaini¹

Durante la década de 1980 las economías de América Latina sufrieron gravísimos problemas macroeconómicos causados por cambios adversos de las condiciones externas, que se tradujeron en situaciones de endeudamiento excesivo, reducción de los ingresos externos y del nivel de actividad, acompañado por una serie de agudos procesos inflacionarios. En ese marco, las ideas del Consenso de Washington forzaron un cambio en los objetivos principales que guiaron a la política tributaria en los años siguientes.

El énfasis estuvo puesto, fundamentalmente, en la eficiencia, la equidad horizontal y la captación de nuevos recursos. Al respecto, los gobiernos de la región promovieron una fuerte reducción en las alícuotas de los impuestos al comercio internacional, la generalización del IVA, la reducción en los niveles y la cantidad de alícuotas del ISR tanto de personas físicas como jurídicas, la reducción sustancial del número de tributos vigentes y los continuados esfuerzos en mejorar las AATT y el control de la evasión, no siempre con éxito.

Al inicio de los años noventa los países de América Latina lograron recomponer la situación macroeconómica doméstica, principalmente a través de exitosos programas antiinflacionarios. Las reformas estructurales introducidas en esos años tuvieron, además, el propósito general de aplicar reformas de mercado y de profundizar la apertura comercial y financiera de las economías. Si bien esto permitió que se volvieran a registrar tasas de crecimiento positivas en la mayoría de los países, las diversas variantes de anclas monetarias utilizadas terminaron por crear un contexto muy rígido para la política económica. De hecho, la segunda mitad de la década de 1990 se caracterizó por la gran vulnerabilidad del sector externo y la volatilidad en el nivel de actividad, que quedó en evidencia ante la ocurrencia de sucesivas crisis financieras, primero con la crisis mexicana (diciembre de 1994) y después con varios episodios que se iniciaron en el segundo semestre de 1997 en varios países asiáticos y se prolongaron hasta 2001, casi sin interrupción (CEPAL, 2013).

En el área tributaria, aún influenciada por las teorías neoliberales, una nueva etapa de la tributación latinoamericana puede distinguirse desde mediados de la década del 90 –luego reforzada a partir de 2002-2003– en la cual el nivel de la recaudación tributaria en términos porcentuales del PIB ha mostrado una tendencia creciente a nivel regional.

¹ El autor agradece la colaboración de Dalmiro Morán para la realización de este trabajo. No obstante, las opiniones vertidas en el mismo son de exclusiva responsabilidad del autor y no comprometen las propias del CIAT.

De acuerdo a datos de CEPAL, la carga tributaria promedio para 18 países de la región pasó de un valor de 13,3% del PIB en 1990 al 15,0% en 1995, al 15,6% en 1998, a 16,1% en 2001 y a 16,9% en 2004. Esto representa un crecimiento cercano al 27% a lo largo de 15 años a pesar de que, como ya se mencionó, los países debieron enfrentar una serie de importantes crisis internas y externas que afectaron claramente su capacidad para generar ingresos fiscales adicionales.

Dentro de esta evolución positiva se destacan algunos casos con incrementos notables como los de Argentina, donde la carga tributaria pasó de 12,4% a 22,0% del PIB entre 1990 y 2004, Bolivia, con un crecimiento similar desde 7,0% a 14,3% del PIB en el mismo período, Colombia y Paraguay con sendos incrementos de los ingresos tributarios de 9,0% a 17,5% y de 5,4% a 13,1%, respectivamente. Brasil, cuya carga tributaria se ubicaba en un nivel de 28,2% del PIB en 1990, también experimentó un crecimiento importante hasta alcanzar un 32,1% del PIB en 2004 (OCDE/CEPAL/CIAT/BID, 2015).

Vale señalar que, a pesar de la tendencia general de la mayoría de los países de América Latina, algunos de ellos no lograron tan satisfactorio desempeño. Por ejemplo, en Honduras y Panamá prácticamente no varió el nivel de recursos tributarios como porcentaje del PIB entre los años 1990 y 2004 (en el primero creció de 16,2% a 17,0% y en el segundo se mantuvo en 14,7%) mientras que en el caso de Venezuela, que constituye una excepción a nivel regional, la carga tributaria descendió desde un 18,7% del PIB en 1990 hasta un 13,3% en 2004. A su vez, Guatemala mantuvo su bajo nivel de imposición a lo largo de los años en torno al 10% del PIB.

En lo que respecta a la composición de los ingresos tributarios, a lo largo del período 1995-2004 se fueron acentuando y consolidando algunas tendencias generales cuyos orígenes se remontan a inicios de los años 90 e incluso a los años 80. Ante el declive de los impuestos selectivos y los tributos sobre el comercio internacional, los países mostraron la clara decisión de fortalecer los tributos domésticos de base amplia como el IVA y el ISR, los cuales se transformaron en los pilares de las estructuras tributarias en la mayoría de los países de la región.

En el primer gravamen, la ampliación de la base imponible y el aumento de alícuotas posibilitaron registrar grandes caudales de ingresos, en muchos casos al nivel de los países desarrollados de la OCDE. En el ISR el incremento en su participación relativa se dio gracias a una mayor imposición sobre las personas jurídicas, no así sobre las personas físicas que continuó siendo durante muchos años la principal debilidad de los sistemas tributarios de América Latina al menos en el aspecto distributivo (Gómez Sabaini y Morán, 2014). En algunos países, fue erigiendo un tercer pilar tributario dado por los recursos tributarios de los sistemas contributivos de seguridad social, aunque debe advertirse que la serie de reformas estructurales implementadas en varios países durante la década de 1990, como se discutirá, restringió fuertemente su papel como fuente de financiamiento del Estado.

Más allá de estas tendencias generales, debe señalarse que las medidas de política tributaria durante el período 1995-2004 estuvieron regidas y circunscriptas por los dos contextos macroeconómicos bien diferenciados que se experimentaron entre 1995-2001 y entre 2002-2004. Durante el primer período se comienzan a introducir los regímenes simplificados para pequeños contribuyentes, como respuesta al problema de la elevada informalidad laboral; las primeras regulaciones en materia de tributación internacional, ante el crecimiento de las operaciones de las EMN en los países de la región; y los ITF, en una rápida respuesta a las necesidades financieras de algunos gobiernos.

En cambio, desde 2002 en adelante, el cambio de contexto internacional –con la expansión acelerada de varias economías emergentes y un acelerado aumento en los precios de los productos primarios exportados por varios países de América Latina– propició el avance en la reformulación de los esquemas fiscales aplicados sobre la explotación de recursos naturales no renovables, lo que permitió

una recomposición de las cuentas públicas y el financiamiento de un aumento del gasto público social y el nivel de actividad en general.

Por su parte, las reformas estructurales como la implementada en los sistemas previsionales atraviesan todo el período y requieren una mirada más global desde sus orígenes a inicios de la década de los noventa. Los cambios en los paradigmas de las AATT observados en estos años requieren incluso de un análisis de más largo plazo. A continuación se analizan brevemente estos aspectos característicos de la tributación en los países de América Latina durante el período 1995-2004, los cuales además constituyen importantes elementos de heterogeneidad a nivel regional.

a. ITF: objetivos, resultados y cuestionamientos de una estrategia heterodoxa de política tributaria

Una de las características de la política tributaria latinoamericana durante las últimas décadas ha sido la de tratar de suplir las deficiencias en el nivel de la carga tributaria mediante la creación de gravámenes poco convencionales que permitan obtener ingresos tributarios adicionales para financiar las crecientes necesidades del gasto público. Los ITF son un ejemplo de esta tendencia que pone el objetivo recaudatorio y administrativo por sobre los demás, menospreciando el impacto sobre la eficiencia y equidad del sistema tributario asociado a estos instrumentos, especialmente en aquellos países donde la capacidad de la AT resulta ser limitada.

Por el lado de las ventajas, se observa que los ITF tienen la característica común de permitir un manejo administrativo más simple que la tributación tradicional, ofreciendo menores posibilidades de evasión o elusión. La simplicidad administrativa deviene de la posibilidad de ser instrumentado de manera muy rápida ya que, al ser una retención por parte de los intermediarios financieros, requiere poco trabajo preparatorio y ninguna cooperación del contribuyente. Se ha argumentado también que la introducción del tributo permite alcanzar indirectamente ingresos que no son captados por el sistema tributario tradicional. Adicionalmente, en algunos casos estos gravámenes han demostrado ser instrumentos aptos para lograr montos significativos de recaudación, al menos en el corto plazo (Coelho, 2009).

Sin embargo, estas modalidades de tributación no convencional suelen estar sujetas a varias objeciones, una de las cuales viene dada por su impacto negativo sobre la asignación de recursos. Por el lado de la producción, los ITF pueden incentivar la integración vertical (transacciones intra-firma para evitar el pago del impuesto) y afectar la competitividad internacional al incrementar los costos de las exportaciones. Por el lado del consumo, incrementa el precio relativo de los bienes con múltiples etapas productivas o que requieren mayor rotación de recursos financieros. También desalienta la bancarización de la economía, lo que se traduciría en un aumento del sector informal y, en consecuencia, una menor recaudación efectiva del resto de tributos. Asimismo, estos gravámenes poseen distintas implicancias distributivas que también debieran tenerse en cuenta a la hora de su aplicación efectiva.

Si bien el antecedente más antiguo en América Latina data de 1976 (Impuesto de Emergencia sobre los Débitos Bancarios en Argentina), los ITF se difundieron ampliamente a partir de los años 90, especialmente en los países de regiones en desarrollo. En esos años y durante períodos variables, un número importante de países de la región aplicaron impuestos de este tipo: Argentina (1983-1992, 2001 en adelante), Brasil (1993-94, 1997-2007), Colombia (1998 en adelante), Ecuador (1999-2000), Perú (1989-1992, 2004 en adelante), Venezuela (1994, 1999-2000, 2002-08) y, más recientemente, Bolivia (2004 en adelante), la República Dominicana (2004 en adelante) y Honduras (2011 en adelante).

Entre los países que mantienen estos instrumentos en aplicación se destaca el caso de Argentina, en donde el Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuenta Corriente (con alícuota de 0,6% en cada operación) ha mostrado un aceptable rendimiento, generando ingresos tributarios en torno al 2% del PIB en los últimos años y que, en 2012, representó más del 5% de la carga tributaria total de ese país. En Colombia, el Gravamen a los Movimientos Financieros, posee cierta relevancia dentro de la estructura tributaria vigente puesto que en 2012 aportó recursos por 0,83% del PIB y 4,24% del total recaudado, si bien recientemente se ha previsto el inicio de un proceso de reducción gradual de su alícuota con el objetivo de lograr su eliminación completa en los próximos años.

Al menos hasta su derogación, los ITF también fueron muy productivos en Brasil y Venezuela: en el primer caso, la Contribución Provisoria sobre Movimientos Financieros llegó a generar una recaudación de 1,4% del PIB, ó un 5,8% del total de ingresos tributarios, durante su último año en vigencia (2007); en el segundo caso, el ITF reportó ingresos tributarios por 0,9% del PIB y un 7% de la carga tributaria en 2008. En todos estos casos, la elevada productividad de estos impuestos, con alícuotas muy reducidas, se relaciona estrechamente con el grado de bancarización de la economía en la cual fue aplicado.

En definitiva, los datos muestran que la recaudación que generan, aunque acotada y generalmente decreciente en el tiempo, ha contribuido a la recuperación de los ingresos tributarios en momentos de crisis fiscales y ha superado la cuantía de recursos aportados por otros impuestos. Además, se destaca el potencial uso de la información bancaria que los ITF proveen en tareas de fiscalización, en particular, para el control del IVA y el ISR (Pecho Trigueros, 2013).

b. Regímenes tributarios simplificados para pequeños contribuyentes: objetivos, alternativas técnicas y problemas detectados en su aplicación

El diseño de tratamientos especiales para gravar a los pequeños contribuyentes, ya sean personas físicas o empresas, excluyéndolos de las normas generales de los principales tributos, estableciendo métodos presuntivos para determinar su capacidad contributiva e imponiéndoles alícuotas más reducidas, han sido los principales caminos que han adoptado los países de América Latina para “descomprimir” la carga de trabajo de las AATT, mejorar su capacidad de fiscalización y generar incentivos a favor de la formalización laboral y económica.

A partir de la implementación de estos regímenes en la mayoría de los países de América Latina, se ha buscado facilitar el pago de impuestos de contribuyentes que en general responden a las siguientes características: i) bajo nivel de ingresos, ii) alto número de casos que dificulta el control oficial, iii) mayoritariamente informales, iv) pobre estructura organizacional y v) alta movilidad de entrada y salida. De esta manera, se busca la simplificación de las normas legales, trámites y costos administrativos que tiene el cumplimiento de las obligaciones tributarias, favoreciendo el ingreso de los agentes económicos al sector formal de la economía, y mejorando el manejo de los recursos disponibles.

En América Latina, los regímenes de tributación simplificada se hallan ampliamente difundidos. De hecho, a excepción de El Salvador y Venezuela, todos los países de la región han implementado algún sistema de tratamiento tributario diferencial sobre los pequeños contribuyentes. En algunos casos, inclusive, se aplican simultáneamente varios de estos esquemas tal como sucede en Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, México, Paraguay, Perú, República Dominicana y Uruguay.

Puede decirse que su introducción y desarrollo es relativamente reciente ya que, si bien existían dos antecedentes históricos en Colombia (Régimen Simplificado del Impuesto sobre las Ventas de 1983) y en Guatemala (Régimen de Pequeño Contribuyente de 1992), una primera “oleada” de regímenes simplificados se observó en la segunda mitad de los años 90 con los casos de Brasil (1996), Bolivia (1996-97), Costa Rica (1996) y Argentina (1998). Entre 2003 y 2004, Honduras, México, Nicaragua y Perú se sumaron a la lista de países con estos regímenes especiales, mientras que otro número importante de países (entre ellos, Chile y Uruguay) lo hicieron entre los años 2007 y 2009.

Los esquemas simplificados de la región se aplican fundamentalmente sobre personas físicas que realizan actividades económicas, aunque en algún caso se extienden también a ciertos tipos de personas jurídicas tal como sucede en Brasil, Costa Rica, Chile, México, Panamá y Perú. La mayoría de estos regímenes prevén la adhesión voluntaria y la auto-categorización, y están dirigidos principalmente a los sectores de comercio y prestación de servicios².

La aplicación de estos regímenes suele implicar la sustitución de algún gravamen del sistema tributario vigente en cada país, que en la región generalmente es el IVA, el ISR o ambos simultáneamente. En Chile, Colombia, Honduras, Panamá y Paraguay se reemplaza el pago de una única de estas obligaciones tributarias, mientras que en el resto de los países se ha optado a sustituir estos dos tributos de manera conjunta (Ecuador, Perú, Costa Rica) e incluso otros adicionales como en el caso de Bolivia. Un caso de particular interés está constituido por aquellos regímenes simplificados cuya estructura además incluye a las contribuciones o recursos tributarios de la Seguridad Social, tal como existe en Argentina, Brasil y Uruguay (Cetrángolo et al., 2014).

En cuanto a los ingresos tributarios que generan, el país que más recauda a partir de la aplicación de estos esquemas simplificados es Brasil con el SIMPLES Nacional, cerca del 1% del PIB y cerca del 3,0% de la recaudación total entre 2010 y 2012. Argentina, a través del Monotributo, supera también el promedio regional de recaudación tributaria (0,3% del PIB y 1,2% del total). En el resto de los países de la región los ingresos tributarios obtenidos mediante la tributación simplificada sobre pequeños contribuyentes es visiblemente muy reducida y no parece haberse modificado a lo largo de los últimos años (Pecho Trigueros, 2012).

Sin embargo, la evolución de estos regímenes en el tiempo ha permitido ir cambiando la concepción de los mismos y las finalidades que se persiguen a partir de su implementación. Se sabe que el potencial recaudatorio de este segmento de contribuyentes es por demás reducido por lo que los países, a la hora del diseño de estos instrumentos, deberían concentrarse en el objetivo primordial de formalización de trabajadores y empresas pequeñas para asegurarles, de esta manera, los beneficios sociales indispensables a los sectores de menores ingresos de la sociedad y, además, generar las normas para controlar impositivamente a sus proveedores.

El hecho de que suelen ofrecer condiciones de conformidad favorables para atraer a los contribuyentes de menores ingresos, puede actuar también como incentivo a permanecer indefinidamente dentro del régimen especial aún teniendo la capacidad de tributar bajo el régimen general de tributación. De este modo, la aplicación de este tratamiento tributario especial podría ser contraproducente tanto en materia de ingresos tributarios (si permite disminuir la carga tributaria de los contribuyentes del régimen general), de eficiencia económica (si incentiva actitudes de “enanismo fiscal” en las empresas) como de equidad distributiva (si brinda ventajas legales a contribuyentes que se aprovechan de los beneficios brindados por el régimen simplificado).

2 En algunos casos se extienden a otros sectores como la industria manufacturera, el sector agropecuario, el transporte de personas. Por ejemplo, Argentina posee un régimen simplificado exclusivamente para pequeños productores agropecuarios y otro para empleados del servicio doméstico. En Bolivia, el Sistema Tributario Integrado está dirigido exclusivamente al transporte urbano, interprovincial e interdepartamental, ya sea de pasajeros y/o de carga.

La concepción de estos instrumentos como un “puente transitorio” entre los regímenes tributarios diseñados especialmente para los sectores informales y el cumplimiento voluntario de las normas tributarias generales es la situación que debería prevalecer en aquellos países donde sean aplicados, acotando los requisitos y beneficios otorgados, procurando la reducción progresiva del tiempo de permanencia de los contribuyentes en estos sistemas y tendiendo a su definitiva eliminación en el largo plazo, dado que el régimen general es más justo y respeta mejor el principio de neutralidad impositiva.

c. Cambios y reformas en los paradigmas de la gestión tributaria

Los cambios estructurales en materia económica que se iniciaron a partir de la finalización de la Segunda Guerra Mundial, si bien con distintos impulsos y profundidad a lo largo del tiempo en los países de América Latina, han tenido consecuencias de fondo en el papel que ocupan actualmente las AATT.

En un primer momento, los países de la región dependían crucialmente de los recursos tributarios provenientes del comercio exterior (aranceles a la importación y/o impuestos a las exportaciones). Para el promedio 1940-1949, estos recursos aduaneros representaban el 13% (6%) de los ingresos totales del gobierno central en Argentina, el 15% (1%) en Brasil, el 26% (9%) en Chile, el 23% (10%) en Colombia, el 27% (5%) en México, el 29% (10%) en Perú, el 29% (4%) en Uruguay y el 24% (9%) en Venezuela, mientras que los valores equivalentes para el promedio de la década de 1990-1999 se presentan entre paréntesis.

En consecuencia, las actividades de la AT pasaron principalmente por el control de las Aduanas, complementadas con oficinas menores dedicadas a la gestión de ISC y del ISR de personas jurídicas cuya recaudación provenía casi exclusivamente de las empresas exportadoras de bienes primarios. Las estrategias de las AATT se basaban en el control de cada impuesto de manera independiente con una clara desconexión entre las distintas oficinas de recaudación las cuales competían por maximizar los recursos bajo su órbita.

A partir de mediados de los años 70, la mayor apertura comercial y (posteriormente) financiera así como la fuerte expansión del consumo doméstico generaron cambios profundos en las AATT dando lugar a un nuevo paradigma en la gestión tributaria. De una administración centrada en el control de “impuesto por impuesto” se pasó a la necesidad de controlar “sujetos o contribuyentes” que simultáneamente podían ser importadores, productores locales y exportadores de bienes y de servicios.

La aplicación del IVA y su generalización en América Latina constituyó el elemento determinante de los principales cambios observados al ampliarse el número de contribuyentes fiscalizados, quedando reflejados en la creación de un RUC para determinar el universo potencial de los mismos, la confección de una cuenta corriente tributaria donde se conjugaban todas las obligaciones impositivas y los pagos efectivos de cada contribuyente, y la diferenciación de la gestión administrativa según la importancia económica y fiscal de los mismos entre grandes y pequeños contribuyentes. Al respecto, en 1983 se inició el Proyecto Regional de Cooperación Técnica sobre Registro Único de Contribuyentes y Cuenta Corriente para América Central y el Caribe, financiado por el BID y ejecutado por el CIAT, institución esta última que pasaría a actuar desde entonces como una agencia especializada prestadora de servicios de asistencia técnica para las AATT de América Latina y el Caribe. Asimismo, se observó un cambio de las estructuras funcionales que se dividieron en cuatro sistemas: directivo, normativo, operativo y apoyo estadístico, adoptados por casi todos los países de América Latina.

Desde mediados de los años 80, las estrategias para el control de la evasión en los países de la región se centraron en torno a algunos ejes comunes. Se incorporaron más recursos humanos calificados y se comenzaron a utilizar nuevas tecnologías informáticas. El control global de los contribuyentes se fue integrando a través de dos vías, los sistemas de retención en la fuente y la captación de información proveniente de fuentes externas, aprovechando los avances logrados en el procesamiento automático de datos.

Por otra parte, se avanzó en la integración de las distintas bases de datos de las agencias recaudadoras (aduana, rentas, internos) ubicando el comportamiento del “sujeto gravado” como objeto del control a través de todas sus acciones, a través de la aplicación de funciones discriminantes según la conducta fiscal de cada uno de ellos. Los avances en las estrategias de gestión condujeron a un proceso de integración de la gestión tributaria para abarcar en una única AT los tributos aduaneros, los impuestos internos y en algunos casos –Argentina, Brasil y Perú actualmente– los recursos destinados a los organismos de seguridad social (Gómez Sabaini y Jiménez, 2011).

Cuadro 1: Principales reformas en las AATT

| Características | Países |
|--|--|
| Organización funcional | Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Perú, R. Dominicana, Uruguay. |
| Semi-autonomía financiera | Argentina, Bolivia, Colombia, Ecuador, Guatemala, México, Perú, R. Dominicana. |
| Unidad de Grandes Contribuyentes | Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Perú, R. Dominicana, Uruguay. |
| Tributación simplificada para pequeños contribuyentes | Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Perú, R. Dominicana, Uruguay. |
| Integración con Aduanas | Argentina, Brasil, Colombia, Guatemala, Perú, Venezuela. |

Fuente: Cornia et al. (2011).

A su vez, las agencias de recaudación fueron ganando independencia respecto de los órganos políticos y, en muchos casos, se promovió la autarquía de estas entidades asignándoles un presupuesto operativo con alguna proporcionalidad de acuerdo al monto de los ingresos obtenidos. En suma, las mejoras administrativas (resumidas en el Cuadro 1), de la mano de nuevas tecnologías de información, contribuyeron a modernizar las operaciones, reducir sus costos y aumentar la eficiencia administrativa.

Ya desde mediados de la década de 1990, la apertura internacional con sus efectos en la proliferación de empresas multinacionales –tanto productoras de bienes como de carácter financiero– obligó a los países de la región a la adopción de una serie de medidas a fin de proteger a sus sistemas impositivos y evitar la erosión de las bases imponibles así como el traslado de beneficios hacia paraísos fiscales.

En ese campo se inscribe la gradual incorporación de normativa específica para el tratamiento de los precios de transferencia entre empresas vinculadas. México, Brasil y Chile fueron los países pioneros a nivel regional introduciendo disposiciones de este tipo en el período 1996-1997. Argentina, Colombia y Perú se sumaron entre finales de los años 90 e inicios del nuevo siglo. Luego, desde 2004 en adelante, Ecuador, Uruguay, El Salvador y Panamá siguieron ese camino con distintos grados de implementación efectiva en la práctica. En general, a excepción de Brasil que ha adoptado una metodología autóctona, los países de América Latina siguen las directivas de la OCDE en esta materia, donde el CIAT ha desempeñado un rol destacado en la difusión y el intercambio de experiencias y conocimientos, a través de seminarios y programas de asistencia técnica, con el objetivo de favorecer la correcta implementación de estas normativas en los países de la región.

En lo que se refiere a tributación internacional, no puede dejar de mencionarse la incorporación de normas de para evitar la subcapitalización de entidades vinculadas que buscan reducir el nivel global

de imposición sobre toda la compañía. Varios países de América Latina han introducido este tipo de medidas a través de límites basados en ratios “deuda/capital propio”, “deuda/patrimonio” o “deuda/patrimonio neto”. Asimismo, los países de la región también comenzaron a regular las transacciones con paraísos fiscales puesto que implican efectos similares en términos de erosión de las bases imponibles domésticas. En efecto, aún con diferencias en cuanto a la definición de “paraíso fiscal”³, un número importante de países incorporaron normas específicas en su legislación tributaria, entre los que actualmente se encuentran Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, El Salvador, Honduras, México, Perú, República Dominicana, Uruguay y Venezuela.

d. Recursos fiscales provenientes de recursos naturales: el aumento en los precios internacionales, consecuencias y respuestas de los países

Un elemento respecto a la diversidad de fuentes de financiamiento que disponen los países de América Latina, y que determina en varios casos el nivel de carga fiscal resultante, está relacionado con la considerable relevancia que adquieren los ingresos fiscales obtenidos a partir de la explotación de recursos naturales. En particular, esto puede tener una fuerte influencia sobre la política tributaria de estos países, especialmente en tres cuestiones centrales: la forma de apropiación estatal de las rentas generadas por estas actividades, los efectos que estos ingresos públicos tienen sobre la economía doméstica y las distintas opciones de utilización de estos recursos para consolidar el crecimiento económico.

En los países de la región que poseen importantes dotaciones de recursos naturales no renovables (gas, petróleo, minerales) la forma más directa en la que los gobiernos se apropian de los ingresos por la exportación de productos básicos y los transforman en recursos fiscales ha sido mediante su participación en la explotación, ya sea a través de empresas públicas o teniendo participación accionaria (Jiménez y Tromben, 2006). Dichas empresas suelen estar sometidas a un régimen tributario especial, el cual puede consistir en pagos de alquileres o cánones, en impuestos adicionales para las empresas públicas (como sucede en Chile) o en impuestos especiales sobre la producción de petróleo como en México y Venezuela.

Además, los gobiernos cuentan con otros mecanismos de apropiación estatal como el uso de regalías, habitualmente basadas en la producción, que permiten asegurar un pago mínimo por los recursos tanto a los gobiernos nacionales como subnacionales (como ocurre en Bolivia). A su vez, en la mayoría de los casos se aplica el tradicional impuesto a la renta con alícuotas diferenciales junto a otros gravámenes especiales sobre las empresas dedicadas a la explotación de recursos no renovables.

Sin embargo, ante la magnitud y la persistencia del ciclo alcista de precios que se inició en 2003, los países exportadores o productores de la región encontraron argumentos suficientes para introducir reformas significativas en los regímenes fiscales aplicados sobre la producción de hidrocarburos y minerales. Las reformas legales más importantes dirigidas a asegurar el control público de los recursos naturales no renovables se enfocaron en el sector de hidrocarburos, a través de la nacionalización y re-estatización de empresas y yacimientos (Argentina, Bolivia, Ecuador, Venezuela). Asimismo, algunos gobiernos reforzaron los sistemas de regalías, como es el caso de Bolivia en 2005, e introdujeron novedosos impuestos específicos basados en la rentabilidad, como en los casos de Chile con el Impuesto Específico a la Actividad Minera en el año 2005 (CEPAL, 2015).

3 Mientras que en algunos casos la definición se basa en el valor de las alícuotas del IRPJ y las diferencias entre el país de origen y el país de destino (por ejemplo, Brasil y México), en otros casos se adoptan listados definidos por organizaciones internacionales (como la “lista negra” de la OCDE) o se utilizan listas definidas taxativamente a través de normas generales de la AT (Argentina y Ecuador).

En virtud de estos cambios y del contexto internacional muy favorable, se ha observado una extraordinaria evolución positiva en la magnitud de los ingresos fiscales acumulados, en la participación de los Estados en las rentas económicas de los sectores exportadores de recursos no renovables (minerales e hidrocarburos) y en la participación relativa de estos recursos dentro del financiamiento público a partir del año 2003, con un pico máximo a mediados de 2008 (previo a la crisis financiera) y en claro contraste con el desempeño de la década precedente (Gómez Sabaini et al., 2015).

En el sector de hidrocarburos, son varios los países en los que este fenómeno se ha visto reflejado. Entre ellos se destacan los casos de Bolivia, donde esta fuente de recursos pasó de representar 2,7% del PIB y 11,0% de los ingresos fiscales totales a 9,1% y 28,2% respectivamente, al comparar valores promedios entre los períodos 2000-2003 y 2005-2008. Ecuador también acumuló un importante crecimiento entre dichos períodos, pasando de 5,7% a 8,7% del PIB y de 29,3% a 35,3% de los ingresos fiscales totales, con una tendencia sostenida en años posteriores y a pesar de los efectos negativos de la crisis internacional de 2008 alcanzando valores promedio de 13,4% del PIB y 40,3% del total en el período 2010-2013.

En el sector de minerales, sobresale el caso de Chile cuyos ingresos fiscales asociados a esta industria extractiva representaron un promedio de 0,8% del PIB y 4,0% del total en el período previo al auge de precios (2000-2003) y luego alcanzaron valores equivalentes a 6,9% y 27,7% respectivamente para el período 2005-2008. Muy por detrás, Perú también experimentó un incremento significativo de la cuantía absoluta y relativa de estos recursos fiscales, pasando de 0,2% a 2,1% del PIB y de 1,0% a 10,6% de los ingresos fiscales totales considerando valores promedios entre los mismos períodos.

Debe señalarse que el período de auge en la demanda internacional por los bienes primarios que exporta la región y el aumento sostenido de sus precios ha sido fundamental en la mejora del desempeño macroeconómico y de la posición fiscal de los países exportadores de la región desde el año 2002 en adelante. Sin embargo, también resulta cierto que este fenómeno ha incrementado, en varios casos, la dependencia económica respecto de los recursos fiscales provenientes de industrias extractivas, con serias implicancias para el financiamiento del Estado y riesgos para su sustentabilidad.

Por un lado, se plantean dos importantes cuestiones: **1)** si se trata de recursos no renovables, qué hacer cuando los recursos se agoten y **2)** qué hacer con la volatilidad de los ingresos públicos originada en los ciclos de precios de los bienes primarios exportados. El primer factor conlleva el problema de equidad intergeneracional, pues el faltante originado por la disminución de los ingresos no tributarios afectará la generación futura mediante menores niveles de gasto o mayores impuestos. El segundo factor se refiere al efecto de los precios sobre la recaudación y la solidez de las finanzas públicas, lo cual hace difícil la tarea de determinar la estructura tributaria adecuada para el país⁴.

Por otro lado, tan importante como la obtención de recursos fiscales a partir de las industrias extractivas resulta ser la distribución y asignación de los mismos entre las distintas jurisdicciones de cada país. Con la excepción de Argentina, se observa en los países de América Latina un alto grado de centralización fiscal en este ámbito (incluso en un país claramente federal como Brasil), complementado con distintos sistemas de coparticipación de recursos y de transferencias entre niveles de gobierno. Esta asignación de recursos es, al menos en la región, casi excluyente a las regiones o localidades productoras respecto de las no productoras, con cierta escasez de mecanismos de compensación para asignar también recursos a estas últimas. Además, se advierte que las regalías prevalecen sobre los impuestos como base de la distribución regional de la renta extractiva a los gobiernos subnacionales, con excepciones importantes como las de Bolivia y Perú (CEPAL, 2014).

4 El problema de la volatilidad de estos recursos y sus efectos macrofiscales también alcanza a los países exportadores de productos agrícolas (los cuales, en condiciones normales, no están sujetos a un proceso natural de agotamiento como los hidrocarburos y minerales), tal como se ha visto reflejado en los casos de Argentina, Brasil y Paraguay con el comercio de la soja.

e. El financiamiento de la seguridad social: reformas paramétricas y estructurales y sus consecuencias fiscales en los países de la región

En lo que respecta al financiamiento del Estado, el rol que desempeñan las contribuciones de la Seguridad Social constituye otro elemento diferenciador entre los países de América Latina. En efecto, es posible encontrar casos con sistemas de pensiones muy desarrollados que movilizan una cuantiosa masa de recursos monetarios provenientes de los trabajadores formales, mientras otros muestran estructuras previsionales rudimentarias donde, por distintas razones, poco se ha avanzado concretamente en ese sentido.

Asimismo, la naturaleza de las instituciones que brindan las prestaciones difiere entre países y aparece como una característica a tener en cuenta en la clasificación de los mismos (Cetrángolo, 2009). En general, el sistema público se caracteriza por disponer de una cotización no definida (tiende a aumentar a largo plazo por causa del envejecimiento de la población y maduración del sistema), organizado como un régimen financiero de reparto o de capitalización parcial colectiva, y bajo la administración pública (a través de una entidad autónoma o directamente por el Estado). En un sistema privado la cotización es definida (fija en el largo plazo aunque el envejecimiento de la población forzaría eventualmente su incremento o reducción del monto de la pensión), el régimen financiero es de capitalización plena e individual, y la administración es mayormente privada, aunque también puede ser múltiple (pública, privada y mixta).

En particular, la región ha sido el escenario de fuertes modificaciones en la participación del Estado y su financiamiento en los últimos años, y muchos de estos procesos de reforma están aún en una etapa de transición (Cuadro 2). Así, en algunos países se han implementado reformas de tipo “estructural”, donde el sistema público es sustituido total o parcialmente por uno privado, y en otros casos las reformas fueron de tipo “paramétricas”, mediante las cuales se intenta fortalecer financieramente un sistema público de largo plazo, ya sea aumentando la edad de retiro o las cotizaciones, haciendo más estricta la fórmula de cálculo, o tomando otras medidas (Mesa-Lago, 2004).

Lamentablemente, la situación que presenta cada uno de los sistemas no siempre resulta fácil de clasificar. De manera especial, los procesos de reforma que han intentado responder a las crisis de los antiguos sistemas de Seguridad Social y los que, de manera coincidente o no con aquellos procesos, se han instrumentado para lograr niveles de cobertura más amplios, han determinado la conformación de sistemas cada vez más híbridos.

Cuadro 2: Reformas de los sistemas de Seguridad Social en América Latina

| Reformas estructurales (Capitalización Individual) | Modelo Sustitutivo (sistema privado reemplaza al sistema público) | Modelo Paralelo (competencia entre sistemas público y privado) | Modelo Mixto (sistemas público y privado se complementan) | Cuentas Nacionales |
|--|--|--|--|-----------------------------|
| | Chile (1981); Bolivia (1997); México (1997); El Salvador (1998); R. Dominicana (2003-06) | Perú (1993); Colombia (1994) | Argentina (1994-2008); Uruguay (1996); Costa Rica (2001); Ecuador (2004) | Brasil (RGPS Privado, 1999) |
| Reformas paramétricas o sin reformas | Brasil; Cuba; Guatemala; Haití; Honduras; Nicaragua; Panamá, Paraguay, Venezuela. | | | |

Fuente: Mesa-Lago (2004) y Cetrángolo (2009).

En el informe publicado por la CEPAL (2006), se presentó una clasificación de las diversas situaciones, básicamente atendiendo a ordenar los diferentes sistemas de Seguridad Social de acuerdo con su forma de financiamiento, teniendo en cuenta que, como consecuencia de las privatizaciones totales o parciales de los sistemas de pensiones y en ciertos casos de salud, en algunos países de la región las cotizaciones a la Seguridad Social perdieron importancia relativa como fuente de recaudación durante los años 90.

En ese sentido, sólo si los aportes son obligatorios, el sistema está a cargo de instituciones públicas y las prestaciones cumplen una función redistributiva se las debe considerar como parte de la presión tributaria y el gasto pertinente debe considerarse público. Ejemplos de estos casos son los sistemas de pensiones de Argentina, Brasil, Costa Rica, Panamá y Paraguay. En cambio, cuando los aportes están a cargo de instituciones privadas, independientemente de si son obligatorios o voluntarios y de que financian o no prestaciones con criterio redistributivo, no debieran formar parte del gasto público ni sus recursos ser considerados como componente de la presión tributaria, siendo el de Chile un ejemplo conocido.

Más allá de estas consideraciones generales orientadoras, cada país tiene su propia organización de sus cuentas públicas y propios requerimientos. Sin embargo, es posible afirmar que las contribuciones de la Seguridad Social revisten actualmente una importancia crucial en la composición de la carga tributaria de algunos países, destacándose los casos de Panamá, Costa Rica, Ecuador, Paraguay, Nicaragua, Uruguay, Brasil y Argentina, con una participación relativa que superó el 20% durante el año 2012. En el último caso mencionado, la introducción del sistema privado de capitalización individual restó ingresos tributarios al gobierno general de ese país durante la última parte de la década de 1990 y gran parte de la década pasada, los cuales se recuperaron fuertemente desde finales de 2008 cuando se unificaron los sistemas paralelos de seguridad social en un único sistema público de reparto.

En contraposición, en varios países de la región estos recursos representan actualmente menos del 15% de las respectivas estructuras tributarias. Sin embargo, las causas de estos magros resultados recaudatorios son diversas y varían según cada país ya que, más allá de las diferencias en el grado de desarrollo de cada sistema previsional, en algunos casos estas cifras se explican como consecuencia de los procesos de reforma estructural de sus sistemas previsionales, especialmente en Chile, Colombia y México.

En algunos países como Argentina, Brasil o Uruguay el aumento de ingresos obtenidos se relaciona con un incremento en el nivel de cobertura de los sistemas vigentes a través de exitosos programas de formalización laboral y ampliación de los beneficios previsionales. No obstante, en la mayoría de los países de la región, e independientemente del tipo de régimen adoptado, se observan deficiencias en la cobertura de la población, con elevados niveles de informalidad, lo cual restringe el alcance y el financiamiento de los sistemas vigente de protección social.



The background features a large, semi-transparent clock face with several interlocking gears of various sizes. Overlaid on the clock is a stylized world map with yellow and white lines representing continents and a network of connections. The entire scene is set against a blue gradient background.

3 LA REVOLUCIÓN TECNOLÓGICA

3

LA REVOLUCIÓN TECNOLÓGICA

Raúl Zambrano

a. Las TIC y la AT en los ochenta

Los ochenta mostraron el fortalecimiento de una estrecha relación entre la AT y las TIC en la que estas últimas se han convertido en un habilitante para la mejora de los procesos, tanto los relacionados con el control como los dirigidos a la facilitación del cumplimiento.

Al comienzo del decenio, la generalidad de los sistemas de información eran operados en ambientes computacionales de gran tamaño, los denominados equipos de gran porte, entre los que destacaban aquellos soportados por sistemas operativos tipo MVS, DOS o VMS. El almacenamiento de información se estructuraba fundamentalmente en sistemas de archivos, por ejemplo VSAM, que ofrecían acceso a los registros en modalidad de lectura secuencial para el proceso de datos masivos, utilizando esquemas de archivos maestro/detalle, diseñados fundamentalmente para procesamiento por lotes y que soportaba las tareas masivas como el procesamiento de declaraciones.

Se popularizó la utilización de terminales para facilitar operaciones en línea, interactivas, con acceso aleatorio al sistema de almacenamiento de archivos o la base de datos con acceso multiusuario. El uso de terminales –por ejemplo la 3270, con su esquema de transmisión de pantalla completa por pantalla completa o la vt220 con su modalidad de un carácter a la vez– fue común en distintas áreas de la AT incluyendo las ventanillas de atención para ejecución en línea de trámites de atención a los contribuyentes. La conexión de esas terminales a los equipos centrales se realizaba mediante cable coaxial conectadas a unidades controladoras las primeras, o mediante cables seriales las segundas.

La captura de información voluminosa, por ejemplo, la correspondiente a las declaraciones de impuestos, se hacía con procesos dedicados a la entrada de datos para procesamiento en lotes. Las AATT requerían unidades enteras dedicadas al análisis y codificación física de documentos para posteriormente pasar a la captura de los datos utilizando sistemas de digitación de doble entrada, con equipos generalmente específicos para el propósito y que operaban en general desconectados de los sistemas centrales. Los lotes de documentos eran entregados a transcritores que capturaban campo a campo, documento a documento, para posteriormente

entregar el lote a un segundo transcriptor, o verificador, que captaba por segunda vez todos los campos. El sistema de captura, que operaba generalmente desconectado de los sistemas centrales, solicitaba al verificador una tercera transcripción en caso de discrepancias entre la primera y segunda capturas.

Una de las consecuencias de la utilización de este mecanismo era la necesidad de estructurar los procesos de la propia AT también en un esquema secuencial y por lotes: a la recepción de declaraciones le seguía el archivo localizable de los mismos, luego la codificación de campos (no siempre presente en todas ellas), y a ésta la transcripción, y finalmente la carga de datos al sistema central para posteriormente realizar el procesamiento de declaraciones. Solo entonces se realizaba el proceso de omisos de declaración, la verificación y atribución de pagos correspondientes, la identificación de contribuyentes deudores, incluyendo los montos a pagar por las liquidaciones de declaraciones o la generación de liquidaciones resultante de errores en las declaraciones.

Durante el decenio se consolidó el uso de lenguajes de cuarta generación, como Natural, CSP o Mantis, y particularmente el uso de SQL, en sustitución de lenguajes de tercera generación de propósito general como COBOL o PL/I. Con ellos, se permitió acelerar la codificación de funcionalidades y en última instancia instrumentar cambios significativos a los procesos de la AT. La utilización de manejadores como ADABAS o DB2 con modelos de datos orientados a tablas –en el que el acceso a datos para los distintos procesos está dirigido a un acceso bajo demanda, de uno o varios registros, y no a un modelo de lectura secuencial y ordenada de un archivo y sus detalles para su procesamiento y resultado en otro archivo– le dio a la AT la capacidad de estructurar sus procesos en modalidades adicionales a la estrictamente estructuradas por lotes.

De pasar de trabajar de una modalidad de trabajos iniciados en las noches por operadores, se pasó a trabajar de manera interactiva con pantallas en las que se presentaba información y se ejecutaban acciones de manera interactiva.

En materia de telecomunicaciones se consolidaron redes de área ancha con enlaces dedicados punto a punto que permitieron mantener sistemas centralizados y cada vez más integrados. La conexión se realizaba mediante módems que pasaron de enlaces dedicados del orden 9600.

Los subsistemas de registro de contribuyentes, declaraciones, gestión de pagos, cuenta corriente o cobranzas se volvieron de carácter corporativo dentro de las organizaciones.

Esta generalización de los sistemas transaccionales centralizados se constituyó en una especie de palanca para estandarizar procedimientos con el uso de sistemas transaccionales en línea, disminuyendo así asimetrías regionales en varios de los procesos de atención al contribuyente. Entre estos cabe destacar el registro de contribuyentes, donde los procesos de inscripción y modificación de datos del registro se realizaban directamente en ventanilla con funcionarios de la AT atendiendo en línea a los contribuyentes.

La gestión de recaudación directa por parte de la AT con colecturías y cajas fue trasladada en términos generales a la red bancaria lo que permitió ampliar significativamente el número de puntos de atención que se extendía a las agencias de los bancos con convenio en sustitución del número más limitado de agencias colectoras en las AATT.

Los convenios de recaudación con los bancos incluyeron en algunos casos la captación de información de las declaraciones y el envío del resultado de esa transcripción primero en medios magnéticos y posteriormente a través de enlaces de datos dedicados entre los bancos y la AT. En algunos casos, Perú por ejemplo, la SUNAT desarrolló y distribuyó el software de captación de datos que debían utilizar los bancos para ese esfuerzo. El sistema desarrollado, permitía y obligaba a la doble captura de información en las agencias de los bancos, la consolidación posterior de lo que cada usuario digitaba a nivel de agencia, luego a nivel de banco y finalmente en la propia SUNAT cuando se juntaban las declaraciones. Este mecanismo pretendía mejorar la calidad de los datos entregados por los contribuyentes. Un punto interesante a destacar es que en muchos de esos convenios la

forma de retribuir a los bancos por su servicio fue el permitirles mantener los fondos recaudados por varios días y no con desembolsos directos de parte de la AT.

En varias AATT se dio una apertura a la utilización de sistemas multiusuario de menor tamaño, típicamente basados en sistemas operativos tipo UNIX (AIX, HP/UX, OSF1) como alternativas menos costosas y menos demandantes de infraestructura que los equipos de gran tamaño, como equipos destinados a área local.

Con estas soluciones fue posible soportar sistemas más pequeños, con funciones departamentales o localizadas. En algunos casos se desarrollaron soluciones para áreas específicas, por ejemplo fiscalización, que trabajaban con subconjuntos de datos de un sistema central. La implementación más utilizada fue la de instalar réplicas de una misma solución para trabajar en distintas oficinas administrativas, con copias integrales y operativas del sistema que atendían a grupos de contribuyentes.

El caso más emblemático de esta implementación fue los que atendieron a contribuyentes de mayor tamaño, apuntalando así la estrategia de grandes contribuyentes. Ejemplos de esta estrategia fueron el Sistema 2000 y el Sistema 2000 Regional en Argentina o el sistema de Grandes Contribuyentes en Venezuela con el Sistema SIVIT. En estos casos todas las transacciones, incluyendo la modificación de datos que afectaban el registro de contribuyentes, la administración de obligaciones, la recepción de pagos, la aplicación de los mismos, la recepción y captura de declaraciones, la preparación de liquidación y los procesos de control de omisos y la cobranza eran gestionadas en línea y de manera transaccional.

Esta estrategia se desarrolló en ese período buscando concentrar todos los recursos necesarios para administrar el grupo de contribuyentes responsables por la mayor parte de la AT. Esto incluyó la planta física, los recursos humanos necesarios para soportar todas las funciones del área de negocio, la plataforma tecnológica e incluso una agencia bancaria interna para gestionar las cajas.

El servicio prestado y los procesos de control para estos contribuyentes era significativamente más eficiente que el que podrían recibir los pequeños contribuyentes. Los tiempos de respuesta de la AT ante situaciones de incumplimiento, particularmente las relacionadas con la omisión en la presentación de declaraciones como en la falta de pago total o parcial de los valores declarados, eran gestionados tempestivamente en gran medida gracias a la automatización de los procesos de detección de incumplimiento de obligaciones en un universo menor. El nivel de cumplimiento formal de esos contribuyentes mejoró.

La convivencia entre las dos estrategias no resultó sencilla e introdujo algunas dificultades nuevas. De un lado tanto los sistemas centralizados responsables por todos los procesos de los contribuyentes no asignados a unidades específicas, como los responsables por la gestión de grupos de contribuyentes específicos necesitaban replicar adecuadamente la información, tanto para la generación de estadísticas centralizadas, como para la sincronización de datos actualizados de un entorno en los demás. Esta sincronización se tornó en determinadas situaciones compleja, particularmente cuando un contribuyente especial por determinadas circunstancias tenía que dejar de serlo, o cuando un proceso de fusión o adquisición incorporaba en uno solo a contribuyentes gestionados generalmente en sistemas de información distintos.

Un impacto fundamental de las tecnologías en las AATT durante el decenio, vino de la mano de la popularización del computador personal y las herramientas de oficina como el procesador de texto y las hojas electrónicas. Con su presencia se cambió no solo el ambiente de trabajo, en que paulatinamente se fueron reemplazando las máquinas de escribir y calculadoras de mesa por computadores personales. Estos computadores personales fueron conectados en redes locales para compartir recursos como impresoras y facilitar acceso a los sistemas centrales mediante emuladores de terminales tipo VT o 3270. Las AATT, como casi todas las organizaciones grandes que trabajaban con información, asistieron a una lucha de estándares en la implementación de red local, hasta que se impuso el protocolo Ethernet

de cable de pares trenzados, que con mejoras subsiste hasta la actualidad.

La función de las personas que tomaban dictados y escribían oficios para los miembros de las unidades administrativas fue sustituyéndose paulatinamente. Los técnicos de esos equipos de trabajo empezaron a escribir directamente sus propios documentos y a generar sus propios cálculos. La dotación de equipos de computación fue pasando de unos pocos por unidad administrativa a alcanzar para fines prácticos el ratio de un equipo por persona. El entorno de trabajo se tecnificó significativamente soportada en una amplia inversión en tecnología.

La incorporación de los computadores personales, con su capacidad de soportar cálculos en pequeños sistemas o con la utilización de hojas electrónicas o software estadístico, permitió desarrollar capacidades analíticas a individuos o pequeños grupos de trabajo, tanto en el área de estudios

económicos como en las primeras soluciones específicas de fiscalización para asistir en el trabajo a los auditores. A partir de descarga de datos de los equipos centrales se generaban, por ejemplo, análisis comparativos de contribuyentes con otros de su mismo tamaño, actividad y ubicación. Un ejemplo de este tipo de soluciones fue el Sistema ARCO de Chile que ya en esa época incluía: a) indicadores de comportamiento expresado en número de ocurrencias: giros, declaraciones rectificativas, bloqueos, condonaciones; b) indicadores de cumplimiento: con marcas que indicaban si el contribuyente presentó o no sus declaraciones de IVA e ISR en cada período tributario; c) indicadores de volumen de operación: mostrando los volúmenes de venta de exportación e inversiones; d) indicadores de IVA: muestran las relaciones débito/crédito, nivel de los créditos, nivel de los débitos, diferencial comercial; y otros similares.

b. Las TIC y la AT en los noventa

Los noventa mostraron una mayor dependencia de las AATT a las TIC. En este período se sucedieron algunos desarrollos realmente disruptivos dentro del entorno de las AATT.

Un cambio importante en materia de arquitectura y plataforma permitió disminuir físicamente el tamaño de los equipamientos suficientes para soportar los requerimientos de procesamiento de las AATT. Muchas de ellas abandonaron los equipos de gran porte para desplegar sus sistemas centrales en equipos más pequeños pero de mayor capacidad, como el Sistema 38 o AS400 de IBM, o más generalmente equipos basados en sistemas tipo UNIX (AIX de IBM, HP/UX de HP, OSF1 de Digital o SUN/OS o Solaris de SUN Microsystems).

En ese ambiente de trabajo fueron desarrolladas aplicaciones en modalidad cliente-servidor, en la que la lógica de las aplicaciones se estructuraron de manera distribuida con los equipos centrales actuando como servidores de recursos atendiendo peticiones de muchos equipos pequeños, generalmente computadores personales.

El elemento clave de ese modelo fue el trabajo de los manejadores de base de datos relacionales, particularmente Oracle, Sybase SQL Server, MSSQL Server o Informix, que actuaban como servidor de los requerimientos de datos que eran solicitados por las aplicaciones que corrían en los clientes.

El desarrollo de las aplicaciones para los equipos clientes fueron soportados por herramientas integradas en ambientes de desarrollo específico de alta productividad orientados a objetos, sobre entornos gráficos y manejados por eventos. Por un lado el ambiente visual de las aplicaciones

pasó de un entorno simple, orientado a pantallas de 80x25 columnas a ambientes gráficos soportados en un ambiente Windows y gestionadas además del teclado por el ratón informático. Las herramientas utilizadas en las administraciones fueron variadas y de diferente tipo. Las más utilizadas fueron VisualBasic o PowerBuilder. Ejemplos de estos desarrollos se dieron en aplicaciones desarrolladas en El Salvador o Venezuela, o el sistema Tax Solutions, desarrollado por el CIAT e implantado en la República Dominicana, Haití, Cuba y los estados brasileños de Maranhão, Pará y Santa Catarina.

Las comunicaciones mudaron también de manera significativa. En las conexiones de área local que permitieron la conexión de los computadores personales a la red se impuso de manera definitiva la tecnología de Ethernet, en las conexiones entre unidades remotas existieron variaciones muy dependientes de la disponibilidad de los servicios de telecomunicaciones en cada país y que utilizaron estándares diversos como X.25, Frame Relay o ATM.

Las declaraciones de impuestos habían sido siempre preparadas por los contribuyentes utilizando formularios en papel que luego fueron captadas para ser captadas y cargadas a los sistemas de información. Algunas de las dificultades inherentes al llenado manual de declaraciones en papel:

- Elementos de identificación con problemas ya que era posible introducir errores en los números de identificación del contribuyente o el período correspondiente.
- Desplazamiento de campos y errores aritméticos.
- Inconsistencias relativas a otras declaraciones.
- Uso de formularios correspondientes a períodos diferentes al declarado.

A estos errores se sumaban los derivados del proceso de captura de datos, tanto en el realizado por la propia AT como por los prestadores de servicio, generalmente los bancos.

Una de las primeras medidas fue la generación de etiquetas en papel autoadhesivo que incluían el número de contribuyentes, su nombre y razón social, el impuesto y período que debía ser añadido a la declaración que se enviaba oportunamente a los contribuyentes para que estos los utilicen en sus declaraciones, atenuando así los problemas de identificación de las declaraciones, que eran de difícil solución para las AT.

Algunas de ellas, con limitado éxito, optaron por introducir tecnología OCR para leer con máquinas directamente las declaraciones preparadas en papel por los contribuyentes.

Durante el decenio las AATT, aprovechando la generalización de los equipos de computación personal en la sociedad, desarrollaron mecanismos para asistir a los contribuyentes con el llenado de las declaraciones mediante la creación y distribución de software destinado a preparar esas declaraciones e imprimir el documento o preparar el archivo para ser entregado a la AT.

Los métodos de trabajo fueron diversos. En España, por ejemplo el medio utilizado fue el propio papel: el software imprimía declaraciones en papel acompañados de un código de barras bidimensional que incluía todos los datos de la declaración y que luego era leído por dispositivo de captura apropiados.

En otros países se desarrolló el software con la capacidad de generar archivos para ser grabados en discos flexibles, primero, o en discos compactos después. Estos archivos eran entregados a la AT junto con la declaración en papel, como en Panamá, o sin papel, como en Argentina, o a través de la red bancaria, utilizando en cada una de las agencias bancarias software apropiado, también generado por

la AT, para leer y procesar los archivos entregados por los contribuyentes en los medios magnéticos, como en Honduras o El Salvador.

Otras AATT, en particular las anglosajonas como el IRS de los EEUU prepararon estándares para que productos de terceros pudieran ayudar a los contribuyentes a preparar sus declaraciones y generar los archivos a ser entregados a la AT.

En Brasil, en 1997, la RFB ofreció un producto denominado *Receitanet*, que se descargaba desde la Internet y que permitía preparar las declaraciones de IRPF y enviar las declaraciones a la AT por la Internet. El contribuyente no necesitaba más acercarse a la AT o a la agencia de un banco autorizado para presentar su declaración de impuestos en papel o para entregar un archivo en algún soporte magnético.

La introducción de las declaraciones asistidas por software, ya con la creación de archivos para ser entregados por medios físicos, y particularmente con la completamente electrónica entregada por la Internet constituyó el elemento tecnológico clave del decenio y trajo para las AATT una serie de oportunidades y capacidades que surgieron tanto de la mejora inmediata de la calidad de los datos de esas declaraciones como de la mayor eficiencia del procesamiento de esas declaraciones.

En este decenio las AATT implementaron de manera generalizada herramientas de software de gestión de flujos de trabajo, mediante construcción propia o con la adquisición de herramientas específicas, que permitieron fijar las estructuras para la ejecución y control de tareas secuenciales estructuradas en procedimientos administrativos que involucran a más de un actor en una o más unidades administrativas.

La incorporación de estas herramientas permitieron sistematizar elementos de gestión como la asignación de casos, la ejecución de tareas específicas, la aprobación de acciones, la preparación y revisión de documentos, la supervisión de tareas y el control por sistema del trabajo y de los tiempos empleados para los mismos. La potencialidad de incorporar criterios automáticos de control de gestión y la posibilidad de estandarizar criterios y plazos fueron muy bien aprovechadas por las AATT.

Con la integración de los sistemas orientadas a transacciones, los procesos masivos de control y los sistemas gestores de flujos de trabajo se dio un paso fundamental en relación a la automatización de tareas en las AATT. En la práctica, una cantidad de procesos se ejecutaban ya de manera permanente sin prácticamente necesidad de intervención humana. Estos procesos incluían la recepción de información de parte de los bancos sobre las transacciones efectuadas en la red bancaria, la recepción de declaraciones, la generación de comunicaciones masivas a los contribuyentes a través del correo tradicional en muchos casos o de correo electrónico en casos específicos.

Gracias a la informatización de los negocios, la mejora de las capacidades de telecomunicaciones de los países y la modernización de los sistemas de información las AATT pudieron solicitar información a los contribuyentes sobre las operaciones que realizan con terceros. Datos sobre los pagos de salarios a los empleados, los pagos por compras de bienes y contratación de servicios a terceros, los intereses pagados en inversiones, las donaciones recibidas por instituciones benéficas, la compra y venta de divisas son solo ejemplos de los múltiples tipos de información solicitada y reportada por los contribuyentes, sea como anexo a las declaraciones de impuestos, como por ejemplo en Ecuador, o como declaraciones informativas específicas, como en Colombia.

La utilización de esa información suministrada por los contribuyentes, organizada y totalizada, permitió establecer cruces de información que identificaban diferencias explícitas con los valores

declarados por los contribuyentes, o indicios de operaciones sospechosas que requerirían una acción de parte fiscalización o control de parte de la AT.

Las AATT perfeccionaron sus procesos de fiscalización gracias a la mejora de sus sistemas y herramientas, a la disponibilidad de información oportuna y de mayor calidad, a volúmenes importantes de información sobre operaciones entre contribuyentes, pudo desarrollar mejores mecanismos de selección de casos y de análisis de riesgo de incumplimiento. Estas capacidades, junto al acompañamiento de los procesos de fiscalización y de las etapas posteriores en los procesos recursivos, así como a la disponibilidad de herramientas de específicas de fiscalización en campo, ACL por ejemplo.

Una de los desarrollos importantes fue el establecimiento de auditorías de escritorio dirigidas a la revisión de situaciones más puntuales basadas en procesos de fiscalización y con carácter más masivo que las auditorías tradicionales.

Las AATT de países que cuentan con el IVA han enfrentado siempre dificultades en relación con la emisión de facturas o boletas de venta en las operaciones dirigidas a consumidores finales, particularmente en las operaciones realizadas en efectivo.

Un mecanismo adoptado por varias AATT fue la utilización con carácter obligatorio de máquinas registradoras y otros equipos fiscales, particularmente impresoras, que eran soluciones apoyadas en hardware con dispositivos de seguridad para almacenar las operaciones efectuadas de manera que las mismas no puedan ser borradas o alteradas en esos equipos y permitiendo que la AT, a través de una persona autorizada y preparada para el efecto, pueda extraer los resúmenes y detalles de las operaciones efectuadas por los contribuyentes.

Las AATT, por sí solas o con la colaboración con otros organismos públicos, desarrollaron procesos de evaluación y autorización de los equipos fiscales autorizados para ser utilizados por los contribuyentes.

Los beneficios de la adopción de equipos fiscales con memorias de seguridad fue importante en los períodos cercanos a la adopción gracias en buena medida al incremento del riesgo subjetivo perceptible por los contribuyentes relacionados con la mayor capacidad de las AATT de auditar las operaciones. Sin embargo, la modalidad de operación completamente fuera de línea de las AATT y la insuficiencia de recursos humanos de parte de ellas para visitar la totalidad de los establecimientos para extraer las informaciones de esas operaciones con regularidad fueron restando efectividad al mecanismo como elemento disuasivo en relación a las malas prácticas de algunos contribuyentes.

Entre las herramientas tecnológicas utilizadas por varias AATT durante el decenio se debe destacar los relacionados con la gestión de almacenes de datos. La gestión de los sistemas transaccionales en línea no puede competir por los mismos recursos computacionales con otros procesos de carácter analítico que trabaja con mayores volúmenes de datos correspondientes a distintos períodos. Para este propósito se adquirieron y desarrollaron herramientas que permitían extraer, transformar y cargar los datos desde los sistemas transaccionales de una o más fuentes, actuales o históricas, hacia repositorios de largo plazo que faciliten la producción de reportes, información gerencial y análisis de datos.

Las ventajas inmediatas de la incorporación de esta tecnología fueron la no afectación de los tiempos de respuesta de los sistemas transaccionales y la capacidad de concentrar información de distintos sistemas en poder de la AT. Facilitando así contornar los problemas derivados de la sustitución de sistemas de información a tecnologías nuevas con los sistemas legados aún operativos así como de sistemas departamentales o regionales.

Sin embargo, en varias AATT, la inversión realizada en esas herramientas no alcanzó el total de los objetivos previstos, tanto por las dificultades de comparaciones de datos no homogéneos, por deficiencias en la calidad de datos históricos, por las complejidades asociadas a la creación de dimensiones y dominios apropiados así como a la extracción de información para usuario final sin la participación de personal especializado.

Un elemento tecnológico que cambió la forma de trabajo de todos los funcionarios de las AATT fue el correo electrónico corporativo que pasó a constituir la forma principal de comunicación interna, reemplazado paulatinamente el uso de memorandos internos hasta convertirse incluso en un mecanismo de archivo y memoria corporativa de las instrucciones giradas, de la entrega de documentos o del cumplimiento de disposiciones.

El correo electrónico también facilitó la comunicación externa con otros organismos con que interactúa la AT e incluso con los contribuyentes. La comunicación tradicional mediante oficios o memorandos en papel fueron siendo paulatinamente reservadas para temas complejos gracias a las eficiencias que aportaba el correo electrónico, tanto las logísticas relacionadas con el costo del envío de comunicaciones como con el tiempo necesario para su entrega.

El uso de correo electrónico transformó incluso la rutina diaria de trabajo obligando a muchos administradores tributarios a invertir fracciones significativas de su tiempo a la lectura, organización y tratamiento de correos electrónicos.

c. Las TIC y la AT en el siglo XXI

La llegada del nuevo siglo fue testigo de una explosión en el uso de las TIC en la sociedad con la utilización masiva de la Internet y el desarrollo sin precedentes de la conectividad móvil y sus aplicaciones. Las AATT no fueron ajenas a estas realidades enfrentando retos, respondiendo a la demanda de la prestación de servicios cada vez más ágil y aprovechando las oportunidades para mejorar el control.

El advenimiento de la Internet y la popularización de sus plataformas contribuyó al reemplazo de manera casi generalizada de las soluciones cliente-servidor por una plataforma de n-capas con la interfaz gráfica soportada por navegadores de Internet.

Los actuales centros de datos se caracterizan por tener un enorme conjunto de servidores, con diferentes propósitos y redundantes, generalmente de costo menor que equipos de propósito general más antiguos destinados a brindar servicios específicos y redundantes.

Este tipo de estructura se soportó sobre una de dos estrategias. Por un lado el mundo Windows soportado por el sistema operativo Windows Server, el manejador de bases de datos SQL Server y el entorno de desarrollo .net y sus lenguajes de programación soportados, particularmente C#. Por el otro, el mundo UNIX (AIX, Solaris o HP/UX) - LINUX con manejadores de base de datos relacionales, generalmente Oracle, y entornos de desarrollo soportados por la plataforma JAVA EE para soportar el desarrollo y despliegue de servicios sobre servidores de aplicaciones.

Los desarrollos de la capa de presentación estaban dirigidos a navegadores de Internet de propósito general, con mayor independencia del entorno de hardware en el que operan, hicieron uso extensivo de las bondades de los estándares de HTML, CSS y JavaScript como un lenguaje interpretado en el ambiente de ejecución del navegador.

La incorporación de esta tecnología reemplazó significó un retorno a un modelo centralizado

de ejecución de software, a diferencia del que había primado durante el decenio anterior que fue en general distribuido para ejecución de los clientes. Este entorno centralizado permitía el despliegue de las aplicaciones de manera altamente controlada dentro exclusivamente del centro de datos, desde dónde se sirven las páginas a los navegadores de internet con los elementos visuales y los *scripts* de ejecución local. Con esto se mitigó dos de los grandes problemas del modelo anterior relacionado con la distribución de actualizaciones de software y las restricciones de actualización de equipos con el paso de tiempo asociados a requerimientos específicos para ejecución de software.

Otro de los cambios muy importantes dentro del decenio provino de la opción de utilizar la Internet pública como medio de comunicación para varios puntos de las redes de área ancha de las AATT utilizando redes virtuales privadas, disminuyendo así la complejidad y costos de conexión de oficinas pequeñas e incluso de equipos individuales.

La incorporación de la tecnología de virtualización, y sus equipos de tipo hipervisor, en particular la capacidad de preparar, instalar y ejecutar servidores virtuales que ejecutan con independencia de los equipos físicos. Más allá de los beneficios puramente tecnológicos asociadas a la seguridad, maximización de recursos, administración de equipos o respaldos, las AATT lograron un actualización de equipos menos dependiente de las complejas regulaciones para adquisiciones de equipos.

A finales del decenio se consolidó la vigencia de un nuevo modelo de arquitectura de aplicaciones en la que los recursos tecnológicos, tanto de software, de hardware o de plataforma empezaron a prestarse en la modalidad de servicios por demanda sobre la Internet, permitiendo la ejecución de tareas y el almacenamiento de datos en centros de datos de terceros. Pocas AATT están haciendo uso extensivo de esta nueva plataforma. Entre ellos destacan el SAT de México.

Una de los cambios más disruptivos en el decenio fue permitido por la ubicuidad de la Internet. Las AATT desarrollaron servicios que

los contribuyentes podían utilizar desde sus propios computadores. Estos servicios, iniciados ya en el decenio pasado fundamentalmente como mecanismo para divulgar información, fueron extendiéndose en este decenio a las distintas áreas de actuación de la AT.

Los procesos de inscripción de contribuyentes y actualización de datos, la presentación de declaraciones, las consultas a la cuenta corriente, la gestión de solicitudes, la presentación de recursos administrativos, la emisión de certificados, las solicitudes de devoluciones o reintegros, la adhesión a regímenes especiales o a beneficios temporales asociados a amnistías tributarias fueron trasladándose a la Internet y permitiendo que la gestión de los mismos sea ejecutada, o al menos iniciada, directamente por los contribuyentes.

Esa suerte de dar la vuelta a la ventanilla de atención para que el contribuyente directamente se auto-atienda ha tenido mucho éxito en las AATT, no solo por la mejora en la eficiencia que se obtiene naturalmente por el incremento exponencial de puntos de atención, sino también, y tal vez sobre todo, por el acostumbramiento de los contribuyentes a ese tipo de tareas al actuar como ciudadanos digitales en que gestionan sus asuntos en diferentes sitios.

Para las AATT esta capacidad de autogestión y la prestación de servicios electrónicos trae un sinnúmero de oportunidades que surgen de la mejor prestación de servicios, la minimización de errores, la disminución de criterios subjetivos en la atención a los contribuyentes y la disminución de contacto directo con los contribuyentes en tareas rutinarias.

Sin embargo, trae también enormes retos que obligan a las AATT a reformular sus procesos. Estos servicios son, por su propia naturaleza, demandantes de otro tipo de asistencia, por lo que la creación de centros de llamadas de atención resultó casi mandatario. Por otro lado, el horario de operación de esos servicios es de 24 horas, siete días a la semana. De hecho, es bien sabido que la presentación de declaraciones, por ejemplo, se concentran en el último día y en algunos casos en la última hora del último día. Además de la

necesidad de atender contribuyentes a cualquier hora del día, las AATT pasaron a multiplicar por mil el número de usuarios potencialmente en línea utilizando sus sistemas de información. Un sistema que diez años atrás tenía en cada servidor de la AT un usuario potencial pasó a tener en cada contribuyente un usuario potencial.

Con esta expansión vinieron los retos asociados a la seguridad, tanto de mantener operativos los sistemas con niveles de disponibilidad muy altos a pesar de las sobrecargas legítimas o deliberadas que atentan contra la estabilidad de los sistemas, como a la protección de los sistemas ante ataques informáticos desde dentro o fuera de las administraciones destinadas a obtener, o peor aún alterar, informaciones no autorizadas.

La información obtenida sobre las operaciones que los contribuyentes realizan con terceros alcanzó niveles sin precedentes, en volúmenes tanto de datos como de informantes, con piezas de información cada vez más complejas. La utilización de formatos estándares como XML y de esquemas de tipo XSD permitieron a los contribuyentes validar en el momento de preparación muchos de esos archivos de información antes de su envío. El incremento en el reporte de información obligó a las AATT a enfrentar retos en relación al cumplimiento, en relación tanto a la frecuencia de entrega como en relación a la calidad de los datos.

Gracias a la disponibilidad de información y a la posibilidad de entregar servicios en línea a los contribuyentes a través de la Internet con buenos niveles de ejecución, algunas AATT empezaron a ofrecer declaraciones pre-llenadas, particularmente del ISR, en las que se presentan a los contribuyentes con la información suministrada por los terceros. Elementos como los ingresos provenientes del empleo, de los intereses ganados por ahorros y plazos fijos, operaciones en bolsa, dividendos entregados por empresas, así como gastos en salud, intereses en préstamos hipotecarios para vivienda o créditos por cargas familiares, se presentan llenos.

De esta manera los contribuyentes pueden verificar la información, complementarla o corregirla, o aceptarla si es completa y correcta y presentarla.

La responsabilidad sobre la declaración continúa siendo del contribuyente, pero la apreciación sobre la utilización del sistema es altamente positiva. Se eleva el cumplimiento voluntario, se disminuye la necesidad de acciones de control masivo sobre la base de cruces de información ya que los mismos son solventados al inicio del proceso y se incrementa la sensación de riesgo subjetivo.

Durante el decenio, y particularmente en América Latina, se dio uno de los desarrollos más interesantes gracias a la instrumentación de la factura electrónica y documentos equivalentes. Las facturas electrónicas son documentos fiscales que reemplazan completamente a las facturas en papel y que están firmadas digitalmente, generalmente bajo una infraestructura de PKI. A diferencia de las implementaciones en otros lugares del mundo, en América Latina, el factor decisivo para la implementación fue la participación de la AT tanto en la gestión del proyecto, como en la definición del estándar nacional y de uso obligatorio.

Los contribuyentes que facturan electrónicamente preparan sus facturas, que deben entregar a los compradores de bienes o servicios en formato electrónico, o subsidiariamente la representación impresa. Las facturas son enviadas a la AT de manera posterior, como en Chile, o incluso antes de que la transacción se perfeccione para autorización previa, como en Brasil. El envío a la administración puede ser directamente como en Ecuador o Perú, o mediante la participación de terceros autorizados, como en México.

En los distintos países se inició la utilización de la factura electrónica con carácter voluntario. Paulatinamente se fueron agregando grupos de contribuyentes a la obligatoriedad de facturar electrónicamente. Actualmente, el número de documentos electrónicos en poder de las AATT supera los treinta mil millones, proveniente de más de cinco millones de emisores. Los países con desarrollos más consolidados de documentos electrónicos son Argentina, Brasil, Chile, Ecuador y México; seguidos de cerca por las implementaciones de Perú y Uruguay.

Los volúmenes de datos asociados a las facturas electrónicas en los países con implementaciones

consolidadas son mayores en órdenes de magnitud a cualquier conjunto de datos anterior. Las demandas tecnológicas que impuestas por esos volúmenes tecnológicos son enormes, como son enormes las posibilidades de análisis de información que van más allá del cruce de información para comparación con las compras y ventas reportadas por los contribuyentes en sus declaraciones, o incluso del pre-llenado de esas declaraciones. El análisis de esos datos, en conjunto con otros del contribuyente ya en poder de la AT o obtenible por otros medios, incluyendo las operaciones financieras, aduaneras, y hasta la presencia y actuación en redes sociales permiten inferir indicios sobre incumplimientos tributarios de los contribuyentes, e incluso predecir el comportamiento de los contribuyentes.

Desarrollar esas capacidades requieren incorporar conocimientos y habilidades dentro de las AATT. Estos conocimientos y habilidades incluyen: análisis de grandes volúmenes de datos –*big data*–, herramientas de ciencia de datos, análisis de redes sociales, aspectos de inteligencia artificial, en particular aprendizaje de máquinas –*machine learning*– y redes neuronales. Al mismo tiempo requieren la incorporación de nuevos esquemas de bases de datos. Para estos volúmenes de datos y el tipo de procesamiento, las bases de datos relacionales no son suficientemente rápidas por lo que prevemos prever la incorporación de manejadores de base de datos basados en almacenamiento distribuido, como *Hadoop*, o bases de datos orientadas a columnas.

La interoperabilidad con otros sistemas permitió validar informaciones lo más temprano posible, incrementar el nivel de automatización, e incluso, en algunos casos, integrar estas interacciones dentro de flujos específicos de trabajo.

Tal vez el área primera y más evidente de esa interoperabilidad se da en el registro de contribuyentes, en que al momento mismo de incorporar un contribuyente al registro se realizan consultas y extracciones de datos en línea de los sistemas electoral o de registro civil que tiene el país, o de los registros públicos en donde se registran la creación de compañías y las modificaciones en su composición de accionistas así como de los nombramientos de

sus representantes legales. La posibilidad de errores asociados a fallas en la identificación de personas, incluyendo problemas de duplicidades desaparecen y permiten su reacción. Otros ejemplos incluyen por ejemplo la posibilidad de consultas sobre el estado de situación de contribuyentes por parte del sistema de compras públicas.

La demanda de intercambio de información automático y espontáneo, entregando y recibiendo datos de otras AATT con las que exista convenios de intercambio, así como la recepción de reportes país por país, una de las iniciativas del proyecto BEPS, van a incrementar las demandas de recepción de información y de interoperabilidad con sistemas externos.

Durante el decenio el cambio más significativo introducido por las TIC en el entorno de trabajo viene de la mano de la movilidad. Funcionarios de las AATT, a través de sus equipos móviles, aún fuera de su oficina, de su ciudad del país mantienen, a través de correo electrónico, mensajería instantánea o acceso remoto a los sistemas de información, una interacción con el ambiente de trabajo que se extiende físicamente al espacio de la oficina y temporalmente a las horas de trabajo.

La presencia física de las personas en las AATT no es indispensable para ejecutar acciones, recibir o impartir instrucciones y acompañar los procesos y resultados de las áreas y tareas bajo responsabilidad de esas personas. En términos prácticos podemos afirmar que para muchos de los administradores de trabajo, el horario de trabajo efectivamente se ha extendido.





4

LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA Y LOS TRIBUNALES FISCALES ADMINISTRATIVOS

4

LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA Y LOS TRIBUNALES FISCALES ADMINISTRATIVOS

Juan F. Redondo y Javier Paramio

En el discurso de apertura de la Asamblea Constituyente del CIAT, celebrada en la Ciudad de Panamá del 1 al 10 de mayo de 1967, Sheldon S. Cohen, Comisionado del IRS de los EEUU señaló: *“Como administradores tributarios, creo que estamos obligados a lograr que no haya arbitrariedad y falta de respeto hacia los contribuyentes. El respeto engendra respeto. Nuestros cargos y los de nuestros empleados que tratan con los contribuyentes no nos dan la condición superior de privilegiados. Por el contrario, somos servidores públicos. Por lo tanto, debemos aplicar vigorosamente las leyes impositivas, pero con respeto en todo momento, para los derechos que tiene el contribuyente de recibir un trato justo y equitativo de acuerdo con la ley”*.

Quizá sea esta la primera piedra sobre la que se asienta el esfuerzo realizado por el CIAT a lo largo de su historia por establecer una relación equilibrada entre las facultades de la AT y los derechos de los contribuyentes. Esfuerzo que se evidencia en las materias abordadas en las distintas Asambleas Generales celebradas por el CIAT en sus 50 años de existencia y, desde luego, en las diversas versiones del Modelo de Código Tributario del CIAT –cuya primera edición fue publicada en 1997– que han contribuido a mejorar desde un punto de vista técnico y jurídico la regulación que el CIAT promueve en esta materia.

a. La relación fisco-contribuyente en las Asambleas Generales del CIAT

Las primeras Asambleas Generales del CIAT, si bien centraban su atención en los retos organizativos de las AATT, abordaron también extensamente el tópico de cómo lograr una buena relación fisco-contribuyente. Así se refleja, por ejemplo, en las Asambleas Generales de Buenos Aires en 1968, Ciudad de México en 1969 y, sobre todo, en la de Montevideo en 1970, que examinó la relación fisco-contribuyente desde la perspectiva de la adopción de medidas y mecanismos para fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias mediante el análisis y difusión de distintas experiencias en la implantación de servicios de asistencia al contribuyente.

En palabras del Dr. Manuel Rapaport, consultor del BID, en la Asamblea General de Montevideo, *“los impuestos modernos de base amplia que en las últimas décadas*

se han introducido y se aplican en América Latina están estructurados de tal forma que la participación del contribuyente es preponderante en la determinación del gravamen y su pago. Así el cumplimiento voluntario del contribuyente constituye el gran auxiliar para administrar un sistema moderno de tributos”.

Las cuestiones derivadas de la educación tributaria y de formación de la conciencia fiscal, entendidas en un sentido muy amplio y estrechamente relacionadas con las medidas dirigidas a favorecer el cumplimiento voluntario, ocuparon un lugar prominente en esos años. Sirva como ejemplo la intervención en Montevideo de George F. Davidson, Presidente de la Canadian Broadcasting Corporation, que insistía en que es responsabilidad de los legisladores y administradores tributarios: *“hacer que su legislación sea tan sencilla y comprensiva como sea posible (...), hacer que su legislación se entienda por medio de varias formas de publicidad y, por último, brindar toda clase de ayuda y asistencia durante el proceso de puesta en vigor”.*

En las conclusiones de diversas ponencias en materia de fiscalización del IVA presentadas en esta misma Asamblea se menciona como factor de éxito de la fiscalización la existencia de: *“poderes y facultades adecuados de la AT, que le permitan mediante un justo equilibrio, recaudar en término y tener conocimiento cabal de los hechos y actos de los contribuyentes sin detrimento de los derechos individuales y de defensa de los contribuyentes”.*

En la Asamblea General de Rio de Janeiro celebrada en 1971 se introduce un importante elemento de discusión en esta relación fisco-contribuyente: el control del fraude fiscal, la imposición de sanciones y la persecución de los delitos fiscales. Decía a este respecto, Randolh W. Throer, Comisionado del IRS de los EEUU: *“Reconocemos que un eficiente programa contra el fraude, debidamente balanceado con programas de soporte tales como fiscalización, recaudación, etc., puede ser usado como un método extremadamente eficaz para promover el cumplimiento de las leyes tributarias. Reconocemos también que puede generar abusos, si es usado para oprimir algunas clases de contribuyentes, sea por simple capricho o a*

propósito. Estamos continuamente alerta para evitar una distorsión de la meta del programa”.

Los asuntos tratados en la Asamblea General de Ciudad de Guatemala en 1973 constituyen el fiel reflejo de lo que ya era en esos momentos una preocupación generalizada entre las AATT miembros de la organización. Su *leit motiv* fue “la integración fisco-contribuyente” y las ponencias presentadas abordaron las distintas experiencias en la relación con los contribuyentes tanto en materia de prestación de servicios de asistencia y ayuda como en la realización de campañas publicitarias para motivar al pago de impuestos.

Pero esta Asamblea también sirvió para sentar las bases teóricas del respeto a los derechos de los contribuyentes en materia sancionatoria. Así se refleja en la ponencia presentada por el Dr. Narciso Amorós Rica en torno al papel de la sanción en las relaciones fisco-contribuyente cuando afirmaba: *“La mejora de las relaciones entre el contribuyente y el fisco depende también mucho del papel que éste último adopte en la relación tributaria. La AT ha de considerarse sometida a la ley en todas sus actuaciones y no pensar que ésta solamente afecta a los contribuyentes, evitando que el constante incumplimiento que supone un correlativo incremento de las sanciones y el mantenimiento de una incertidumbre, termine por socavar la confianza recíproca. La AT no puede ser dominante y avasalladora de forma que el contribuyente aparezca empequeñecido e insignificante”.*

La Asamblea General celebrada en Puerto España en 1978 ofrece una amplia discusión dogmática sobre la concepción del principio de legalidad en materia fiscal, concebido inicialmente como un mecanismo de protección del contribuyente frente a la AT, que evoluciona hasta constituir el corolario del principio de jerarquía normativa – tan trascendente en materia fiscal– y, sobre todo, por caracterizar la relación del contribuyente con el fisco como una relación sujeta al imperio de la ley.

En la Asamblea General celebrada en Washington D.C. en 1980 el profesor español Gabriel Casado Ollero indicaba: *“También en el ámbito que ha venido ocupando la relación jurídico-tributaria,*

en sentido estricto, puede apreciarse una sensible mutación de la posición del contribuyente en sus relaciones con la Hacienda Pública. En efecto, no es difícil constatar cómo la supremacía de la AT y la situación de sujeción del contribuyente, se han ido paulatinamente transformando en una relación de paridad en las que la actuación de ambas partes se haya sometida al imperio de la ley, y en las que sus respectivos intereses tienden a estar de idéntico modo tutelados por la norma fiscal. Ello ha supuesto, dicho en otros términos, que el anterior status del contribuyente-súbdito haya ido transformándose en el de ciudadano-contribuyente, frente al cual el ente impositor sigue conservando las facultades que el ordenamiento jurídico le reconoce para la actuación de sus intereses en el ejercicio del poder de imposición, pero situado en una par conditio con el contribuyente, en cuanto a la forma y al procedimiento por medio del cual aquel poder actúa”.

En la Asamblea General celebrada en 1984 en Cartagena de Indias numerosas delegaciones expusieron medidas concretas y prácticas en esta materia orientadas por la necesidad de un sistema jurídico fundamentado en el cumplimiento voluntario, disuasorio del incumplimiento y basado en un principio de simplificación de obligaciones formales y materiales.

El eje central de la Asamblea General de Buenos Aires en 1986 es precisamente la simplificación tributaria, entendida como principio irrenunciable que debe regir el proceso de formación, elaboración y aprobación de la legislación tributaria sustantiva y como principio informador de los procedimientos administrativos de recaudación, auditoría y de asistencia e información al contribuyente.

En la Asamblea General de Washington D.C. de 1991 celebrada bajo el lema “Estrategias de la AT para la década de los 90”, Edison Gnazzo, Secretario Ejecutivo del CIAT, hizo balance de esta cuestión y concluyó que los “miembros del CIAT han prestado especial atención de la relación fisco-contribuyente, particularmente en lo relativo a la aspectos de asistencia información y educación” y se ha reconocido que “la más estrecha relación entre ambas partes constituye un elemento fundamental para asegurar el mejor cumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente”, afirmación que es plenamente vigente y que se ha ido perfeccionando con la introducción en esta relación de las posibilidades que ofrecen las nuevas tecnologías que al tiempo que facilitan la relación fisco-contribuyente posibilitan que la AT sea más eficiente y eficaz.

Como conclusión y, en palabras de Claudino Pita, Ex-Secretario Ejecutivo del CIAT: “Si dentro de la problemática tributaria cabría señalar algún cambio notorio operado en la última década, éste es el de la nueva concepción de la AT y de sus objetivos, especialmente en los países de América Latina. Superando la visión fiscalista, de definir a aquella AT como un ente meramente recaudador, de ejecución mecánica e impersonal de las normas tributarias, surgió una nueva orientación que incorpora la noción de servicio como un elemento fundamental en el quehacer de las AATT. Esto significa que, más que como un organismo represor del incumplimiento, la AT debe actuar como promotora de ese cumplimiento, especialmente, mejorando su imagen frente a los contribuyentes a través del respeto de sus derechos y la facilitación del cumplimiento de sus obligaciones”.

Como se ha podido ver en este apretado repaso histórico, el CIAT ocupa un papel protagonista en ese proceso de transformación y cambio que también se aprecia en la trayectoria de las ediciones del Modelo de Código Tributario patrocinadas por el CIAT desde 1997.

b. La relación fisco–contribuyente en el Modelo de Código Tributario del CIAT

La primera versión del Modelo de Código Tributario del CIAT (en adelante MCTCIAT) publicada en 1997 trató de dar respuesta a los profundos cambios experimentados por las AATT a los que nos hemos referido con anterioridad: la incorporación de la noción de servicio y asistencia al contribuyente, la orientación hacia el fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, el impacto de las nuevas tecnologías, etc. Sin embargo, este modelo fue objeto de crítica desde sectores profesionales y académicos que entendieron que contenía disposiciones contrarias a los principios de legalidad, igualdad entre las partes de la relación jurídica tributaria, seguridad jurídica, debido proceso en las actuaciones de la AT y tutela jurisdiccional efectiva y, especialmente en el ámbito sancionador, de presunción de inocencia, culpabilidad y doble instancia.

En la revisión del modelo llevada a cabo en 2006 se introdujeron mejoras en la estructura y sistemática del texto, se adoptaron nuevas regulaciones en materia de revisión de actos y se incorporaron disposiciones en materia de tributación internacional y de las nuevas tecnologías en la AT. Sin embargo, no fue posible avanzar en un nuevo título de infracciones y sanciones tributarias manteniéndose la redacción del modelo anterior objeto de tantas críticas.

El transcurso del tiempo y, sobre todo, la necesidad de ofrecer respuestas más ambiciosas a los retos actuales de la aplicación del derecho tributario, aconsejaron una nueva revisión del MCTCIAT

publicada en 2015 que introduce importantes novedades en todos sus títulos y, en cuanto a la relación fisco-contribuyente, profundiza en medidas que superan desequilibrios anteriores consolidando una regulación técnicamente más avanzada. En palabras del profesor Taveira Torres “...a chegada do novo Modelo de Código Tributário do CIAT, como oportunidade para reascender diálogos acadêmicos sobre eventuais mutações do Código Tributário vigente, desde que sob a inspiração dos direitos fundamentais, além de outros aspectos pertinentes ao aperfeiçoamento da legislação tributária. E será particularmente relevante ao atual quadro das demandas de reformas, para melhorar a qualidade de arrecadação e as atividades do Fisco, propiciar maior segurança jurídica aos contribuintes e estimular as atividades econômicas do País, com transparência, compliance e justiça fiscal”.

Partiendo, por tanto, de la definición de relación jurídico-tributaria (artículo 19 del MCTCIAT) como pluralidad de vínculos –obligaciones, deberes, derechos y potestades– entre el Estado y los obligados tributarios, examinaremos a continuación los derechos recogidos explícitamente en el MCTCIAT de 2015 y los derechos derivados de las obligaciones de la AT y, posteriormente, examinaremos los deberes de los contribuyentes.

El artículo 75 del MCTCIAT 2015 consagra explícitamente los siguientes derechos y garantías de los obligados tributarios:

- El derecho del obligado tributario a ser tratado con imparcialidad y ética por el personal al servicio de la AT y derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes tributarios, de manera que no puedan cederse a terceros más que en las concretas excepciones establecidas en el artículo 117 del MCTCIAT que establece la correlativa obligación de sigilo de los funcionarios y de cuya violación se derivarían bien infracciones disciplinarias bien la posible existencia de delito. Las excepciones a este carácter reservado se fundamentan en la protección de determinados bienes jurídicos (persecución de delitos, protección de menores, prevención del blanqueo de capitales o colaboración con otras AATT).
- Derecho a ser informado y asistido por la AT, a formular consultas y a no proporcionar los documentos ya presentados. En concreto, el artículo 99 establece que la AT proporcionará

asistencia a los obligados tributarios mediante la programas informáticos, formularios de declaración completos, estará obligada a la elaboración de información actualizada en sitios web de criterios interpretativos así como a la realización de reuniones informativas especialmente en los períodos de declaración. De igual modo, el MCTCIAT en su artículo 100 propone una regulación muy completa de las consultas tributarias que permite su realización trascurrido el plazo de declaración. Destaca también el carácter vinculante para la AT en la medida que el criterio favorezca los intereses del peticionario previéndose que cualquier cambio de criterio posterior surtirá efectos únicamente sobre obligaciones no vencidas. Además, este efecto vinculante se extiende a otros obligados que se encuentren en una situación sustancialmente idéntica a la de los hechos que motivaron la consulta.

- Derecho a la devolución de los ingresos indebidos que procedan, a la aplicación de la prescripción de la acción de liquidar e imponer sanciones así como a la no aplicación de intereses, recargos o sanciones en el caso de cambios o modificaciones en criterios interpretativos no expresamente publicitados. En materia de prescripción el MCTCIAT establece como novedad que deba ser declarada de oficio o a solicitud del interesado, retrotrayendo sus efectos al momento del cumplimiento del plazo de prescripción. Contiene además una regulación muy detallada de este modo de extinción de las obligaciones tributarias fijando casos muy taxativos para extender el plazo de prescripción y los supuestos cerrados de causas de interrupción de la prescripción. En cuanto a su alcance, el MCTCIAT incorpora la previsión de que la prescripción del derecho de la AT para determinar un tributo no impide la obtención y utilización de la información sobre hechos o situaciones producidas en dicho período para la determinación en periodos no prescritos. Además, prevé que el pago de la obligación prescrita no implique la renuncia a la prescripción ganada dando derecho a la devolución de lo pagado.
- Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte y a acceder a las actuaciones administrativas así como el derecho al conocer la identidad del personal bajo cuya responsabilidad se tramitan dichos procedimientos. Así resulta también del artículo 78 del MCTCIAT que parte de la idea de que el conocimiento por los interesados de las actuaciones asegura la defensa de sus derechos y evita arbitrariedades. Lógicamente, este derecho se limita en el supuesto de que las actuaciones no hubieren concluido. En esta misma materia, se incluye el derecho a ser informado del inicio y alcance de las actuaciones fiscalizadoras mediante la correspondiente notificación del documento de inicio de actuaciones que debe estar fundado en una orden proveniente de autoridad competente.
- Finalmente, el MCTCIAT recoge en el derecho a la corrección de las declaraciones, a impugnar los actos que le afecten y obtener un pronunciamiento, el derecho al debido proceso y a presentar alegaciones y pruebas. Para tutelar estos derechos el MCTCIAT, siguiendo la tendencia general en los distintos países de América Latina, propone la creación del Defensor del Obligado Tributario concebido como un ente independiente de las AATT encargo de velar por la efectividad de los derechos de los contribuyentes.

El MCTCIAT opta por incluir este listado abierto de derechos y garantías de los obligados tributarios al amparo de la función “didáctica” del modelo pero siendo consciente de que su no inclusión no afectaría su efectividad. Ahora bien, junto con estos derechos, es importante resaltar en este análisis los derechos que resultan de obligaciones de la AT, entre los que destacan los siguientes:

- En materia de criterios interpretativos de las normas tributarias, el artículo 18 del MCTCIAT prevé que los criterios de carácter general deban ser dados a conocer por la AT y ser de observancia obligatoria para ella –no así para los administrados–. La modificación del criterio deberá darse a conocer específicamente y no podrá afectar a las situaciones dadas durante la vigencia del criterio anterior.
- En materia de responsabilidad tributaria destaca la regulación propuesta por el MCTCIAT cuando en su artículo 40 aclara que ésta solo alcanza a la obligación principal y no a las sanciones

—excepto el caso de quienes sean causantes o colaboren en la realización de la infracción—. También recoge la necesidad de que la responsabilidad sea declarada mediante un acto administrativo, previa audiencia del interesado, que señale expresamente las circunstancias determinantes y el alcance de la responsabilidad introduciendo la regla novedosa de que el responsable podrá impugnar tanto el supuesto de la responsabilidad como la deuda de la que se le hace responsable excepto que ésta haya quedado firme. Asimismo, el MCTCIAT prevé que la responsabilidad solidaria no se presume sino que deberá ser establecida por ley.

- Por otra parte, el artículo 46 del MCTCIAT dispone que los obligados tributarios podrán actuar por medio de representante, designación que podrá recaer en cualquier sujeto a elección del obligado tributario.
- En las reglas de domicilio, el MCTCIAT opta por otorgar prevalencia a criterios objetivos (residencia, lugar de ejercicio de actividades, etc.) contemplándose que, dentro de los criterios anteriores, el obligado tributario pueda elegir un domicilio.
- En el capítulo correspondiente a la determinación de la obligación tributaria, el MCTCIAT contempla la presunción de certeza de las declaraciones presentadas por los obligados sin perjuicio del derecho de la AT para verificar la exactitud de estas declaraciones (artículo 53) limitando a supuestos concretos los casos en los que la AT puede acudir a la determinación de oficio de la obligación tributaria (artículo 55).
- El MCTCIAT establece el orden de imputación de pagos que, además, deberá ser seguido por la AT cuando se trate de pagos voluntarios sin indicación de la deuda. En este mismo contexto, el MCTCIAT prevé que el obligado tributario pueda pedir aplazamiento o fraccionamiento de pago de las deudas tributarias cuando su situación económico-financiera le impida de forma transitoria efectuar los pagos en los plazos establecidos y en el artículo 64 del MCTCIAT se prevé la compensación de deudas con créditos por tributos tanto de un modo automático —en los casos previstos por la Ley— como a instancia del obligado tributario.
- En materia procedimental, además del artículo 78 sobre acceso a las actuaciones antes comentado, el MCTCIAT prevé la notificación a los interesados de las resoluciones y actos que afecten a sus derechos e intereses ofreciendo una regulación muy completa y actualizada sobre las notificaciones, las formas, el lugar o dirección de notificación, las personas que pueden recibirlas, y los modos de practicarla.
- El artículo 88 del MCTCIAT prevé en materia probatoria que la obligación de aportar prueba se entienda cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la AT y que puedan invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho. Es muy interesante la regla contemplada en el MCTCIAT en torno a que los elementos de la obligación tributaria comprobados o investigados en el curso de un procedimiento que hubiere concluido con una liquidación previa no podrán ser objeto de un procedimiento de fiscalización posterior.
- En este mismo ámbito procedimental, el artículo 95 del MCTCIAT recoge la obligación de resolver de la AT de manera que, si transcurrido el plazo respectivo no se ha resuelto el procedimiento de que se trate, el interesado pueda entender desestimada su petición e iniciar la vía de recurso. También se recoge la posibilidad de interponer ante el titular de la AT quejas por omisión o retardo y la potestad de interponer los correspondientes recursos.
- En el procedimiento de gestión, el MCTCIAT contempla el derecho de los contribuyentes a reclamar la restitución de lo pagado indebidamente (artículo 119) o del exceso pagado debidamente por aplicación de la reglas de los diferentes tributos previéndose el correspondiente devengo de intereses de demora. Del mismo modo, el MCTCIAT recoge el derecho a corregir las declaraciones (artículo 124) previéndose, en los distintos procedimientos, un plazo para formular alegaciones (artículos 125 y 130).

Uno de los aspectos más destacados del MCTCIAT de 2015 son los acuerdos conclusivos, consagrando un mecanismo de culminación de actos tributarios que busca establecer una relación de mayor igualdad entre la AT y los obligados tributarios y reducir la litigiosidad. En el procedimiento de fiscalización propuesto en el MCTCIAT (artículo 130) se contemplan normas tales como la necesaria notificación de los conceptos y alcance de la fiscalización, la necesaria autorización judicial cuando se trate de actuaciones en domicilios, el plazo máximo para la terminación de las actuaciones, la necesidad de un plazo para audiencia al interesado, etc. En el procedimiento de cobro ejecutivo se introduce una norma para la paralización de la enajenación de los bienes en tanto la liquidación no sea firme.

El MCTCIAT contiene un novedoso Título IV relativo a Infracciones y Sanciones que supera con mucho la regulación propuesta en las ediciones anteriores del modelo reforzando el carácter subjetivo de las infracciones tributarias y enfatizando en los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad subjetiva, proporcionalidad y no concurrencia. En el apartado relativo a las sanciones, el MCTCIAT propone una regulación muy detallada que permita la graduación de las mismas de manera que el importe de la sanción se adecue a las circunstancias concurrentes en la infracción.

En el Título V relativo a los procedimientos de revisión de actos, junto con los procedimientos especiales de revisión, el MCTCIAT opta por incorporar la propuesta de dejar la opción a los obligados de recurrir en la vía administrativa antes de acceder a la impugnación de actos en la vía jurisdiccional. Asimismo, se contempla, como paso previo a la vía jurisdiccional, la posibilidad de las AATT de revisar los actos a través del recurso de reconsideración y se propone la creación de Tribunales Fiscales Administrativos especializados en el ámbito tributario.

Al igual que en la regulación propuesta para los derechos y garantías de los contribuyentes, los deberes de los obligados tributarios son recogidos de un modo específico por el MCTCIAT resultando otros de las facultades de la AT.

El MCTCIAT, tras caracterizar las obligaciones tributarias materiales y formales, contiene una categorización de los distintos tipos de obligados tributarios. Entre éstos, destacan los denominados agentes de retención y los agentes de percepción siguiendo con ello la tendencia general en muchos países de América Latina de incorporar agentes de recaudación dada su efectividad en la cobranza de los tributos.

Junto con éstos, la norma propuesta ofrece una exhaustiva regulación de los responsables tanto solidarios como subsidiarios. Entre los deberes recogidos expresamente en el MCTCIAT, destaca la obligación de designar un representante con domicilio en el país que incumbe a los obligados tributarios que no residan en dicho país (artículo 48), las reglas correspondientes al domicilio tributario y, sobre todo, la obligación de comunicar los cambios de domicilio tributario en la forma y medios que determine la propia AT.

Asimismo, se establece que la determinación de la obligación tributaria se efectuará de acuerdo con la declaración de los obligados tributarios (artículo 53) reconociéndose en el artículo 58 la obligación principal de pago dentro de los plazos que establece el propio modelo.

El **artículo 113** del MCTCIAT constituye el marco general de las obligaciones específicas que son objeto de un desarrollo posterior en el propio modelo. Destaca, en este sentido, el deber de inscripción en los registros de la AT, el de presentar declaraciones, comunicaciones y autoliquidaciones. El de llevar y conservar los libros de contabilidad y registros tributarios, el de consultar el buzón electrónico asignado por la AT, el deber de respaldar las operaciones de enajenación o transferencia de bienes y prestaciones de servicios mediante los correspondientes comprobantes, el deber de suministrar información exigida con carácter general o mediante la atención a los requerimientos individualizados de información así como el de atender a la AT y prestarle la debida colaboración.

El modelo opta por una regulación muy detallada de los deberes de información de terceros, esenciales para la aplicación de los actuales sistemas tributarios, previendo requerimientos individualizados de información bancaria. Del mismo modo, contiene una regulación muy detallada de los deberes relativos a la fiscalización y a la recaudación así como los deberes específicos que afectan a los funcionarios públicos.

Podemos, por tanto, concluir que la versión del MCTCIAT del 2015 delimita de forma clara y precisa las atribuciones y obligaciones de la AT y los derechos y garantías de los contribuyentes, dando cumplida respuesta a la necesidad de mejorar y consolidar esta relación siguiendo las tendencias marcadas por el CIAT a lo largo de sus 50 años de existencia que, desde un principio, apostó por constituir una relación equilibrada acompañada a la evolución de las propias AATT.

c. Los Tribunales Fiscales Administrativos

El análisis comparado de los órganos colegiados que tienen encomendada la resolución de las controversias que pueden suscitarse entre la AT y los ciudadanos, ofrece una casuística muy amplia, tanto en cuanto a la propia existencia de dichas instituciones como en cuanto a su configuración y características básicas.

En efecto, de un lado, únicamente en algunos países puede constatarse la existencia de órganos colegiados de resolución de recursos en materia tributaria, que desarrollan su función en un marco distinto y previo al de aquéllos que se encuadran en el ámbito del Poder Judicial, y que están diferenciados y separados de los que tienen encomendada la aplicación de los tributos en sus diferentes fases.

Por otra parte, con frecuencia pueden observarse diferencias sensibles entre ellos en diversos aspectos, por ejemplo, en el relativo a su ámbito competencial, ya que, aún cuando se refiera básicamente, en general, a la materia tributaria, junto a los casos en los que tienen encomendada esta materia en exclusiva se hallan otros en los que su facultad revisora se extiende a otros ámbitos, tales como el relativo al reconocimiento de pensiones de retiro o jubilación de los funcionarios públicos, al de las cuestiones vinculadas a la contratación administrativa, o al de las responsabilidades de la AT.

Las consideraciones que se hacen a continuación están referidas a los Tribunales Fiscales Administrativos que tienen encomendada la función de resolver las controversias en materia tributaria y que, aún respondiendo a diferentes modelos en cuanto a su encaje institucional, están encuadrados en el ámbito del Poder Ejecutivo del Estado. Su existencia se fundamenta en dos principios básicos del estado de derecho.

El primero, el del respeto al principio de legalidad en su concepto más amplio: como salvaguarda del papel privilegiado que en los ordenamientos jurídicos corresponde a las normas constitucionales; como obligación de las Administraciones Públicas de ajustar su actuación a la ley; como expresión del respeto al principio de reserva de ley, que adquiere la máxima relevancia en materia tributaria.

El segundo principio es el de garantía de la efectividad del sistema de controles del Poder Ejecutivo: el control político, ajeno a la problemática que se está tratando; el control judicial, que corresponde a los Tribunales de Justicia; y, el control administrativo, que se ejerce a través de diferentes vías de recursos administrativos, lo que permite hablar de una "función jurisdiccional" de la AT cuando ésta se enfrenta a la posibilidad de anular sus propios actos si son contrarios a derecho.

En torno a estos órganos de revisión de la legalidad de los actos administrativos ha existido tradicionalmente un vivo debate sobre si constituyen o no instrumentos de un injustificado privilegio de la AT. Para llevar a cabo un análisis racional sobre esta problemática debe partirse de la contestación que cabe dar a las dos siguientes cuestiones que ha de estar en condiciones de responder cualquier organización: la primera, sobre la función que deben desarrollar estos tribunales en el sistema de revisión de actos administrativos en materia tributaria; la segunda, si estos órganos cumplen adecuadamente esta función en un sistema concreto.

La primera cuestión, lógicamente, podría enfocarse de forma distinta desde cada una de las posiciones que ocupan las dos partes implicadas en procedimiento: la de la AT de la que emanan los actos y la del ciudadano destinatario de los mismos. No obstante esta dualidad, ambas partes deben coincidir en su interés de que los tribunales estén en condiciones de desempeñar con efectividad la función de resolver sobre si aquellos actos están ajustados a derecho.

En cuanto a la segunda cuestión, la respuesta habrá de darse a partir de la toma en consideración de las distintas alternativas posibles. En principio, puede estimarse plenamente justificado otorgar a la AT la oportunidad de rectificar sus errores y revisar sus actuaciones, en beneficio de los ciudadanos afectados, en el ejercicio de una legítima potestad de autocontrol. Si esto es así, parecen claras las ventajas que ofrece un sistema de revisión que se instrumenta a través órganos colegiados, con un adecuado nivel de especialización en materia tributaria y separados e independientes de los órganos que desarrollan las actuaciones sometidas a revisión, lo que permite garantizar en mayor medida la objetividad de sus decisiones.

En todo caso, puede afirmarse que el debate resulta estéril cuando se alimenta únicamente desde posiciones teóricas, desligadas de una realidad concreta que pueda ser sometida a evaluación. Estaría plenamente justificada una posición crítica sobre la existencia de estos órganos en aquellos casos en los que su configuración, y la forma en que desarrollan su función, menoscaban en la práctica el derecho fundamental de los ciudadanos a obtener una tutela judicial efectiva que se reconoce en todos los ordenamientos jurídicos.

A fin de asegurar que la conclusión a la que deba llegarse sea favorable a la existencia de los Tribunales Fiscales Administrativos en un determinado sistema, éstos deben reunir las características a que se hace referencia en el siguiente epígrafe.

Sin perjuicio de que estas instituciones puedan presentar diferencias, a veces en aspectos destacados, como se observarse en el análisis comparado de las que existen en distintos países, deben presentar las siguientes características para estar en condiciones de desempeñar adecuadamente las funciones que se les encomiendan¹:

- tener origen legal, al haber sido creados por una norma con este rango formal; se trata de un requisito necesario, aunque no único, para poder garantizar una independencia funcional efectiva en la adopción de sus resoluciones;
- ser órganos permanentes;
- constituir una “jurisdicción” obligatoria; es decir, que el agotamiento de esta vía sea requisito previo indispensable para acceder a los Tribunales de Justicia;

¹ Para el el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, con sede en Luxemburgo, a una institución que posea estas características, aún estando encuadrada en el ámbito del poder ejecutivo, habría de atribuírsele la naturaleza de “órgano jurisdiccional” a efectos del artículo 234 del Tratado constitutivo de la CE (Tratado de Roma). Esto sirvió de fundamento al Tribunal Económico-Administrativo Central de España para atribuírse la facultad de plantear cuestiones prejudiciales ante aquel Tribunal de Justicia, criterio que fue ratificado por el citado Tribunal de Luxemburgo.

- adoptar decisiones en derecho, a diferencia de otras instituciones, cuyas resoluciones se fundamentan en criterios de equidad; y,
- resolver en procedimiento contradictorio, lo que implica la existencia de una dualidad de partes (en general, la AT y el contribuyente, aunque también pueden suscitarse controversias entre particulares), no ocupando el tribunal ninguna posición en el litigio, correspondiéndole resolverlo basándose en las pretensiones y alegaciones de las partes. Este principio se cumple en lo esencial aún cuando el tribunal pueda y deba resolver todas las cuestiones suscitadas en el expediente, aunque no hayan sido planteadas por los interesados. Lo básico es que ambas partes tengan los mismos derechos de ser escuchados y de aportar pruebas; en definitiva, que se encuentren en igualdad de condiciones en la defensa de sus pretensiones.

El CIAT jugó un papel muy relevante en el nacimiento de la AIT. Su creación se acordó en el marco de un Seminario Técnico que el CIAT organizó en Guanajuato (México) sobre "Aspectos fundamentales de la problemática actual del derecho tributario", que tuvo lugar del 4 al 7 de mayo de 1992. Bajo el citado epígrafe general se trataron diversos temas, entre ellos, el que se tituló "Tribunales Tributarios: ubicación, autonomía, competencia y composición".

Entre otros aspectos, durante el Seminario se abordó el relativo a la justificación de la existencia de órganos con funciones revisoras de las decisiones de la AT, incardinados en el ámbito del Poder Ejecutivo. Como es habitual al tratar esta cuestión, se expusieron argumentos a favor y en contra. En la relatoría general del Seminario que se me había encomendado, resumí así el debate que tuvo lugar:

"Sobre este tema.....hubo pronunciamientos en ambos sentidos.... A la pregunta que se formuló sobre los motivos que justificaban la existencia de estos tribunales en lugar de potenciar en lo posible los órganos judiciales se respondió con la reflexión de que si los tribunales existentes en la actualidad habían acreditado un funcionamiento satisfactorio, esta sola circunstancia bastaba para justificar su existencia y apostar por su futuro. En todo caso, la opinión general es que deben cumplirse dos requisitos: 1º) Que quede garantizada su independencia de criterio en la resolución de los asuntos a su cargo; 2º) Que quede abierta a los contribuyentes la posibilidad de acudir en última instancia a los Tribunales de Justicia".

En una sesión celebrada al margen del Seminario, los Presidentes de los Tribunales que participaban en el mismo (Argentina, Bolivia, Costa Rica, Ecuador, España, México, Perú y Uruguay) decidieron estudiar una forma adecuada de institucionalizar la cooperación de los tribunales existentes en los países de América Latina y en España, estableciéndose formas permanentes de colaboración que hiciera posible el intercambio de conocimientos y experiencias para facilitar el buen funcionamiento de estas instituciones, en beneficio de las Administraciones Públicas y de los contribuyentes.

A partir de aquel acuerdo se mantuvieron contactos entre los Presidentes de los citados tribunales para definir el marco más adecuado para instrumentar un cauce de colaboración idóneo para alcanzar el objetivo propuesto. Es obligado resaltar de nuevo el decisivo papel que desempeñó la Secretaría Ejecutiva del CIAT en ese proceso, aportando su dilatada experiencia de colaboración internacional en el ámbito tributario.

El proceso culminó con el acuerdo de creación de la AIT suscrito el 21 de agosto de 1996 en San Juan del Río, Querétaro, México, en agosto de 1996, por los Presidentes de los Tribunales que participaron en el primer Congreso Internacional de Justicia Administrativa que tuvo lugar entre los días 19 y 23 de agosto de 1996. La Asociación quedó integrada por los Tribunales de Argentina, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, España, México, Perú y Uruguay. A partir de aquella fecha fueron

incorporándose otros tribunales hasta llegar a la situación actual, en la que forman parte de la AIT los tribunales de los siguientes quince países: Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, España, México, Panamá, Paraguay, Perú, Portugal, República Dominicana y Uruguay.

Los estatutos de la AIT son suficientemente explícitos sobre el objetivo que se pretendió con su creación: “el de propiciar el desarrollo de la justicia fiscal y administrativa, a través del intercambio de ideas y experiencias sobre los temas sometidos a los distintos órganos jurisdiccionales que forman la Asociación, o que se refieran a la estructura, integración, administración y procedimiento de los integrantes de la misma”.



The background features a large, semi-transparent clock face with several interlocking gears of various sizes. A faint map of South America is overlaid on the right side of the clock. The overall color palette is shades of blue, from light to dark.

5

EL CONTROL DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

5

EL CONTROL DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

José García Ríos, Paulo dos Santos y Stefano Gesuelli

Para lograr el objetivo de mantener un nivel aceptable de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, la AT debe aplicar con eficacia su capacidad disuasiva comenzando por conocer las causas que originan los incumplimientos, con instrumentos que provee la sociología, realimentando con ellas la política socioeconómico fiscal y tributaria en procura de mejores escenarios, prestando mejor servicio a la comunidad y por último gestionando las condiciones de riesgo apropiadas.

Sevilla (2004) menciona que en países con brechas fiscales superiores al 40% las dificultades para cerrar la brecha de evasión son enormes. Suelen ser países con AATT muy débiles, la mayor parte de las veces incapaces de aplicar las normas con generalidad por falta de capacidad coactiva.

Las retenciones y las acciones de control extensivo son temas en los que se han apoyado las AATT para asegurar su recaudación. Respecto de las primeras buscando ampliar sus horizontes de alcance y con relación a las segundas mediante operaciones altamente movilizadoras destinadas a estimular el riesgo en la sociedad.

Me ocuparé de ambos aspectos, no sin dejar de pensar en la distopía de Orwell (1949) quien presentaba en la primera mitad del siglo XX un futuro en el que la sociedad no podía escapar al control de los sistemas de información manipulados en pro de la represión masiva.

No es posible hablar sobre formas de enfrentar el cumplimiento con prescindencia de las herramientas necesarias para hacerlo. Siempre existirá la necesidad de contar con tecnología de información sea para realimentar la política socioeconómica y tributaria, sea para ofrecer a la comunidad los servicios necesarios o sea por último para aplicar la capacidad disuasiva de la AT.

Desde su origen y en especial a partir de la última década del siglo XX con el desarrollo de la tecnología, CIAT ha mantenido en alerta roja el tema de la informalidad a través del desarrollo de proyectos, la capacitación de recursos, los concursos de monografías y muy especialmente, el intercambio de experiencias con aquellos países que han contribuido al desarrollo tecnológico.

Estos avances se registran en su historia y en predicciones que llegan al asombro como las formuladas por Pedro Pavesi en la Asamblea General de México D.F. de 1981 en su presentación “Perspectivas de las funciones críticas de la AT” que

pronosticaba avances en el procesamiento de datos con: i) una técnica de bancos de datos y mecanismos de almacenamiento cada vez más baratos y con mayor capacidad; ii) el desarrollo de la interconexión entre unidades inteligentes formando redes de transporte y procesamiento; y iii) el desarrollo del pequeño computador doméstico.

Predecía que la vida tributaria podría ser almacenada y seguida por los sistemas de información, que el contribuyente originaría la información a través de mecanismos para la lectura directa y automática, que existiría intercambio de soportes de información entre contribuyentes y la AT, que la información podría transmitirse de computador a computador por telecomunicación y que la comunicación de los contribuyentes con el computador central de la AT operaría desde lo que llamaba computadores domésticos.

Solo pasaría una década y las predicciones resultarían fácilmente verificables en los términos de los relatos que me ha tocado elaborar y que han permitido a la AT el desarrollo de la capacidad disuasiva con que cuenta y que sin duda será el fundamento de un futuro más promisorio aún.

a. Masificación de los regímenes de retención en los principales impuestos

Consideraremos retenciones, aquellos mecanismos que a través de la delegación de la obligación de recaudar en terceros, aseguran el cobro tributos de una gran masa de obligados. Samanamud (2013) en su estudio las define como mecanismos de pago anticipado.

Según Higgs (2007) los precedentes de la retención se remontan a la Guerra Civil de los EEUU (1861-1865) cuando la Tesorería retuvo impuestos a los empleados federales por una ley posteriormente derogada en 1872. Menciona que “las guerras han exigido ingresos que han sido argumento para crear e implantar nuevas formas de tributación, los Estados crean nuevos impuestos, aumentan sus alícuotas y recurren a otros artilugios para obtenerlos uno de ellos son las retenciones”.

En 1913 después de la aprobación de la legislación sobre el Impuesto a las Rentas, los tributos fueron retenidos en su origen. Este sistema provocó tantos reclamos por parte de los empleadores, que en 1917 el Congreso retiró su autorización.

Después de la aprobación de la Ley de Seguridad Social en 1935, los impuestos sobre la nómina salarial que ella autorizaba fueron recaudados en el momento del pago.

A partir de 1940, a medida que el gobierno empezaba a movilizarse para participar en la Segunda Guerra Mundial, las demandas de ingresos se aceleraron y después de más de un año de discusión en la burocracia y el Congreso sobre las formas de satisfacerlas, la Ley de Pago Directo de Impuestos fue promulgada el 9 de junio de 1943.

El sistema de retenciones ha permanecido en vigor de manera continua en EEUU desde 1943 y ha contribuido enormemente a sustentar al Estado de la posguerra. Según Higgs la propia Tesorería reconoce públicamente, en una ficha técnica sobre la historia del sistema tributario estadounidense colocada en su web site, que la retención de la época de guerra no solo “facilitó enormemente la recaudación del impuesto”, sino que “también redujo grandemente la conciencia del contribuyente de la cantidad de impuesto que estaba siendo recaudada.

Comenta además, que Milton Friedman, quien admitió ser “uno de los arquitectos” del sistema de retenciones, señaló en sus memorias que la retención era un elemento esencial del arrebato gubernamental de los ingresos en épocas de guerra. Según Higgs, Friedman concluía: “nos concentrábamos resueltamente en la promoción del esfuerzo bélico. No teníamos consideración alguna por las consecuencias en el largo plazo. Nunca se me ocurrió en ese entonces que estaba ayudando a desarrollar la maquinaria que posibilitaría un gobierno al que vendría a criticar severamente como demasiado grande, demasiado intrusivo, demasiado destructivo de la libertad. Sin embargo, eso era precisamente lo que estaba haciendo”.

En América Latina las retenciones de impuesto se vienen aplicando desde el siglo pasado, principalmente en el ISR, pero su uso y aplicación masiva, sobre todo en tributos distintos, es una tendencia que tiene alrededor de 20 años.

Durante la década de los ochenta, CIAT ha discutido en sus Asambleas Generales y Conferencias Técnicas la problemática de las retenciones, en las cuales los países han expuesto los beneficios y las debilidades de estos regímenes.

En la Conferencia Técnica de Buenos Aires en 1985, José Alves da Fonseca de Brasil opinaba que la evasión era más baja en aquellos impuestos sujetos a retención o anticipos que en aquellos no sujetos a dicha obligación. Aquellas rentas no sujetas a retenciones son por tanto, más susceptibles a no ser incluidas en las declaraciones.

Héctor Jaime Duque Arbeláez en su presentación de 1987 en la Conferencia Técnica de Madrid sobre el impacto de las reformas en la AT colombiana, destacó las ventajas de las retenciones en la recaudación de impuestos señalando el incremento de retenciones como ventajas tanto para el control de evasión cuanto para la recaudación que resultaba de ellas.

Jorge Cosulich y Jorge Corradine en la Asamblea General de Montevideo de 1989, señalaron como resultado de una encuesta, que 6 países contaban con sistemas de retenciones.

Al describir en 1991 las estrategias de las AATT para la década del 90, Edison Gnazzo destacaba en la Asamblea General de Washington D.C. que conjuntamente con nuevos ordenes jurídicos en la década de los 80, Colombia, Guatemala, Honduras y Panamá habían extendido los regímenes de retenciones y anticipos.

William Chong Wong de Honduras señalaba en la misma asamblea que las retenciones eran una forma de simplificación que reducía los costos de los contribuyentes y de la administración.

Angel Yoingco de Filipinas y Ching Chang Yen de la República Popular de China en sus ponencias de 1991 en la Conferencia Técnica de Taipei informaban acerca de la extensión de la retención de impuestos en Argentina y Paraguay, la inclusión en Colombia de la transferencia de inmuebles en el régimen y acerca de los pagos de impuestos sobre las deudas en El Salvador. En tanto señalaban que la República Popular de China las usaba para facilitar la recaudación de impuestos.

Silvio Ivan Bendaña Mora de la DGI de Nicaragua señalaba en la Asamblea General de Santiago de Chile en 1993 un incremento sustancial de la recaudación derivado de una reforma de política fiscal que se originaba principalmente en la generalización de las retenciones de dicho impuesto al sector agropecuario.

Sin embargo, en su ponencia de la misma asamblea, Mario Aranguren opinaba que la reforma tributaria de 1986 en Colombia había concedido un interés relevante a las prácticas administrativas y a la estructura institucional constituidas en obstáculos para la eficiencia del sistema; que la AT se dio a la tarea de presentar reformas que hicieran más fácil el cumplimiento a los contribuyentes y la ley del Congreso las aprobó, disminuyó la alícuota del IRPJ y consagró el régimen de retenciones en la fuente. Concluía que era probable que el esfuerzo de cohesionar lo sustantivo con lo administrativo haya conducido no a mejorar la AT sino a rediseñar el sistema sobre sus imperfecciones.

El Dr. Jaime Ross Bravo, en la Asamblea General de Quito de 1994, opinaba entonces que

para la AT representaba una dificultad controlar un sistema con gran cantidad y alta dispersión de contribuyentes lo cual llevaba a la creación de sistemas de retención en la fuente o en percepción anticipada para lo cual la AT debía contar con el desarrollo tecnológico apropiado y la información necesaria.

Horacio Castagnola señalaba en la Conferencia Técnica de Bariloche de 1994 con relación a la aplicación de retenciones en el sector agrícola ganadero, que Argentina se caracterizaba por una alta dispersión geográfica con una fuerte concentración de titularidad de los establecimientos y un alto incumplimiento, que los beneficios del sistema de retención eran muchos, variados y apuntaban a la manera de captar el impuesto certeramente.

Son varios los países que aplican mecanismos de pago anticipado tanto en ISR como en IVA, no obstante cabe anotar que su uso se ha extendido a muchos otros tributos.

Los sistemas de retención dejan dudas no sólo en lo que respecta al costo social que representan sino y principalmente en su contribución al cumplimiento voluntario de las obligaciones.

Existen legislaciones que las incluyen como solución de dificultades que presentan cierto segmento de contribuyentes o sectores económicos de difícil control; sin embargo para Sevilla (2004) su implantación expone la debilidad de la AT en su capacidad para enfrentar problemas recaudatorios derivados de la masividad y dispersión de los hechos económicos alcanzados, trasladando a los operadores económicos los costos que derivan de ella.

Mencionaba Horacio Castagnola en la misma conferencia, que en Argentina el incumplimiento en las retenciones era reprimido con fuertes sanciones como la suspensión de la faena por los organismos de policía del sector Junta Nacional de Carnes y SENASA.

Difícil tarea fue la adaptación de los regímenes de retención a la cultura de la sociedad, desde sus inicios provocó su reacción incorporando complejidad a los regímenes tributarios e incrementando su costo social.

Sostiene Samanamud (2013) que resulta difícil tarea la de instalar mecanismos de retención en la cultura social de contribución. El régimen de retenciones ha traído consigo un aumento de la complejidad del régimen tributario que las AATT deben acompañar con mejores servicios y disposición disuasiva.

Las retenciones al trabajo constituyen verdaderos “cepos” para los sectores socioeconómicos y en especial para las clases más vulnerables. En Estados autoritarios estos regímenes pueden ser armas de suma eficacia para coartar el libre ejercicio de la actividad económica.

La resignación social en su implantación ha tenido origen en circunstancias excepcionales que exigieron en su momento mayores recursos que los previstos presupuestariamente para luego asentarse en la comodidad de las AATT.

Si bien es cierto que los regímenes de retenciones han contribuido en buena medida a proveer recaudaciones necesarias para resolver problemas financieros, también lo es que han implicado trasladar costos adicionales a la sociedad, han afectado la neutralidad económica y han provocado flujos temporales financieros para los agentes retenedores.

b. Los controles extensivos

Son tácticas de la AT destinadas a llegar en forma masiva y mediática al universo de responsables de la contribución por métodos persuasivos o disuasivos, mostrándole su capacidad, facultades y la decisión política de aplicar la fuerza, de ser necesario, para inducirlo al cumplimiento voluntario con mínima afectación de su regular actividad económica.

En la década de los ochenta el CIAT realizó diversos esfuerzos en apoyo de la gestión de las AATT mediante acciones de gran alcance en la comunidad para obtener mejoras en las brechas de cumplimiento.

Gunter Shakov en su ponencia “Posibilidades de simplificar los procedimientos de la auditoría tributaria en Alemania” de la Asamblea General de 1986 en Buenos Aires, recomendaba que “aun cuando se fiscaliza un pequeño número de contribuyentes nadie del universo debe sentirse a salvo, no es función de la auditoría recaudar todo lo que sea posible, el mensaje debe trascender a todo el universo de contribuyentes pues su objetivo es el cumplimiento voluntario”.

En su presentación de la Asamblea General de Montevideo en 1989, Jorge Cosulich y Jorge Corradine opinaban que una gestión no es eficiente si no puede llegar al universo de contribuyentes para saber quién es, cuánto debe y cuándo debe pagarlo.

Juan Guillermo Amaya Salcedo, de Colombia, en su ponencia “Ambiente ideal para la adopción y transferencia de tecnología” pronosticaba en la misma asamblea que el día que se conozca bien el sistema tributario de la región y se cuente con herramientas tecnológicas para hacerlo, el cambio será un proceso natural.

La aplicación de equipos y el desarrollo de sistemas para convocar a la masa contributiva eran condiciones imprescindibles para el reconocimiento de la eficacia de la AT en procura del cumplimiento voluntario de las obligaciones.

Las normas legales tributarias facultan a las AATT a requerir a los contribuyentes y validar la información que necesita para identificarlos, ubicarlos, conocer sus actividades, evaluar su realidad económica y determinar la veracidad de sus declaraciones.

El incumplimiento se conoce así a través del proceso electrónico de millones de datos que ingresan a la AT en análisis de consistencia y congruencia, produciendo indicios de diferencias entre los valores ingresados y la realidad económica de quienes los declaran.

Comentaban Jorge Cosulich y Jorge Corradine en su presentación en dicha asamblea que Chile ya hacía consistencia de declaraciones 100% en IVA del mismo modo en el timbrado de facturas, lo cual contribuía al cumplimiento voluntario y al incremento consecuente de las recaudaciones.

Michel Delattre en la Asamblea General de Santiago de Chile en 1993 predecía en su “Apoyo informático de la AT al contribuyente” la emisión de un certificado de transmisión electrónica que facilitaría la presentación de declaraciones por esa vía y anunciaba que Francia ya estudiaba la declaración telemática del IVA.

Estos procesos dejan señales dispersas en la extensión del universo de contribuyentes, actuando sistemáticamente sobre él para mejorar su cumplimiento.

Una vez armada la infraestructura de datos deben correrse los procesos de cruces y análisis de congruencias. Los resultados de su operación, deben ser cotejados con información de otras fuentes accesibles y confiables (tales como los registros de propiedad y el sistema financiero) para detectar la existencia de datos inválidos y diferencias cuyo reclamo masivo provoque una alta movilidad social para explicarlas. Las diferencias pueden resultar de otras tantas fuentes, cuyo acceso y transparencia depende de cada país.

Según CIAT/IBFD (2011), Jean Baptiste Colbert –precursor del intervencionismo y ministro de Finanzas del rey Luis XIV– afirmó: “El arte de tributar consiste en desplumar un ganso, de tal manera que se obtenga la mayor cantidad de plumas con la menor cantidad de graznidos. El pueblo es un descomunal ganso a desplumar con tanta eficacia como sea posible”.

La AT debe contar con un planteo estratégico de riesgo, que le permita demostrar a la sociedad que conoce los incumplimientos, que está en capacidad de recuperar los montos no pagados y de aplicar sanciones para hacerlos onerosos. Las acciones deben corresponderse con el planteo estratégico, mostrando planificación, transparencia y eficiencia a fin de fortalecer la credibilidad institucional.

Héctor Jaime Duque Arbeláez, en la Conferencia Técnica de Madrid en 1987, comentaba que las reformas en la AT colombiana habían provocado incrementos de los documentos ingresados por los que debieron suspender auditorias de profundidad para dedicarse al control masivo de obligaciones mínimas de los contribuyentes y se adelantó el control de declarantes para acelerar programas masivos de corrección aritmética.

En esa misma conferencia, relataba Rafael Sagrario, que con la revisión de la gestión de la AT y la creación de una nueva función de verificación para agentes tributarios con un escalón inferior a inspector, se había facilitado la incorporación de millones de contribuyentes a las bases de datos.

José V. Sevilla Segura en su presentación “La integración de la administración del sistema tributario” en la Asamblea General de Quito en 1994, afirmaba que en España en los años sesenta los impuestos dependían de un colectivo corto de contribuyentes, la inspección era determinante del sistema, pero a partir de 1977 la inspección perdió interés frente a las áreas gestoras y el número de contribuyentes creció significativamente.

En la Conferencia Técnica de Bariloche de 1994, comentaba Fernando Díaz Yubero: “Lo peor que puede resultar a los controles masivos es lo que al control de infracciones de tránsito, se

aplican tantas que terminan por no cobrarse” alertaba en ese sentido que lo que se inicia debe terminarse. Agregaba que los controles masivos que complementan las funciones de fiscalización de profundidad, tienen las ventajas de poder realizarse con personal poco calificado y permiten que la sociedad perciba que existe control del fraude, constituyéndose en elemento importante del cumplimiento voluntario de las obligaciones.

En procura de la mejor calidad de la información para la alimentación de sus procesos auditores, hacia los años noventa, las AATT implantaron normas que regulaban la documentación de sustento de legalidad de las transacciones económicas, el transporte y almacenamiento de las mercancías y establecieron procedimientos para controlar su cumplimiento.

En algunos países como Perú y Ecuador se establecieron programas de simulación de compras para verificar la entrega de comprobantes en las transacciones de compra y venta; interceptación de transporte para controlar el sustento documental de mercancías en tránsito y la intervención de almacenes para vigilar la legalidad del almacenamiento de los bienes.

Estas técnicas de control en las que los incumplimientos que se verifican se sancionan con clausura e incautación, muy sencillas y de operación dinámica con alta velocidad de desplazamiento, fueron de gran impacto social.

La sorpresa, la simulación y la difusión de la capacidad sancionatoria por señales visibles, constituyen características propias de estos procedimientos que en lugares de alta informalidad tributaria, inducen reacciones mediáticas de alta percusión de la acción administrativa.

Complementariamente, se desarrollaron otras tácticas menos represivas para inducir al cumplimiento voluntario, como las que señalaba hacia 1991, Yu Ming Yang de la República Popular de China en la Conferencia Técnica de Taipei, quien informaba que su país imprimía las facturas sustentadoras de transacciones y estimulaba su entrega mediante sorteos y juegos.

Cuando el incumplimiento obedece a causas socioeconómicas o culturales exógenas a la AT, la eficacia de la capacidad disuasiva institucional y la influencia de los medios de difusión para transmitirla a los ciudadanos resulta indispensable.

Definido el estigma social en una desaprobación severa de características o creencias que son percibidas como contrarias a las normas culturales establecidas resulta interesante ahondar en los efectos de la acción tributaria ante determinados sujetos emergentes de la sociedad.

Sin otra aspiración que la de encasillar en los efectos de una táctica de acción de control extensiva el origen o inducción de un cambio de comportamiento invoco una leyenda a la que siempre recorro para una mejor explicación: “Cierta alcalde, preocupado por las palomas que invadían uno de sus parques favoritos molestando a paseantes, turistas, pintores y clientes de los pintorescos cafecitos allí instalados, había agotado medios y presupuesto para erradicarlas del área con el chasquido de látigos y el ruido de latones que provocaban espantadas temporales de las avecillas y regresaban apenas concluidas las estridencias que tanto asustaba a las palomas como disgustaban a los paseantes que disfrutaban el parque, su último recurso había consistido en sembrar en el, alimentos envenenados que le habían ocasionado más de un dolor de cabeza por la muerte de algunas mascotas. Un paisano al corriente del problema del alcalde, le ofreció erradicar definitivamente las palomitas por un buen precio, al que este, impotente por sus repetidos fracasos, accedió. Cerrado el trato, el paisano llevo una jaula al parque y se hizo de dos avecillas a las que llevó a su casa, instalo un grabador de sonido y dando inicio a la grabación procedió al desplume en vida de una de ellas –el grabador recibía los quejumbrosos gemidos del ave– hasta no dejar una pluma en el desventurado cuerpecillo, hizo lo propio con la segunda paloma y concluida la operación, solicitó al alcalde la instalación en el parque de parlantes difusores de sonidos y el equipo para alimentarlos, transmitiendo a través de ellos los dolorosos quejidos. Desde entonces no hubo más palomas en el parque.”

Rubén Aguirre de México en la Asamblea General de Oaxaca en 1990 incorporaba un interesante comentario: *una auditoría que genera la prisión de un vecino representativo tiene más efecto social que las actividades de control.*

Los signos visibles que evidencian públicamente los incumplimientos detectados y las sanciones aplicadas, constituyen una táctica complementaria y efectiva de estas acciones, por la estigmatización a la que expone a los sujetos intervenidos.

La administración del sistema tributario requiere conocer aspectos económicos, jurídicos y sociológicos característicos del núcleo social involucrado para comprender y actuar sobre las motivaciones del incumplimiento tributario y también de una estrategia de gestión preventiva y disuasiva de riesgo para moderarlo.

La AT constituye un gran sistema auditor que debe operar sobre enormes masas de datos de la actividad económica con la finalidad de detectar los incumplimientos y el fraude fiscal.

Las formas de acceso a las fuentes de información que alimentan los procesos de control de las AATT y el apoyo tecnológico necesario han sido preocupación de los administradores que han encontrado en el CIAT un lugar común para intercambiar experiencias y obtener apoyo a través del desarrollo de proyectos.

c. La información de terceros

Durante la década de los ochenta CIAT fue propulsor entusiasta del desarrollo de sistemas de cruces de información que permitían contrastar los datos de los contribuyentes entre sí y con otras fuentes externas para verificar la veracidad de sus declaraciones y/o detectar omisiones.

La actividad del CIAT se concentró principalmente en el apoyo de los países de América Latina a través de transmisión de las experiencias de los países más desarrollados que habían fortalecido sus AATT con el avance tecnológico, aprovechando las ventajas que este suponía para el control de la evasión.

Hacia 1985 se discutía en la Asamblea General de Puerto Príncipe que la insuficiencia de recursos tecnológicos y su escaso desarrollo hiciera pensar a algunas AATT que cada día exigían más información a los contribuyentes de la que podían administrar para fiscalizarla y que era necesario limitarla a la de algunos contribuyentes seleccionados y no en forma masiva a todos los sujetos obligados.

Jorge Cosulich y Jorge Corradine comentaban al presentar sus “Sistemas de información de las AATT de los países miembros del CIAT” en la Asamblea General de Montevideo de 1989, que la tendencia a modernizar los sistemas de las administraciones había aumentado en los últimos años, no obstante la presentación de declaraciones por medios electrónicos no era aplicada por la mayoría de los países miembros.

Mientras en España ya se hacían liquidaciones paralelas sobre la base del análisis de congruencia con las declaraciones de los contribuyentes y en EEUU se levantaba información de las declaraciones en caracteres ópticos y se experimentaba con microcomputadores, algunos países de América Latina, escasamente dotados de recursos de tecnología, apenas contaban con algunos cruces para comparar información de Empleador vs. Retenciones, Proveedor vs. Comprador, Patrimonio vs. Datos Inmobiliarios y Bienes Muebles y Dividendos vs Instituciones Bancarias y Financieras.

Gustav Hubner explicaba en la misma asamblea que 50 años atrás no existía en Alemania el PAD pero si existían los procesos de la AT que dieron pase a la implantación de los instrumentos que hicieron lugar al sistema de información y que en definitiva sustentaron su desarrollo. Al respecto recomendaba que los sistemas de información debieran ser considerados como herramientas y nunca como un fin en sí mismo.

El IVA fue ideado por el economista francés Maurice Lauré en 1954 e implementado en Francia el año 1968. Con la constitución de la CEE se extiende la implantación del IVA a los países europeos.

España implantó el IVA en 1986 y en 1987 instaló bases de datos para alimentar la inspección; sin embargo desde 1970 ya se realizaban cruces de las ventas de uno con las compras de otro.

La información sobre la que opera la auditoría tributaria se construye sobre las bases imponibles que ofrece el IVA, soportadas por sistemas de control de facturación a través de sustentos documentales de ventas y compras en el mercado interno y de exportaciones e importaciones en el comercio exterior. La sistematización, el almacenamiento y la disponibilidad del detalle del sustento de tales transacciones, permiten dar “transparencia” a la actividad económica.

Pocas unidades económicas que componen el segmento de mayor significación del ingreso de un país, constituyen fuentes de abastecimiento de datos, inapreciables, tanto por la magnitud de las

transacciones que explican, cuanto por los soportes y la tecnología con que cuentan para proveerla. Sus sistemas contables registran ventas y compras que se utilizan para el proceso de liquidación del impuesto y permiten a la AT validar los registros y ejecutar los procesos de cruces de la información de clientes y proveedores para comprobar la realidad declarada y exigir la cancelación de las diferencias localizadas, de ser el caso.

La auditoría masiva de la AT debe sustentarse por tanto en la información derivada de la imposición del IVA para establecer diferencias que permitan además corregir con relativa objetividad el resultado declarado por la imposición del ISR.

Hacia 1990 Jaime Gaitero en su presentación “Las nuevas tecnologías y la gestión tributaria” explicaba en la Conferencia Técnica de Madrid que el problema de la AT era tratar de transmitir el carácter de auxiliar de la tecnología informática frente a la función principal de la gestión impositiva. Señalaba que la arquitectura del sistema, implicaba el aprovisionamiento de la información de declaraciones de los contribuyentes, la información de terceros relacionados con ellos y la información de otros organismos cuyo procesamiento debía integrar las bases de datos.

Gaitero enunciaba como requerimientos de la informatización en un plan estratégico para su desarrollo: la voluntad para aceptarla, un modelo fiscal para integrarla y la estabilidad en las AATT.

En la misma asamblea el muy apreciado y recordado Jorge Corradine resumía el avance de las AATT señalando que hacia los 60 comenzó la informatización de los países miembros del CIAT, principalmente para apoyo del censo de contribuyentes, la liquidación de impuestos, la recaudación y en algunos casos para fiscalización. Muchos cambios se operaron desde entonces, técnicas estructuradas para el diseño de sistemas, manejo de archivos automatizados, facilidades de los manejos de datos que sustentan la estructura modular de las bases y la llegada de los microcomputadores habían revolucionado la informática.

En el IRS de EEUU había comenzado la entrada electrónica de datos a través de la contratación de empresas que transmitían la información procesada eliminando su proceso manual por la AT a través del reemplazo de los listados de cuentas en las salidas por el acceso a registros de débitos y créditos y la transmisión por redes telefónicas y comunicación satelital, asimismo realizaba la cobranza automatizada de saldos morosos, utilizaba microcomputadores para control de grandes contribuyentes y utilizaba la función discriminante para la selección de auditoría.

El Word Perfect y el procesamiento de palabra habían incorporado facilidad a la comunicación informática.

En 1991 Edison Gnazzo en su presentación “Estrategias de la AT para la década del 90” hacía notar en la Asamblea General de Washington D.C. que eran cada vez más los países que utilizaban tecnología para obtener información de terceros entre ellos Argentina, Bermudas, Brasil, Colombia y México.

R. M. Beith de Canadá comentaba en la Asamblea General de Montego Bay en 1992 que la presentación electrónica de declaraciones se estaba convirtiendo en algo común como también la obtención de información telefónica utilizando medios electrónicos.

Los viejos tiempos de requerir información ya han sido superados por la tecnología. Actualmente, las cadenas de producción y comercialización de la economía en varios países están comunicadas directamente con la AT, a través de sus sistemas de facturación electrónica.

El Internet ha facilitado la comunicación de la AT con los contribuyentes. Las AATT recurren a esa vía para informar y difundir la normativa vigente, apoyar el cumplimiento de las obligaciones, notificar actos administrativos y obtener información de declaraciones de impuestos.

Vivimos la “gran aldea” que visualizara Mc Luhan por los años 60, un mundo globalizado y comunicado por la electrónica que facilita la conversación permanente, la unión virtual es hoy

una realidad, los contribuyentes pueden sentirse tan asistidos por servicios de la Web como controlados por ellos, no hay argumento para que así no sea, el control es tanto o más extensivo que la acción directa personalizada.

Hasta aquí la existencia y evolución de algunos métodos para la preparación de información con el fin de alimentar los procesos de la AT, los resultados que surjan de ellos, deben ser cotejados y perfeccionados con otras bases que los confirmen. Las principales, regularmente las de mayor accesibilidad y relativamente confiables fuentes de provisión de tales datos son: los registros de propiedad; los registros del sistema financiero y los de los consumos por tarjetas de crédito, las inversiones en valores mobiliarios, los préstamos hipotecarios, entre otras.

Grandes resultaron los esfuerzos de los países por superar las condiciones del incumplimiento tributario exógenas a la AT, tantos como los que ella ha puesto en los afanes de disuadirlo, no obstante persiste la informalidad y el agravio al Estado se ha convertido en cultura,

tal la experiencia que verificamos a diario en las noticias, tal vez haya llegado el momento de cambiar el modo de llegar al cumplimiento voluntario recurriendo a la conciencia de una sociedad cada día mas preocupada por las crisis económicas, la inseguridad y la pobreza.

La tecnología actual hace posible la absoluta transparencia de los registros de los contribuyentes por lo que no existiría razón para que la AT los excluya de sus programas de auditorías aleatorias, en tanto no existan indicios que se lo exijan. Se trata de establecer nuevas relaciones de confianza que se pueden lograr mejorando la eficacia de la AT para estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones.

Por último y aceptando las restricciones de nuestros países en el desarrollo de sistemas para mejorar la cultura tributaria recurro a las palabras con que Jorge Corradine concluyera su presentación de 1990: *“La aceptación del cambio es una tarea tan compleja como el cambio en sí mismo”*.

d. Las Unidades de Grandes Contribuyentes

La idea de establecer unidades especiales para control de grandes contribuyentes fue lanzada en 1974 en Argentina. Su inspiración fue el Principio de Pareto (o principio del 80/20) enunciado por el economista italiano Vilfredo Pareto en 1896. Según ese principio, 80% de las consecuencias provienen de 20% de las causas. Pareto utilizó ese principio para analizar la concentración en la propiedad de la tierra en Italia. Cerca de 80% de la tierra pertenecía a 20% de los propietarios. Aplicando el principio a la AT tendríamos que 80% de los ingresos tributarios son pagados por 20% de los contribuyentes. De ahí deriva que si la AT controla adecuadamente sus mayores contribuyentes, tiene el control de casi toda su recaudación.

Ese es un principio general y no refleja con exactitud la concentración de la recaudación, que solía ser más aguda entre los países del CIAT en la década de 1985-1994. En casi todos los países existía (y todavía existe) una alta concentración de la recaudación en un pequeño grupo de contribuyentes. El Cuadro 1 muestra que, en general, un número muy reducido de contribuyentes (entre 0,01% y 0,93% de los contribuyentes) aporta entre el 47% y el 85% de la recaudación.

Hubo varias razones para la introducción de Unidades para el control de Grandes Contribuyentes (UGC) en los países del CIAT y alrededor del planeta. Además de controlar los responsables por aportar la mayor parte de los ingresos tributarios, otras razones fueron identificadas. La primera de ellas fue que la aplicación de sistemas de control adecuados sobre los grandes contribuyentes produce, en el corto plazo, resultados efectivos en la recaudación. La informatización de la UGC en Uruguay en 1988-1989 llevó a un aumento de recaudación de ese grupo. Un estudio indicó un aumento en el pago

del IVA superior a 22% en valores constantes entre 1989 y 1991. El crecimiento de la economía en el mismo período fue de 4%. Se ha repetido el estudio en 1993 con nuevos contribuyentes incorporados al sistema y los resultados fueron similares.

Cuadro 1: Concentración de la recaudación en algunos países miembros del CIAT ^{1/}

| Países | Concentración de la recaudación (% del total recaudado) | Cantidad de grandes empresas (% del total de contribuyentes) |
|---------------------------|---|--|
| Argentina (2010-11) | 81,6 | 0,02 |
| Bolivia (2013-14) | 83,2 | 0,93 |
| Brasil (2013) | 74,0 | 0,01 |
| Canadá (2007-11) | n.d. | 0,90 |
| Chile (2010-13) | 85,0 | 0,05 |
| Colombia (2010-11) | 79,8 | 0,03 |
| Costa Rica (2013) | 64,4 | 0,10 |
| Ecuador (2013-14) | 59,0 | 0,02 |
| El Salvador (2010-13) | 77,5 | 0,16 |
| España (2011) | n.d. | 0,01 |
| EEUU (2007-11) | n.d. | 0,08 |
| Francia (2007-11) | n.d. | 0,09 |
| Guatemala (2010-13) | 73,4 | 0,08 |
| Honduras (2010-11) | 85,0 | 0,65 |
| India (2011) | n.d. | 0,04 |
| Italia (2011) | n.d. | 0,01 |
| Kenia (2008) | n.d. | 0,09 |
| México (2013) | 62,3 | 0,04 |
| Nicaragua (2010-13) | 72,9 | 0,23 |
| Países Bajos (2007-11) | 60,0 | 0,02 |
| Paraguay (2013) | 67,4 | 0,18 |
| Perú (2013-14) | 73,9 | 0,20 |
| Portugal (2011) | n.d. | 0,02 |
| Rep. Dominicana (2010-14) | 75,0 | 0,44 |
| Uruguay (2011-13) | 46,8 | 0,02 |

Fuente: BID, CAPTAC-DR, CIAT (2012), RA-FIT, OCDE (2009), OCDE (2013), SIN, DIAN, SUNAT, TADAT, ADB (2014), ITD (2010).

1/ Tomado de la presentación realizada por Miguel Pecho en la Asamblea General de Lima de 2015, “La gestión de riesgos de cumplimiento de las grandes empresas”.

Otra fuerte razón es que dichas unidades podrían servir como unidades piloto para la implantación de nuevas reformas. La idea era probar los nuevos conceptos en la unidad de grandes contribuyentes y a continuación extender dichos conceptos al control de los demás contribuyentes. En 1992, Argentina introdujo una reforma de su UGC siguiendo un modelo introducido en Uruguay con apoyo del CIAT, BID y FMI. La experiencia uruguaya fue analizada y sirvió de base para el desarrollo de un moderno Sistema informático para el control de grandes contribuyentes (Sistema Dosmil). El Sistema fue tan exitoso en la UGC de la antigua DGI argentina que fue extendido posteriormente a más de cien agencias de la DGI para controles de sus contribuyentes medianos y pequeños.

Igualmente relevante fue la disponibilidad de información correcta y oportuna sobre declaraciones y pagos de los grandes contribuyentes. La demora en detectar el incumplimiento de esos contribuyentes puede afectar significativamente los ingresos tributarios y hacer muy difícil cobrar los montos adeudados. Lo mismo se aplica a la disponibilidad de información sobre clientes y proveedores de grandes contribuyentes.

Otra razón que fue considerada en aquel entonces por las AATT fue que los grandes contribuyentes son diferentes de los demás y, por esa razón, deben ser tratados en forma diferente. Ellos manejan un gran número de transacciones, muchas veces realizan transacciones internacionales complejas que pueden involucrar precios de transferencia, son importadores o exportadores y disponen de equipos

muy bien preparados de contadores y abogados para planear su forma de tributación. Por esas razones además de controlar adecuadamente su cumplimiento tributario, era necesario darles un servicio apropiado para ayudarlos con las complejidades que deben enfrentar.

Pese a todas esas razones hay que tener en cuenta que el control de grandes contribuyentes no es una estrategia aislada. En los países del CIAT, dicho control hizo parte de una estrategia mayor. Dicha estrategia contemplaba además, el control de contribuyentes no registrados o indocumentados, control de contribuyente pequeños, así como control de contribuyentes medianos. Por supuesto, la prioridad fue el control de los grandes contribuyentes. Un buen ejemplo de esa estrategia fue la desarrollada por la SUNAT al inicio de su primera reforma en 1991-1992. En paralelo con la modernización de sus UGC, la SUNAT lanzó operativos masivos para control de informales y de pequeños contribuyentes que no facturaban, lo que resultaba en cierres temporales del establecimiento infractor, y operativos de Control de Operaciones Autodeclaradas (Programa COA) basadas en el cruce de información de facturas. Así, los diferentes segmentos de contribuyentes sintieron que aumentó el riesgo de detección por incumplimiento.

El establecimiento de las UGC entre 1995 y 2004 enfrentó muchas dificultades. Importantes especialistas tributarios eran escépticos con respecto a esa estrategia. Al comienzo de la introducción de estas unidades, sus detractores (algunos de ellos grandes nombres de la AT internacional) decían que esto era una solución solo parcial, porque no resolvía todo el problema del incumplimiento tributario. Obviamente, esos expertos no se daban cuenta que esto era sólo el principio (con la productividad marginal más alta) de una estrategia de control segmentado de contribuyentes y que también servía para experimentar nuevos procedimientos. Algunos decían que el control especializado de grandes contribuyentes era demasiado caro y que no se justificaba porque esos contribuyentes cumplían con sus obligaciones. Otros, usaban los bancos comerciales como comparación y decían que los bancos no utilizaban agencias o sucursales especiales para sus grandes clientes (lo que

hoy en día se ve en muchos países). Algunos argumentaban que establecer dichas unidades era darle demasiados poderes a un pequeño grupo de funcionarios que a su vez tendrían control de la mayor parte de la recaudación del país. Finalmente, ciertos expertos decían que las UGC constituirían una AT paralela a la dirección de impuestos.

Otro tipo de dificultad fue establecer el alcance de las UGC. Algunos especialistas defendían que debían encargarse de fiscalización, otros del control del cumplimiento con los requerimientos de declaración y pago, y otros que las UGC deberían controlar todos los aspectos de la tributación de los grandes contribuyentes. Esa última opción ha prevalecido de forma general. Sin embargo, en el período analizado, Uruguay era el único país que mantuvo la fiscalización fuera de la UGC. Cuatro países del grupo no disponían de procedimientos para control especial del cumplimiento de los grandes contribuyentes con sus obligaciones de declaración y pago (Brasil, El Salvador, España y EEUU).

Respecto de la dependencia funcional, en principio, las UGCs no deberían depender directamente de la Dirección General. Deberían depender administrativamente de un Director de Operaciones y funcionalmente, de las Oficinas Normativas Centrales, de quienes deberían recibir, vía Director de Operaciones, los Planes y Normas Generales para su funcionamiento. En la mayoría de los países fue así, pero algunos tenían la UGC dependiente del Director General como El Salvador, Nicaragua y Paraguay. Es necesario que las Oficinas Normativas Centrales tengan jerarquía funcional sobre todas las Oficinas Operativas de la AT, incluyendo las UGC.

Asimismo, otro desafío fue definir la cobertura o alcance de la UGC: nacional o sólo de la capital del país. Países más chicos como Uruguay optaron por una única UGC. Países más grandes como Perú, por ejemplo, optaron por tener unidades regionales para controlar los grandes contribuyentes de la región. La idea era no perder el contacto directo con los contribuyentes que estuvieran ubicados en otros centros urbanos.

Finalmente, otro desafío fue establecer el criterio de selección de los grandes contribuyentes. En la segunda parte de los 80s pocos países tenían información fiable sobre las transacciones de sus contribuyentes. La mejor información disponible era la sobre los impuestos pagados en años anteriores. Así, ese fue el criterio preponderante en aquel período. Hoy en día algunas AATT utilizan, además, los montos de ventas o ingresos, los activos y en algunos casos, ciertas particularidades de los contribuyentes (exportadores, contribuyentes de impuestos selectivos al consumo, etc.).

Como uno de los objetivos de las UGCs era disponer de información correcta y oportuna sobre declaraciones y pagos, la recepción de declaraciones y pagos se hacía en la UGC. Por eso, el contribuyente o su representante tenían que comparecer a las oficinas de las UGC para presentar su declaración y realizar sus pagos. La información de las declaraciones era digitada y validada delante de los contribuyentes y quedaba disponible inmediatamente para la fiscalización. En muchos países las UGC sirvieron como piloto para la implementación de declaraciones electrónicas en disquetes en el periodo 1995-2004. La DGI de Argentina fue un claro ejemplo de ello.

Respecto de los pagos, algunos países utilizaron cajeros propios pero otros negociaron la instalación de agencias bancarias en las UGC. En ese caso también las UGC sirvieron para implantar nuevos sistemas. La UGC del SRI de Ecuador innovó en el inicio de los años 90 con la implementación de pago electrónico de sus contribuyentes a través del Banco Central del Ecuador.

En términos informáticos, se dieron importantes desarrollos en el periodo 1985-1994 vinculados al desarrollo para los sistemas de grandes contribuyentes. Los organismos internacionales operando América Latina trabajaron de forma coordinada en la ampliación de dichos sistemas en la región. Después de la implantación de los sistemas de Uruguay y Argentina, el CIAT estuvo encargado de informatizar algunos de los sistemas de grandes contribuyentes de Perú, Venezuela, y en países de América Central. Se detectó entonces la necesidad del diseño de un sistema informático estándar, parametrizable,

para control de los grandes contribuyentes. Es digna de nota la exitosa experiencia que llevó a cabo el CIAT en 1993 al adaptar para Nicaragua el sistema de control de los grandes contribuyentes diseñado originalmente para El Salvador. La adaptación del sistema llevó sólo unos meses. Dicha adaptación fue posible porque, al diseñar el sistema para El Salvador, se utilizó el criterio de parametrización, o sea, muchas de las características del sistema se tabularon como parámetros, en vez de incluirlas en el código de los programas computacionales. Cuando se hizo necesario poner en marcha el sistema en Nicaragua, la labor de conversión se redujo principalmente a cambiar las tablas de parámetros y a hacer las pruebas correspondientes del sistema. Ese fue el embrión de una serie de sistemas comerciales que hoy en día están disponibles para las AATT alrededor del mundo.

Los países del CIAT tuvieron un rol decisivo en el desarrollo y expansión del concepto de grandes contribuyentes a nivel mundial. Los expertos internacionales del CIAT, BID y FMI que actuaron en la implantación de los sistemas de grandes contribuyentes de América Latina llevaron la idea a otras partes del mundo. Hoy en día las UGC son parte integral de la mayoría de las AATT. En nuestra región, los países pioneros fueron Argentina (1974), Bolivia (1988), Colombia (1988), y Uruguay (1988).

Los resultados de los esfuerzos realizados por los países para implantar sus UGCs con el apoyo del CIAT, BID y FMI son evidentes. Hoy en día, la estrategia de control especial sobre los grandes contribuyentes es más conocida, aceptada y utilizada globalmente. Las UGC disponen de especialistas sectoriales que permiten un control más especializado de los grandes contribuyentes por sector de actividad. De igual forma, se ha avanzado mucho en términos de tributación internacional con foco en las grandes empresas.

El cumplimiento tributario de los grandes contribuyentes ha mejorado considerablemente. Los niveles de omisión y morosidad han sido reducidos drásticamente en casi todos los países donde se ha implantado el concepto de UGC. Por otra parte, la atención a esos contribuyentes ha mejorado sensiblemente.

Después de la experiencia exitosa del control especial de grandes contribuyentes, algunos países industrializados han decidido cambiar su modelo de negocio. Dichos países se han reorganizado por tipo de contribuyentes.

El éxito de la estrategia de control de grandes contribuyentes apoyada por el CIAT, BID y FMI es innegable. Dicha estrategia es adoptada en todo el mundo por países industrializados y en desarrollo. Las características de operación han cambiado. En muchos países la presentación de declaraciones y pagos se hace de forma electrónica y los contribuyentes ya no tienen que presentarse a las UGC para ello. De igual forma, ya no hay necesidad de disponer de agencias bancarias en las UGC.

La fiscalización de grandes contribuyentes ha avanzado considerablemente. Actualmente, la auditoría de grandes contribuyentes se ha especializado por sector económico (finanzas, petróleo, telecomunicaciones, etc.), así como en fiscalización internacional, con el establecimiento de especialistas en fiscalización de precios de transferencia.

Como es señalado por Baer (2002), hay riesgos asociados al éxito de la estrategia de grandes contribuyentes. Uno de ellos es que las UGC no se hagan cargo de todas las funciones de AT sobre sus contribuyentes, o que no controlen todos sus impuestos. Otro es que el marco legal de la AT no contemple adecuadamente las facultades de la UGC así como los derechos de sus contribuyentes. En especial es necesario definir claramente los criterios de selección de los contribuyentes que deberán integrar las UGC. Asimismo, es necesario remunerar y capacitar adecuadamente los funcionarios de las UGC, en particular sobre fiscalizaciones de sectores económicos más relevantes para el país y sobre precios de transferencia. Finalmente, en lo que se refiere a gestión, es fundamental que las UGC sigan rigurosamente los lineamientos de las oficinas funcionales centrales (planes de control de cumplimiento, criterios de selección, etc.) y que sean evaluadas sistemáticamente en base a indicadores de gestión objetivos.

e. La inteligencia fiscal

El desarrollo de los intercambios comerciales y de las transacciones económicas que ha caracterizado las últimas décadas, ha impuesto progresivamente a las AATT la necesidad de desarrollar capacidades y modelos diferentes al pasado y capaces de adaptarse a los desafíos crecientes en tema de eficacia y eficiencia de sus actividades tanto en la área de proveer servicios a los contribuyentes como en la detección de los reales casos de fraudes y evasiones, evitando actuaciones masivas que producen efectos negativos en los mercados.

Por esta razón y más aún para la necesidad de enfrentar nuevos retos que vienen de la creciente necesidad de enfrentar formas de evasión y fraude cada día más sofisticadas, muchas AATT de la región han empezado a desarrollar metodologías siempre más avanzadas para tratar adquirir, analizar y diseminar las noticias útiles a generar conocimientos finalizados a prevenir y reprimir dichas conductas.

Esta necesidad de generar un “conocimiento finalizado” es la que ha provocado la creación de funciones de inteligencia dentro de muchas AATT con el fin de buscar la mejor forma de adquirir información, analizarla, utilizarla para mejorar las funciones fiscalizadoras y, en cierta manera, mejorar la relación con otras instituciones del Estado como la Policía Judicial y las Fiscalías.

En este proceso el CIAT ha sido pionero desde el comienzo, creando un grupo de trabajo que llevó a cabo la realización del Manual de Inteligencia Fiscal del 2006 gracias al aporte de expertos internacionales

con la coordinación de la RFB que desde hace décadas ha desarrollado un modelo de inteligencia tributaria más enfocado en la realización de tareas especializadas por la represión de conductas delictivas económico financieras, inspirándose a la experiencia de la Unidad de Investigación del IRS de EEUU.

Con esta base muchos países han creado UIF¹ con la tarea de mejorar la capacidad de selección de los contribuyentes mediante el desarrollo de metodologías de análisis de riesgo, de relacionarse con otras instituciones del estado con tareas de represión de los delitos no solo tributarios o tratando de integrar las dos funciones.

A partir del 2010, con la atribución a la Guardia di Finanza de la representación de Italia en el CIAT, el concepto de inteligencia fiscal ha evolucionado ulteriormente tratando de introducir los conceptos aplicado por dicha institución desde casi 100 años a la investigación tributaria.

En este sentido, el CIAT ha ido desarrollando un enfoque sobre la inteligencia fiscal que trata de integrar dentro de los procesos típicos de una AT, la metodología de recolección, análisis y difusión típica del ciclo de la inteligencia. Dicho enfoque no se tiene que considerar de hecho solo patrimonio de los organismos de inteligencia estratégica de los Estados sino algo útil a todas las agencias con funciones de fiscalización y cumplimiento de la ley donde se tenga que analizar y racionalizar noticias de diferentes fuentes con el fin de generar un conocimiento útil.

Este conocimiento para una AT es fundamentalmente detectar indicios de fraude y evasión así como dar seguimiento a operaciones y esquema que pueden servir para estos fines.

Es fundamental considerar que cualquier proceso de análisis y tratamiento de la información para generar conocimiento tiene que tener su comienzo en un fuerte compromiso por parte de las autoridades de la AT ya que el ciclo de la inteligencia tiene que desarrollarse y encontrar aplicación práctica en todos los procesos de una AT, desde la asistencia a los contribuyentes hasta la fiscalización y cobranza. Por esto es fundamental que el compromiso de la AT comience con la definición de objetivos de la actividad de inteligencia fiscal y que dichos objetivos sean incluidos en un plan de recolección con el fin de direccionar y enfocar propiamente los recursos materiales y humanos disponibles.

Una vez definido dicho plan se podrá empezar a recolectar la información de las diferentes fuentes que la AT tiene disponibles. Es necesario precisar que dichas fuentes son las de normal conocimiento de la entidad (declaraciones, registros públicos, bases de datos públicas o comerciales, etc.) y no se necesita, por lo menos en la mayoría de los casos, de acceder a fuentes de diferente naturaleza (humanas, reservadas, etc.).

Esto también al considerar la siguiente clasificación de fuentes de noticias¹ útiles para finalidades de inteligencia fiscal:

1 Otra clasificación alternativa, aun en parte similar a la ilustrada, se encuentra en Marcon-Moinet, *Intelligence économique*, Dunod, Paris, 2006.

- **Primer nivel de Inteligencia Fiscal:** se trata de información que tiene por su naturaleza la máxima accesibilidad. Se practica a partir de información disponible en papel o en formato electrónico a través de los procedimientos básicos. No requiere de un sofisticado procesamiento de la información. La escasez es mínima porque hay múltiples fuentes capaces de proporcionar dicha información.
- **Segundo nivel de Inteligencia Fiscal:** son informaciones con acceso de dificultad de fácil a mediana, pero que pueden ser poco conocidas o restringidas. Será, por ejemplo, información sobre las empresas, tales como los prestados por bases de datos cuyo acceso es sujeto a un pago, bases de datos de otra AT que requieren un procedimiento para pedir la información, etc. La escasez en este caso se considera media, ya que la información se proporciona únicamente por ciertas fuentes públicas o privadas.
- **Inteligencia Fiscal táctica:** utiliza información con un nivel de accesibilidad más difícil. Por ejemplo es la información obtenida por entrevistas con los contribuyentes o con fuentes humanas y consecuentemente requiere un mayor grado de complejidad en la comprensión y el tratamiento. La escasez es más relevante, ya que puede ser información confidencial revelada durante una entrevista con un cliente o una reunión restringida.
- **Inteligencia Fiscal estratégica:** se basa en la recogida y tratamiento de la información, caracterizada por una accesibilidad difícil. Se trata, por ejemplo, información acerca de las futuras intenciones en tema de planificación delictiva de una organización. La dificultad deriva de la escasez de fuentes de información o de la necesidad de aplicar un análisis que requiere un esfuerzo considerable. La escasez es muy alta, ya que, por su naturaleza, es la información en poder de unas pocas personas dentro de las organizaciones económicas y, en consecuencia, su costo de adquisición es elevado, requiriendo el acceso a fuentes humanas o tecnológicas (intervenciones telefónicas por ejemplo), cuyo manejo no siempre es disponible para una AT.

Una vez adquirida la información de las diferentes fuentes disponibles, la misma tiene que pasar una etapa de procesamiento para que pueda quedar disponible para la siguiente etapa de análisis. El procesamiento debe considerar la necesidad de elaborar grandes volúmenes de datos y puede organizarse según procedimientos típicos de análisis de riesgo. En este sentido es relevante la posibilidad hoy existente de utilizar sistemas expertos para poder reunir la información y elaborarla de manera propia y en tiempos rápidos. La calidad de los sistemas de almacenamiento y de las bases de datos de una AT resulta fundamental al fin de determinar la calidad del patrimonio informativo del que se dispone para finalidades de inteligencia.

Se llega así a la etapa fundamental del análisis y producción. Una vez obtenida la información que se estima necesaria, el trabajo del analista es llegar a producir un documento que genere conocimiento o sea aporte valor agregado útil a poder direccionar el contraste a los fenómenos más evidentes de evasión y fraude tributario o a proponer medidas para poder evitar a futuro vacíos procedimentales o normativos que puedan determinar dichos casos. Determinar con claridad cuál es la producción requerida por el la UIF es uno de los puntos fundamentales para que sea exitosa y útil a explotar su función “sirviente” hacia las demás áreas de la institución y, en particular, a la de dirección y a la de fiscalización.

Una vez elaborada dicha producción, la misma se tendrá que difundir al área de interés para que se puedan aportar elementos de retroalimentación respecto al análisis realizado y así se puedan afinar los procedimientos y técnicas de análisis para conseguir un producto siempre más adherente a las necesidades de las funciones principales de la AT. El ciclo se cierra reportando a la dirección sobre los éxitos de las acciones de inteligencia individualizadas.

Como se puede ver con claridad, la aplicación del ciclo de la inteligencia con fines tributarios no implica actividades encubiertas o que son prerrogativas de otras instituciones del Estado distintas a la tributaria. Se trata solo de organizar y racionalizar de manera diferente la gran capacidad de análisis de la información y las fuentes de información que ya tiene la AT como insumo para una producción enfocada a detectar el dato oculto o, mejor dicho, a generar el conocimiento útil a detectar los casos más nocivos de evasión y fraude.

Estos conceptos se han trasladado a muchas AATT que forman parte del CIAT a través de iniciativas de intercambio multilateral y de asistencias técnicas específicas que han permitido de desarrollar conocimientos y experiencias personalizadas a varios países que han podido empezar a difundir productos de inteligencia fiscal en sus organizaciones y, aun mas importante, a difundir la cultura de la inteligencia fiscal en sus procedimientos.

El desarrollo de la economía en la última década también provoca otro cambio en la manera de interactuar de las AATT en el panorama institucional de cada país. La evolución de las relaciones comerciales y de los consecuentes flujos de capitales ha generado nuevos e importantes retos para los estados en materia de contraste al delito económico. Entre ellos, cabe destacar la necesidad de optimizar las actuaciones de investigación en un escenario caracterizado por la extrema sofisticación de los esquemas de evasión/fraude tributario llevados al cabo por unas organizaciones delictivas siempre más complejas y unos recursos que pueden parecer limitados por número y capacidad de respuesta rápida respecto fenómenos de delincuencia organizada de naturaleza económica que cada vez más se desarrolla por medio de metodologías fraudulentas sofisticadas e involucramiento de plataformas internacionales.

Al mismo tiempo, esta progresiva creación de plataformas internacionales dedicadas a dirigir, esconder y valorizar los flujos financieros ilícitos crea numerosos lazos con la economía oficial. El alcance de esta relación es tal que *“el mundo subterráneo ha quedado indisolublemente ligado a la economía global, a través del comercio ilícito de productos legales, o por el uso de los bancos los comercios comercio y las redes de comunicación legales que mueven cantidades crecientes de bienes ilícitos y se benefician así del delito”*.²

Por lo tanto, es imprescindible que los Estados traten de actualizar y mejorar sus estructuras administrativas y legales y alcanzar el nivel de estos nuevos retos. Que puedan dotarse de unidades de investigación/auditoria económica y financiera altamente especializadas para analizar y definir las áreas de riesgo, difundir dichos análisis a las áreas de Policía Judicial y a las Fiscalías, actuar de forma multidisciplinaria y altamente especializada para investigar y detectar los ilícitos tributarios y los flujos financiero que de estos se originan, que también se relacionan, como se ha indicado, con otras actividades delictivas como el lavado de dinero, el financiamiento del terrorismo y la corrupción. Esto impone a las AATT de buscar nuevas maneras de interactuar e intercambiar información, técnicas y experiencias con otros actores claves dentro de las instituciones como Agencias de Inteligencia y Seguridad, Fiscalías, Autoridades de Regulación de los Mercados, Unidades de Inteligencia Financiera, Policía, etc.

Con las recomendaciones del Consejo de la OCDE del 14 de octubre de 2010 para facilitar la cooperación entre autoridades tributarias y otras autoridades encargadas de la ejecución de la ley para combatir delitos serios, dicho organismo recomienda que los miembros establezcan, de conformidad con sus sistemas legales, un marco legal y administrativo eficaz y que ofrezcan orientación para facilitar que las autoridades fiscales reporten a las autoridades correspondientes encargadas del cumplimiento de la ley sus sospechas de delitos graves, incluyendo el lavado de dinero y el financiamiento del terrorismo que se presenten en el cumplimiento de sus obligaciones.

2 Prefasio del director pro-tempore de la Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito al reporte “La globalización del Crimen”.

Para implementar dicha orientación, en marzo del 2011 la OCDE puso en marcha el denominado “Diálogo de Oslo” que pretende impulsar la creación de un enfoque global de acción por parte de los gobiernos para luchar contra la delincuencia financiera. Hay tres pilares principales de este trabajo: 1) fortalecimiento de la cooperación interinstitucional a nivel nacional, 2) mejorar la cooperación en el plano internacional, y 3) el apoyo a los países en desarrollo, en particular mediante la capacitación en técnicas de investigación financiera para los investigadores de delitos económicos y fiscales.

Esta iniciativa incluye una amplia gama de países desarrollados y en desarrollo, representantes de los organismos encargados de tareas de investigación, fiscales y organismos anti-lavado y anti corrupción, con el fin de intercambiar experiencias y mecanismos de cooperación e investigación multidisciplinaria para mejorar la lucha a la delincuencia económica.

El CIAT acompañó desde el comienzo dicho proceso participando activamente en las iniciativas presentada en el marco de dicho diálogo y socializando los contenidos de los diferentes trabajo realizados en sus eventos. En consecuencia de dicha concientización a nivel internacional, la región de América Latina y El Caribe ha asumido desde el comienzo una postura proactiva y por este fin ya el CIAT realizó iniciativas de capacitación conjuntas, con el apoyo de la Guardia di Finanza de Italia y de la GIZ que trataron los temas de la evasión tributaria desde un enfoque multidisciplinario.

Al mismo tiempo el CIAT participa de una iniciativa desarrollada por la COMJIB, en el marco de la acción de la UE denominada EUROsociAL II, con el fin de mejorar los mecanismos de coordinación interinstitucionales, a través de la cual se pretende mejorar la eficacia en la lucha contra los delitos económico-financieros vinculados a la corrupción de funcionarios públicos.

En este ámbito, el CIAT forma parte de una red, que incluye representantes de aquellas instituciones multilaterales expresión de Fiscalías, Ministerios de Justicia, Organismos de Fiscalización Superior, etc., que operan en este sector, con el fin de definir recomendaciones y acciones para la mejora de la coordinación interinstitucional para la lucha contra los delitos económico-financieros en América Latina.

Como se ha ilustrado, las AATT del siglo XXI representan una pieza clave en desarrollar tareas finalizadas a cuidar de los intereses y de la seguridad del Estado de manera siempre más innovadora a través de herramientas de inteligencia fiscal y de una relación siempre más estrecha con las demás instituciones de cumplimiento de la ley de los países. Para tener éxito en estas acciones es fundamental conocer los instrumentos y fomentar el diálogo. Para esto el CIAT ha demostrado en estos años de estar presente y de jugar un papel fundamental en la región. Inteligencia y cooperación son dos términos que siempre entrarán más en las actividades cotidianas de los funcionarios tributarios: para ellos el CIAT representará una imprescindible ayuda para entender, entenderse y comunicar en este mundo tan novedoso para una AT.

The background features a complex graphic design. On the left, there are several interlocking gears of various sizes. In the center, a clock face is visible with its hands pointing towards the bottom right. On the right side, a stylized world map is overlaid with a network of lines, suggesting global connectivity or data flow. The entire scene is set against a blue gradient background.

6

LA GLOBALIZACIÓN Y LAS OPERACIONES TRIBUTARIAS DE LOS CONTRIBUYENTES

6

LA GLOBALIZACIÓN Y LAS OPERACIONES TRIBUTARIAS DE LOS CONTRIBUYENTES

Isaac G. Arias

Así como Julio Verne imaginó en sus tiempos un futuro que no se aleja en demasía de la actualidad, en el mundo de la tributación, algunos autores han advertido con suficiente antelación los desafíos que las AATT deben afrontar en los tiempos que corren. Un ejemplo es Vito Tanzi, que en oportunidad de la Asamblea General de 2000 en Washington D.C. hacía alusión a las denominadas “termitas fiscales”, que no eran ni más ni menos que el comercio y las transacciones electrónicas, el dinero electrónico, el comercio realizado en el marco de una misma compañía multinacional, los centros financieros extraterritoriales y paraísos fiscales, los instrumentos derivados y fondos especulativos de cobertura, la imposibilidad de gravar el capital financiero, la creciente actividad en el exterior y las compras en el exterior. A modo de corolario, Vito Tanzi se preguntaba si es posible exterminar estas termitas fiscales. Casi 16 años después, y a pesar de los numerosos esfuerzos internacionales destinados a estudiar cada uno de estos asuntos, no es posible responder con claridad esta pregunta y existen opiniones encontradas entre los diferentes actores que componen la comunidad tributaria internacional.

a. La comunidad internacional reconoce la necesidad de revisar los actuales marcos normativos y plantear soluciones

Desde los albores del siglo XX, se han desplegado esfuerzos para atenuar el impacto no deseado en la tributación de aquellas operaciones económicas que trascienden las fronteras. Prueba de ello fue el trabajo de la Liga de las Naciones, cuyo Comité Financiero en respuesta a un llamado de parte de la Conferencia Internacional de Bruselas de 1920, llevó a cabo acciones para analizar el problema de la doble imposición internacional. Desde 1925 en adelante, se sumaron a estas discusiones países de América Latina, entre ellos, Argentina y Venezuela. En 1928 fueron creados los primeros modelos bilaterales de CDI, que ya consideraban la asistencia en la cobranza de impuestos.

Más adelante, en los años 40 se llevaron a cabo una serie de conferencias regionales que contaron con la participación de varios países de América Latina, entre ellos: Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Ecuador, México, Perú, Uruguay y Venezuela. Como resultado, en la Conferencia de 1943 se adoptó un modelo bilateral de CDI que contemplaba impuestos directos y un modelo bilateral de acuerdo para el establecimiento de asistencia administrativa recíproca para la cobranza de impuestos directos. A nivel subregional, por medio del Acuerdo de Cartagena, se adoptó en el año 1971 un CDI multilateral. En 1976 la ALALC también adoptó criterios para evitar la doble imposición.

Los trabajos han ido evolucionando constantemente en diferentes ámbitos, principalmente en el seno de la OCDE y de la ONU. Vale destacar el esfuerzo de la ONU en generar documentos para países en desarrollo, tales como el Manual para Negociadores de Tratados Bilaterales entre Países Desarrollados y en Desarrollo, publicado en 2003 y el Manual sobre Aspectos Seleccionados Relativos a la Administración de CDI para Países en Desarrollo, publicado en 2013.

A pesar de los esfuerzos desplegados, todavía se discuten aspectos tales como la distribución de las bases imponibles –fuente o residencia–, la forma de evitar abusos a través de cláusulas de CDI y la efectividad de los CDI para cumplir con su objetivo principal, que consiste en mejorar el clima para atraer o bien mantener la inversión extranjera.

Es claro que la mayoría de los países de la región enfrentan grandes desafíos al momento de negociar estos instrumentos y aplicarlos; siendo este último campo particularmente complejo, al requerir del diseño de sistemas administrativos robustos, modelos de riesgo efectivos e información suficiente, oportuna, confiable y adecuada.

Si nos remitimos exclusivamente a los asuntos relacionados con la cooperación internacional para combatir la evasión y el fraude tributario, también existen desde principio de siglo numerosas experiencias. En el ámbito de la asistencia en cobranza de tributos, es posible citar el tratado entre Alemania y la actual República Checa de 1921, o la Convención de Benelux de 1952. Paradójicamente, si bien en este ámbito fuimos testigos de algunos desarrollos regionales tales como los que incorporaron en el año 2004 el artículo 21 de la Decisión 578 de la CAN y otros recientes instrumentos bilaterales suscritos en los últimos años por países de la región, aún no existe en América Latina experiencia práctica en la materia.

El intercambio de información para fines tributarios cuenta con aproximadamente unos 100 años de historia a nivel mundial, aunque su proliferación en América Latina avanzó a paso lento. En este ámbito de actuación, en el año 1990, el CIAT publicó su primer modelo de acuerdo y el primero a nivel regional. Dicho modelo fue

elaborado en el marco de un grupo de trabajo que involucró representantes de numerosos países de la región. Por sus características, dicho modelo era muy avanzado para la época, cumpliendo casi en su totalidad con los actuales “estándares de transparencia e intercambio de información”. Nueve años después, el CIAT convocó nuevamente al grupo de trabajo, con el propósito de implementar ajustes al modelo original. El modelo publicado en el año 1999 presenta un abanico más amplio de mecanismos de cooperación, modifica algunos términos considerados como ambiguos o poco precisos, e incluye comentarios más detallados que dan luces al momento de interpretar sus cláusulas. El modelo ha sido adoptado por Argentina en la década del 2000, en sus negociaciones con varios países de la región –por ejemplo, Brasil, España, Perú, Chile– y su contenido resulta vigente en la actualidad por alinearse a los estándares internacionales más recientes.

La OCDE y el Consejo de Europa promovieron en el año 1986 la Convención Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (la Convención Multilateral de aquí en adelante), que sólo aceptaba como estados signatarios a aquellos miembros de la OCDE y del Consejo de Europa. En el año 2011, se eliminó tal restricción y el referido instrumento internacional fue puesto a disposición de todos los países del mundo. A la fecha del presente documento, 90 jurisdicciones del mundo lo han suscrito, siendo 17 de América Latina.

Tanto la OCDE como la ONU han flexibilizado gradualmente el artículo 26 de sus respectivos modelos de CDI, extendiendo gradualmente su alcance hacia otros tributos y sujetos diferentes de los contemplados inicialmente, permitiendo utilizar la información intercambiada para aplicar el derecho tributario interno y brindando la posibilidad de utilizar la información para otros asuntos no tributarios.

Con el ánimo de generar herramientas que faciliten la efectiva implementación del intercambio de información, tanto la OCDE como el CIAT han colaborado mutuamente para elaborar sus respectivos manuales. Ambos manuales fueron publicados en el año 2006.

El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para fines Tributarios (el Foro Global de aquí en adelante) cuenta con 129 jurisdicciones miembros y fue creado por la OCDE en el año 2009, como consecuencia de un mandato de los países del G20. Esta plataforma mundial para impulsar la transparencia y el intercambio de información, que a su vez cuenta con el apoyo del CIAT en la región, ha sabido impulsar la voluntad política necesaria para que los países avancen de manera firme en este campo. Los principales avances regionales se han producido en la última década, más precisamente a partir del año 2008. La cantidad de instrumentos internacionales se ha incrementado exponencialmente a partir de dicha fecha y muchos países han implementado reformas tendientes a lograr una mayor transparencia, como por ejemplo, acceso a información bancaria, identificación de socios de sociedades o titulares de activos. Asimismo, varios han logrado acudir a esta práctica para resolver casos complejos que involucran transacciones internacionales. Por ejemplo, en los últimos años Argentina generó aproximadamente 1800 solicitudes de información, cuyas respuestas han permitido resolver casos. México es el país de la región que más trayectoria tiene en la materia, habiendo resuelto numerosos casos utilizando el intercambio abajo solicitud, espontáneo y automático.

A pesar del esfuerzo desplegado por algunos países y de los significativos logros alcanzados en casos particulares, en términos generales es posible seguir diciendo que la región avanza a paso lento. El intercambio automático, las fiscalizaciones simultáneas o conjuntas – bilaterales o multilaterales –, las fiscalizaciones en el extranjero, el intercambio de información sobre ramos de actividad económica y el intercambio de información espontáneo; todavía no constituyen prácticas generalizadas en la mayoría de los países.

Otro asunto que no constituye una novedad para la comunidad internacional tributaria, pero que aún desvela tanto a contribuyentes como a AT, es el efecto que los precios de transferencia pactados entre partes relacionadas produce al momento de distribuir las bases imponibles entre Estados. Las EMN generalmente operan

sobre bases globales y tienen capacidad para estructurarse de la manera más eficiente para acceder a las ventajas que ofrecen los diferentes mercados. Como resultado, existe el riesgo de que ellas distribuyan utilidades globales a miembros del grupo en territorios de baja tributación, sin corresponder estas utilidades con la actividad económica, los activos, riesgos y funciones existentes en dichos territorios. En este ámbito, la Liga de las Naciones también ha jugado un papel decisivo al contemplar en su modelo de convenio tributario el PLC. Este principio exige que las EMN valoren para propósitos tributarios sus transacciones internas y calculen utilidades como si las transacciones habrían sido llevadas entre partes independientes. Las normas de precios de transferencia existen para controlar la potencial incoherencia entre la distribución de utilidades y de activos, funciones y riesgos del grupo.

Actualmente, existe un cierto consenso mundial respecto del PLC. Apoyándose en este trabajo, la OCDE ha asumido un liderazgo en la materia al incorporar en 1963 este principio en el artículo 9 de su CDI modelo. De igual manera, en 1980 la ONU adoptó el PLC en el artículo 9 de su Modelo de CDI.

En 1979, la OCDE desarrolló guías prácticas sobre precios de transferencia y EMN para orientar a los expertos tributarios tanto del sector privado como público sobre cómo implementar este principio tan claro en su concepción, pero que genera un sin número de interrogantes en su aplicación. Dichos lineamientos han sufrido alteraciones en los años 1995 y 2010.

Por su parte, con el ánimo de orientar a los países en desarrollo sobre la implementación del PLC, la ONU publicó en el año 2013 un Manual Práctico sobre Precios de Transferencia para Países en Desarrollo.

Desde 1992 existen en los países de América Latina normas domésticas para el control de la manipulación abusiva de precios de transferencia. Actualmente, todos los países de la región cuentan con disposiciones al respecto, mientras que en casi la totalidad de los países de El Caribe sigue siendo una asignatura pendiente. Solo algunos

han demostrado especial interés en la materia y manifestaron expectativas de implementar normas al respecto –entre otros, Jamaica y Trinidad y Tobago–.

La región ha demostrado cierta inmadurez al aplicar estas normas. La mayoría de los países que las han adoptado en la década del 90, no han podido implementarlas efectivamente hasta la entrada del nuevo siglo. Otros todavía están intentando superar barreras para su aplicación efectiva. Claramente, los mayores desafíos consisten en el acceso a la información que permita identificar comparables y en las capacidades de las propias AATT para identificar riesgos de manipulación abusiva de precios de transferencia, llevar a cabo fiscalizaciones y litigar ante la justicia. El desafío es aún mayor cuando la justicia no es especializada en tributos y/o carece de conocimiento suficiente como para comprender el accionar del fisco.

En la actualidad la manipulación abusiva de los precios de transferencia constituye, a nivel regional, uno de los principales riesgos de tributación internacional y consecuentemente uno de los asuntos más demandado por los países de América Latina ante la Secretaría Ejecutiva del CIAT.

A pesar de los reiterados esfuerzos desplegados por la comunidad internacional tributaria para resguardar las bases imponibles globales, se ha reconocido que estos han sido insuficientes y que requerían ser revisados bajo un enfoque más holístico que involucre a todos los actores relevantes. Es así que con el propósito de atender los problemas que ocasiona la erosión de las bases tributarias y el traslado de beneficios hacia otras jurisdicciones, los países del G20 han planteado la necesidad de llevar a cabo esfuerzos coordinados entre diferentes actores que se desenvuelven en el ámbito tributario internacional. La Acción 1 del Anexo II de la Declaración emitida en el marco de la Cumbre llevada a cabo en el mes de noviembre de 2010 en Seúl, cuyo propósito es apoyar el desarrollo de sistemas tributarios más efectivos, destaca al CIAT como uno de los actores relevantes para impulsar este proceso. En adelante se citan las partes relevantes de la referida Declaración de Junio 2011:

“...Solicitamos al Grupo de Trabajo ampliado sobre Impuestos y Desarrollo de la OCDE, ONU, FMI, BM y las organizaciones regionales tales como CIAT, ATAF y otras organizaciones pertinentes: (1) Identificar las principales limitaciones de capacidad que confrontan los países en desarrollo en sus sistemas tributarios y hacer recomendaciones para desarrollar capacidad a fin de (i) mejorar la eficiencia y transparencia de las AATT y (ii) fortalecer las políticas tributarias para expandir la base tributaria y combatir la elusión y evasión tributarias (Junio 2011); (2) Desarrollar una plataforma de gestión del conocimiento y promover la cooperación Sur-Sur para apoyar la capacidad de los países en desarrollo en lo que respecta los sistemas de política y AT. (Mediano plazo); (3) Examinar y difundir todas las acciones del G20 y las organizaciones internacionales para respaldar los sistemas tributarios en los países en desarrollo (Junio 2011); (4) Establecer medidas objetivas para determinar el avance en el mejoramiento de la capacidad de los sistemas de AT de países menos desarrollados (Junio 2011); e (5) Identificar formas de ayudar a las EMN de los países en desarrollo mediante una efectiva transferencia de precios.”

En este contexto, el CIAT ha sabido atender el mandato del G20, acompañando las prioridades, intereses y necesidades de sus países miembros y los esfuerzos desplegados por organizaciones internacionales y la sociedad civil; promoviendo a su vez un clima de cooperación mutua y confianza entre los actores involucrados en el referido mandato.

b. Dos asuntos prioritarios para América Latina: intercambio de información y precios de transferencia

Como consecuencia del incremento de los precios de algunos commodities antes de la crisis financiera de 2008 y de la eficacia lograda por varias AATT de la región, en promedio, los últimos 20 años mejoró la posición fiscal de varios países. De esta manera, la carga impositiva ha aumentado más en América Latina que en otras regiones del mundo. No todas son buenas noticias para la región, ya que ante la situación observada cabe advertir que los ingresos fiscales son sumamente volátiles en la región, sobre todo en países que dependen de recursos naturales no renovables. Si consideramos el nivel de desarrollo y las necesidades insatisfechas de gasto, en la mayoría de los países los recaudos han sido menores a los necesarios para solventar el gasto público.

De acuerdo a los cálculos más recientes que maneja el CIAT sobre la región, la evasión en el ISR oscila entre el 30% y el 70%, dependiendo del país.

Otro aspecto a considerar es la notable concentración de los sectores económicos más relevantes en cada uno de los países de América Latina, en los cuales suelen operar muy pocas empresas de gran tamaño que proporcionan –o deberían proporcionar– la mayor porción de la recaudación tributaria de los países. Usualmente estas empresas forman parte de conglomerados internacionales y llevan a cabo numerosas transacciones transfronterizas.

Estos indicadores claramente indican que existe un margen amplio para mejorar la eficiencia y eficacia en el quehacer de la AT, inclusive sin apelar a numerosas reformas en la política tributaria.

En este contexto, toma relevancia la necesidad de mejorar las capacidades de las AT para acceder a información del exterior que pueda ser utilizada en procesos de control tributario de contribuyentes globales.

Al no existir una definición uniforme de “base imponible”, la composición relativa al ISR difiere de unos países a otros. No obstante, todos los países persiguen someter a gravamen un “hecho generador” similar. Esta situación, asociada a la llamada “competencia tributaria nociva” entre países, genera riesgos de manipulación abusiva de precios de transferencia, tanto interna como internacional. Por esta razón, resulta imprescindible implementar normas para el control de los precios de transferencia, que se adapten a las posibilidades y necesidades de las AATT de la región y a los instrumentos internacionales vigentes.

Intercambio de información

Históricamente, la cultura del sigilo rigió la manera bajo la cual se ha manejado la información obtenida por los fiscos en el marco de sus poderes de verificación y fiscalización. Por diversas razones acordes al contexto de cada país, algunos fiscos no contaban –o no cuentan– con facultades para acceder de manera directa o indirecta a información financiera o bancaria de los contribuyentes o a la identificación de ciertos titulares de activos.

Ello no solo ha generado –o genera– barreras al momento de controlar operaciones internacionales

o la tenencia de activos en el exterior, sino también que ha perjudicado el accionar del fisco en lo interno, al no ser posible acceder a información que podría considerarse como básica para el control de las obligaciones tributarias.

Aunque a nivel normativo el intercambio de información existe en la mayoría de los países de América Latina desde hace varias décadas, los avances han sido lentos. Como se comentó en apartados previos, antes del año 2008 las redes de instrumentos que permitían el intercambio de información para propósitos tributarios eran

muy reducidas o bien inexistentes. Muchos de los CDI vigentes no contemplaban la posibilidad de intercambiar información para aplicar el derecho tributario interno o bien combatir la evasión o el fraude tributarios. Como consecuencia de las acciones que a partir de dicho año tomó la comunidad internacional para generar voluntad política en pos de una mayor transparencia e intercambio de información, los países de la región han desplegado esfuerzos significativos cuyos frutos se están comenzando a apreciar.

Entre otras, las AATT de Argentina, Brasil, Bolivia, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Jamaica, México, Perú, Panamá y Uruguay cuentan con unidades o equipos destinados al intercambio de información con otros Estados. Muchas de ellas también cuentan con sistemas informáticos para gestionar dichos intercambios. La existencia de estas unidades o equipos, asociada a estrategias para promover la identificación de casos en los cuales es imprescindible contar con información del exterior, llevó a un incremento también exponencial de la cantidad de solicitudes de información de los países de América Latina al mundo. El CIAT, en cooperación con la OCDE, GIZ, EUROsociAL II, BM y sus países miembros, coordinó diversas acciones que acompañaron los esfuerzos de las AATT en este campo.

Siguiendo esta corriente, varios países de América Latina han adaptado y creado normas para cumplir con un nivel mínimo de transparencia a efectos tributarios, mientras que otros se encuentran actualmente desplegando considerables esfuerzos para promover reformas. Es importante destacar que estas reformas, que usualmente tocan aspectos considerados como

“derechos” por los ciudadanos de un países o bien la propia constitución en algunos países, no se pueden implementar sin una fuerte voluntad política, un considerable poder político y un entendimiento generalizado de los ciudadanos de un país sobre la importancia de dichos cambios. A estos efectos, en los últimos años, la comunidad internacional –especialmente los países del G20 y el Foro Global– ha dado suficientes argumentos y herramientas para que los países puedan impulsar adecuadamente este proceso.

Un indicador de la voluntad política para alcanzar el efectivo intercambio de información tiene que ver con el nivel de adhesión de países de la región al Foro Global. Con el ánimo de evaluar el cumplimiento del estándar de transparencia e intercambio de información, dicho Foro ha implementado y coordinado dos fases de revisión de pares. La primera de ellas se enfoca en aspectos normativos, mientras que la segunda se enfoca en aspectos administrativos. Los resultados de las “revisiones de pares”, actualizados a octubre de 2015, nos muestran una situación optimista en la región. De los 18 países miembros del CIAT de América Latina que han sido revisados, 5 han pasado por la Fase I y 13 han pasado por una revisión combinada –Fase I y II–. 3 de los 5 países que han sido revisados en Fase I han logrado pasar a Fase II. De los 13 países que fueron objeto de una revisión combinada, 2 cumplieron, 7 cumplieron de manera holgada y 4 cumplieron parcialmente.

Entre los principales inconvenientes que no permitieron a algunos países pasar a Fase II, o bien que llevaron a un cumplimiento parcial en la revisión combinada, se destacan los siguientes:

- **Disponibilidad de información:** son necesarios ajustes significativos o leves para mejorar la identificación de propietarios de activos y la disponibilidad y el acceso a información contable.
- **Acceso a información:** son necesarios ajustes significativos o leves para adecuar los poderes de verificación y fiscalización de la AT, y las salvaguardas y derechos de los contribuyentes frente al intercambio de información.
- **Intercambio de información:** resulta necesario fortalecer instrumentos y/o redes de acuerdos para el intercambio de información. Los países requieren mejorar su capacidad de respuesta ante solicitudes de información.

Ante el variado menú de opciones de cooperación, queda claro que América Latina tiene un largo camino por recorrer en esta materia. A excepción de un caso que se dio hace más de dos décadas entre Argentina y Brasil, no se conocen antecedentes sobre la efectiva implementación fiscalizaciones simultáneas, en el extranjero y/o conjuntas. Tampoco se conocen antecedentes de cooperación para notificar actuaciones, aplicar medidas cautelares o bien ejecutar procedimientos de cobranza coactiva.

Luego del intercambio de información previa petición, el intercambio automático de información es el que más terreno ha ganado en la región, aunque su aplicación todavía sigue siendo significativamente menor. Mientras que el primero de ellos se comenzó a desarrollar gradualmente desde principios de la década del 2000 y proliferó a partir del año 2008, el intercambio automático comenzó a ser observado y estudiado de manera más generalizada en los últimos cinco años. No es casualidad que así sea. Varias iniciativas han promovido voluntades políticas. Por ejemplo, en el año 2010, los EEUU sancionaron FATCA, que básicamente requiere que instituciones financieras reporten al IRS las cuentas financieras mantenidas por contribuyentes de los EEUU o entidades del exterior que superen un determinado umbral (US\$ 50.000), en las cuales los contribuyentes norteamericanos tengan una participación sustancial. De no informar, se aplicaría una retención en la fuente significativa de 30% sobre el valor de las transacciones en concepto de ISR. La mayoría de los países de la región ha tomado acciones o se encuentra tomando acciones para proporcionar esta información, ya sea a través de la AT, o de manera directa por parte de las entidades financieras afectadas. En algunos casos, el intercambio sería recíproco.

Basándose en esta experiencia y con el ánimo de generar intercambios automáticos recíprocos de información financiera entre todos los países del mundo, en el año 2014, en el seno del Foro Global se comenzó a desarrollar el denominado CRS que sería implementado en diciembre de 2015. Este estándar contempla intercambios bajo periodicidad anual y considera información similar a la definida por FATCA (identidad y residencia de cuentahabientes, detalles de la cuenta, entidad que reporta, balance de la cuenta, entre otros), siendo los sujetos obligados a informar similares a los consignados en FATCA.

Es claro que la implementación del intercambio de información automático no será inmediata. La mayoría de los países en desarrollo necesitan tiempo y recursos para adaptar sus normas (principalmente en aquellos casos donde sea necesario justificar solicitudes de información bancaria o financiera, o bien sea requerida la intervención del Poder Judicial) y desarrollar capacidad administrativa para clasificar, procesar y analizar información.

Siguiendo esta corriente, se espera que en el futuro se desarrollen nuevos estándares de información a intercambiar bajo el procedimiento automático, que contemple otras categorías de renta o activos.

Precios de transferencia¹

De acuerdo a la experiencia de las AATT más desarrolladas de la región, uno de los mecanismos que más ha erosionado las bases tributarias ha sido la manipulación abusiva de los precios de transferencia. Este riesgo ha sido identificado por los países de la región desde hace ya varias décadas, aunque la forma en que debería ser tratado constituye un desafío en la actualidad.

En lo que respecta al control de los precios de transferencia, resulta imposible referirse a la región sin considerar las diferencias existentes entre subregiones y países. Por ejemplo, en los países de El Caribe casi no existen normas internas en la materia. Los países de América Central y República

¹ Los datos citados en el presente apartado surgen del trabajo denominado “El Control de la Manipulación Abusiva de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe”. GIZ-ITC-CIAT, 2013.

Dominicana han implementado normas en los últimos 10 años aproximadamente. Los países de América del Sur y México cuentan con normas desde la década del 90. Se puede afirmar que actualmente todos los países de América Latina cuentan con normas al respecto y la mayoría de los países de la región contempla el PLC en sus CDI. De manera generalizada, los países de la región que implementaron normas adoptaron el PLC, inclusive Brasil, que a pesar de contar con métodos propios basados en márgenes fijos –lo cual lo aleja de este principio–, establece en su legislación la posibilidad de aplicar el método del “Precio Comparable no Controlado”. Ahora bien, tal consenso no se da al momento de aplicar dicho Principio.

Al evaluar en detalle cada una de las normas existentes en la región, se perciben diferencias significativas que crean asimetrías importantes a nivel regional. A efectos de establecer cuáles son los sujetos y transacciones alcanzadas por el régimen de precios de transferencia, todos los países definen como requisitos la existencia de vinculación y la mayoría consideran como vinculadas las operaciones con jurisdicciones consideradas no cooperantes o de baja o nula tributación –aunque cabe aclarar que no todos los países comparten iguales criterios al momento de diseñar sus listas–, algunos países como Colombia definen umbrales para excluir del régimen de precios de transferencia sujetos cuyo patrimonio o ingresos brutos sean considerados poco significativos a estos efectos. Esta definición presenta aún mayores diferencias cuando se asocia a la definición de “parte vinculada”, que considera criterios disímiles entre los países de la región y a su vez diferentes porcentajes que van desde el 10% al 50%, al momento de establecer en qué casos existe vinculación por participación accionaria directa o indirecta, por toma de decisiones o control, u otros criterios.

Los regímenes de información también varían de país en país, tanto en su contenido como en la forma de presentación y periodicidad. Por ejemplo, el tiempo por el cual debe ser conservada la información varía de 3 a 10 años dependiendo del país y sólo en pocos países, como en Colombia y Argentina, existen sanciones específicas por incumplimiento del régimen de precios de transferencia. Este último asunto resulta relevante, por lo oneroso de cumplir con dichos regímenes de información.

Con relación a los métodos, no existen mayores diferencias. Sin embargo, vale destacar el caso de Brasil que utiliza márgenes fijos tomando como base los métodos de “Costo adicionado” y “Precios de Reventa”. Argentina ha desarrollado el denominado “6to. Método”² para el control de operaciones de exportación de “commodities” –cereales y oleaginosas principalmente–. No se trata precisamente de un método, sino más bien de una medida especial, antielusiva o un “safe harbor”. Este mecanismo se ha proliferado por la mayoría de los países de la región, incorporando algunas diferencias significativas. Por ejemplo, Uruguay lo utiliza también para importaciones y la forma de calcular los precios es muy diferente. Actualmente, Argentina, Uruguay y en menor proporción Ecuador, son los países que han logrado aplicar de manera efectiva este método. Al igual que Argentina, República Dominicana también ha desarrollado una mecanismo muy particular, basada en información pública y acuerdos anticipados de precios –APA– sectoriales, para controlar el sector hotelero “todo incluido”. Gracias a este método, el sector comenzó a pagar tributos luego de varios años de manipulación abusiva de precios de transferencia.

También existen diferencias al momento de establecer la jerarquía en la aplicación de los métodos. Algunos países adoptaron la regla del mejor método –la mayoría–, mientras que otros utilizan un criterio de prelación parecido al previsto en las Directrices OCDE de 1995 –Ej.: México–.

2 Implementado por primera vez en Octubre de 2003 en Argentina en el párrafo a continuación del 5to. párrafo del artículo 15 de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Su objetivo fue controlar los precios de transferencia utilizados en la exportación de commodities –principalmente agrícolas– a través de esquemas de “triangulación” que involucran intermediarios sin sustancia económica.

Si bien la experiencia práctica está acotada a México, Uruguay y Colombia, 10 países de América Latina cuenta con la posibilidad de llevar a cabo APA. La mayoría contempla que estos pueden ser unilaterales, mientras que Chile, Ecuador y México admiten la posibilidad de que adicionalmente estos puedan ser bilaterales o multilaterales.

Con relación a los regímenes simplificados de precios de transferencia, algunos países presentan diferentes medidas, entre ellas, exenciones al régimen de precios de transferencia (Brasil, Colombia y México), exención de documentación comprobatoria (Colombia, México y Ecuador), “Safe Harbors” de método (México y Brasil) y “safe harbor” de tipo de interés (Brasil y Bolivia).

En el plano práctico, la fecha en la cual fue implementada la norma pierde peso específico. Por ejemplo, República Dominicana, Uruguay y Ecuador implementaron normas en la década del 2000 –casi una década después que otros países de la región– y han logrando buenos resultados en el corto y mediano plazo. Otros países se han demorado en aplicar sus normas, habiendo obtenido resultados casi una década después de su implementación. Otros, a la fecha no han demostrado grandes avances. Un caso particular es el de Costa Rica, que a partir de 2006 y previamente a la sanción de su norma administrativa, aplicaba una norma general antielusiva existente desde 1971 (Art. 8 del Código Tributario), basada en el principio de la “realidad económica” y otra referida a “convenios entre particulares” (Art. 12 del Código Tributario), para controlar precios de transferencia. Como resultado, de 7 casos, 3 fueron fallados a favor del fisco y 1 fue regularizado voluntariamente.

La experiencia capitalizada por las AATT en esta materia está estrechamente relacionada con los sectores económicos más relevantes de la economía. Por esta misma razón resulta difícil comparar el nivel de experiencia de algunos países. A título de ejemplo, entre las valiosas experiencias regionales se pueden citar la de Argentina en el sector cerealero y pesquero, la de Ecuador en el sector del banano, florícola y petrolero, la de México con la maquila y petróleo, la de Chile en el sector minero, la de República Dominicana en el sector hotelero todo incluido y la de Uruguay en el sector agropecuario.

El control de los precios de transferencia requiere de cierta madurez institucional para desarrollar y mantener expertos y equipos multidisciplinarios, administrar robustos regímenes de información, llevar a cabo una adecuada gestión de riesgos, estudiar sectores económicos, acceder a fuentes de información del exterior, contar con recursos para adquirir y utilizar eficientemente bases de datos comerciales, entre otros. Sin embargo, el mayor desafío que enfrenta la región consiste en la identificación de información, en particular de “comparables”. No es imposible conseguir recursos o administrar mejor una AT, pero si el mercado no ofrece suficiente información como para aplicar el PLC se torna muy complejo fundamentar ajustes de precios de transferencia que estén en línea con dicho principio.

En la actualidad 15 AATT de América Latina cuentan con una dependencia especializada en precios de transferencia o bien temas tributarios internacionales en general. Dependiendo de la AT, estas áreas tienen una dotación de 3 (Guatemala) a 47 funcionarios (México). En mayor proporción, estas áreas asumen tareas de planificación, asesoría, revisión, apoyo técnico o auditoría.

Los sectores más auditados en la región son el farmacéutico, el hotelero y la industria alimenticia. Dichos sectores concentran más del 40% de los procesos de control.

Los criterios de selección de contribuyentes más utilizados por las AATT de la región son diversos: cruces de información financiera, tributaria y aduanera, evaluación y tendencias del comportamiento tributario del contribuyente, identificación de contribuyentes exportadores con márgenes de utilidad menores al general de su industria, valores declarados en operaciones con empresas relacionadas, salida de divisas, préstamos con el extranjero y valor aduanero, revisión de

rentabilidades menores a las generales del sector, operaciones con paraísos fiscales, y, estructura de capital de los contribuyentes.

Al año 2011, los países de la región llevaron a cabo entre 3 (República Dominicana) y 130 (Argentina) procesos de control sobre precios de transferencia.

El Plan de Acción BEPS, en sus Acciones 8 a 10, persigue evitar la incorrecta aplicación de estándares internacionales, con el fin de obtener resultados en los que la atribución de beneficios no esté alineada con la actividad económica que los genera.

Como resultado de estos trabajos, entre las principales novedades incorporadas a las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a EMN y AATT, se encuentran las siguientes:

- La “conducta” complementará o reemplazará los términos contractuales cuando estos estén incompletos o resulten incompatibles con la conducta de las partes. Junto con la correcta aplicación de los métodos de valoración de precios de transferencia, ello determinará la atribución de beneficios a las empresas que lleven a cabo las actividades empresariales correspondientes. Cuando la transacción entre empresas vinculadas carezca de racionalidad comercial, las directrices permitirán ignorar los acuerdos a efectos de precios de transferencia.
- Para dar respuesta a casos donde el riesgo no es coherente con los beneficios del negocio, se prevé que aquellos asumidos contractualmente por una parte que no tiene la capacidad de ejercer un control específico y significativo sobre los mismos, o que carece de capacidad financiera para asumirlos; serán atribuidos a la parte que ejerza efectivamente dicho control y que disponga de capacidad financiera suficiente.
- Las Directrices establecen claramente que la titularidad jurídica de los intangibles no genera necesariamente, por sí sola, el derecho a percibir la totalidad de los beneficios emanados de la explotación de los mismos. Las entidades del grupo que desarrollen funciones importantes, aporten gran parte de los activos y controlen los riesgos económicamente relevantes, de acuerdo con la delineación de la transacción efectivamente realizada, tendrán derecho a una remuneración proporcional al valor de sus contribuciones.
- Ante casos donde una empresa del grupo con elevado capital proporciona financiación pero realiza una escasa actividad carece de capacidad necesaria para controlar los riesgos financieros conexos a dicha inversión de capital, no se le asignarán los beneficios derivados de los riesgos financieros, teniendo derecho a percibir estrictamente al rendimiento exento de riesgo correspondiente a los fondos aportados, o incluso menos cuando, por ejemplo, la transacción carezca de racionalidad comercial, en cuyo caso las directrices contemplan la posibilidad de ignorar la operación.
- Los métodos de precios de transferencia asignarán beneficios a las actividades económicas importantes. En adelante, no podrán asignarse los beneficios sinérgicos derivados de las actividades del grupo a aquellos de sus miembros que no contribuyan a la generación de tales beneficios. Así, por ejemplo, los descuentos obtenidos por el volumen de bienes solicitados por una serie de empresas del grupo habrán de aplicarse a dichas empresas.

En el marco de la Acción 13 del Plan de Acción BEPS se propone un nuevo régimen de información, cuyo funcionamiento exige procedimientos aceptados de intercambio de información a nivel internacional. En este sentido, se definieron tres niveles de documentación que deberían proporcionar las EMN:

- **Reporte país por país:** requiere información sobre la ubicación y colocación de ingresos, impuestos y otros indicadores geográficos de su actividad comercial y el grupo multinacional. Esta información es de carácter confidencial.
- **Archivo maestro de documentación de precios de transferencia:** recoge información general de la EMN, sus negocios, políticas de precios de transferencia y acuerdos con autoridades fiscales; en principio, este documento estaría disponible para todas las AATT que participan del proyecto BEPS. El objetivo de este documento consiste en obtener mayor coherencia y transparencia en la información
- **Archivo local de documentación de precios de transferencia:** se refiere específicamente a operaciones significativas del contribuyente local y refleja información detallada sobre operaciones vinculadas.

Esta información tiene relevancia para evaluar los riesgos vinculados a los precios de transferencia, los riesgos de erosión de la base y el traslado de beneficios en general y cuando sea apropiado, el análisis económico de estadísticas. Además, no pretende sustituir los actuales regímenes de información de precios de transferencia, sino complementarlos.

Ante este nuevo desarrollo, las AT que decidan implementar estos regímenes de información necesitarán analizar la posibilidad de introducir reformas legales y/o administrativas para acceder a la información, intercambiarla y procesarla. En el siguiente gráfico se muestra la situación de 8 países de la región sobre la necesidad de modificar normas para implementar el nuevo régimen de información.

c. **El Plan de Acción BEPS: acciones desplegadas por el CIAT para acompañarlo y apoyar países de América Latina**

Desde la perspectiva netamente tributaria, uno de los efectos de la globalización consiste en generar riesgos tributarios similares en todos los países del mundo. Ello gradualmente va alineando las prioridades de las AT del mundo con relación al control de transacciones internacionales.

Si bien el interés de los países de la región ante las diferentes acciones del Plan de Acción BEPS es bastante equilibrado, se percibe un interés sensiblemente mayor en los asuntos relacionados con la manipulación abusiva de los precios de transferencia. En este ámbito, tal como se desprende del trabajo publicado por el CIAT en enero de 2013³, la gran mayoría de los países de América Latina han iniciado un camino y solo algunos han logrado un buen nivel de desarrollo. Cabe destacar que la región ha sabido crear algunas herramientas a la medida de sus necesidades, que han dado buenos resultados. Sobre ellas se comentará en siguientes apartados.

En otros ámbitos de actuación que hacen al Plan de Acción BEPS, dependiendo del país, la experiencia es menor o inexistente; siendo necesario llevar a cabo estudios que permitan determinar el impacto del problema y diagnósticos internos que permitan evaluar las capacidades de las AATT para abordar los riesgos que se identifiquen.

3 El Control de la Manipulación Abusiva de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe. ITC, GIZ y CIAT, Enero de 2013.

Es claro que los países en desarrollo comparten muchas características comunes, pero no es posible medir a todos los países de América Latina con la misma vara. La región es heterogénea en muchos sentidos. El peso específico del problema BEPS en sus listas de prioridades difiere significativamente y, a su vez, existen grandes diferencias en sus capacidades para asimilar e implementar las normas o prácticas que surjan del Plan de Acción. Aquí vale resaltar la importancia de asuntos “no BEPS” que influyen significativamente en asuntos BEPS, como por ejemplo el registro de contribuyentes, las fuentes de información, los sistemas de gestión de riesgo, la tecnología, el proceso de cobranza, entre otros. En particular, los países en vías de desarrollo enfrentan algunos o todos de los siguientes inconvenientes al momento de abordar el “Problema BEPS”, siendo el primero de ellos un denominador común en todos los países:

- Dificultad para obtener información, ya sea por las normas disponibles o por ser esta inexistente, escasa o de mala calidad.
- Dificultades para desarrollar competencias necesarias que permitan implementar normas complejas y enfrentar EMN.
- Las normas, el contexto y la falta de capacidad administrativa promueven el diseño de esquemas de planeamiento tributario nocivos simples pero muy agresivos.

Los resultados del Plan de Acción BEPS, publicados en noviembre de 2015, representan un paso importantísimo que ha demandado un gran esfuerzo por parte de la OCDE y de los actores más relevantes de la comunidad tributaria internacional. Sin embargo, este gran esfuerzo resulta insuficiente ante la complejidad –tanto en la formulación de soluciones como en su efectiva implementación– que presenta el tema; sobre todo, considerando las diferencias existentes entre regiones, subregiones y países.

El principal legado que nos deja la iniciativa BEPS consiste en haber identificado riesgos tributarios –muchos de los cuales novedosos para los países de América Latina– que afectan a todos los países del mundo y estructurarlos en 15 acciones bien definidas. Ello ha permitido instalar las respectivas discusiones en la agenda internacional y orientar esfuerzos coordinados entre países desarrollados, en desarrollo, organismos internacionales, la comunidad de negocios y la sociedad civil.

El CIAT ha coordinado foros donde el objetivo común fue discutir los avances del Plan de Acción BEPS y conocer las percepciones de sus países miembros sobre el mismo. La primera reunión se llevó a cabo en el año 2014 en Bogotá, con el apoyo de la DIAN de Colombia y de la OCDE. En consecuencia, gracias al auspicio de IRD de Trinidad y Tobago y el apoyo de la GIZ, se llevó a cabo en 2014 un Panel de Consulta sobre BEPS, dirigido especialmente a países de El Caribe. En octubre del mismo año, se realizó en Santiago de Compostela, con el apoyo de la AEAT de España, de ITC, de la OCDE y del BM, un taller⁴ sobre el mismo tema. Esta última reunión tuvo alcance global, al contar con delegaciones de varios continentes. En el mes de febrero de 2015 se organizó en Lima, con el apoyo de SUNAT de Perú y de la OCDE, la Segunda Reunión de la “Red Regional BEPS” para América Latina y el Caribe. La Tercera Reunión tuvo lugar en noviembre de 2015 en San José, con el auspicio de la OCDE, el BID, el CIAT y la DGT de Costa Rica. El propósito de esta reunión consistió en difundir y discutir los últimos avances logrados en el marco del Plan de Acción BEPS, considerando a su vez la retroalimentación de los países de la región sobre dichos avances.

4 Taller CIAT-BM-OCDE-ITC-GIZ-AEAT sobre Erosión de la Base Tributaria y el Traslado de Beneficios, “Beneficios y desafíos en la implementación del Proyecto BEPS del G20-OCDE”. Santiago de Compostela, Octubre de 2014.

Conscientes de la importancia de proveer un espacio de diálogo a todas las partes interesadas en el “Problema BEPS”, el CIAT ha organizado en Buenos Aires (en 2014) y en Quito (en 2015), junto con LATINDADD, la Red de Justicia Fiscal, la Coalición para la Transparencia Financiera, AFIP de Argentina y SRI de Ecuador; mesas redondas regionales que permitieron mantener discusiones entre representantes de gobiernos y de la sociedad civil, sobre los desafíos y perspectivas de la región con relación al “Problema BEPS”. Como resultado de la reunión de Quito se publicó un sumario que rescata las principales conclusiones de los países y organizaciones presentes. Asimismo, se planteó la necesidad de impulsar discusiones regionales con la finalidad de lograr un mejor entendimiento mutuo para alcanzar la armonización y coordinación de acciones a nivel regional.

Desde el año 2010 a la fecha, con el apoyo de socios estratégicos, la Secretaría Ejecutiva del CIAT ha coordinado más de 75 asistencias técnicas que han permitido acompañar el desarrollo de los países de la región en las siguientes temáticas: precios de transferencia, fiscalización de sectores económicos –financiero, telecomunicaciones, agropecuario, hotelero y extractivo, entre otros–, transparencia e intercambio internacional de información tributaria, negociación y aplicación de CDI, técnicas de inteligencia fiscal y gestión de riesgos. Estos esfuerzos se han complementado con acciones de otros actores regionales y han servido para crear gradualmente la plataforma necesaria que permita aplicar efectivamente normas orientadas al control de operaciones internacionales y comprender el Plan de Acción BEPS y sus resultados.

El CIAT también ha desarrollado cursos de capacitación virtuales y presenciales sobre Precios de Transferencia e Intercambio de Información, que en los últimos dos años capacitaron a más de 234 funcionarios de AT.

En 2015, el CIAT publicó la última versión de su Modelo de Código Tributario, que presenta entre otras novedades vinculadas a BEPS, disposiciones sobre cooperación internacional y una propuesta de norma general anti abuso.

Los principales problemas que enfrentan los países de la región radican en la insuficiencia financiera y en la movilización de los recursos domésticos. Si bien es claro que el Problema BEPS tiene que ver con estas situaciones, existen muchas otras causas que las originan. Por ejemplo, la competencia fiscal lesiva para captar la inversión extranjera, las dificultades para acceder a información, los problemas de informalidad, las limitaciones de capacidad y otros condicionantes institucionales indican que es preciso seguir aproximando políticas fiscales más allá de BEPS.

La relativa disparidad en el grado de desarrollo de los sistemas fiscales de la región, con especial atención a la fiscalidad internacional, indican que no existe una problemática única y que por tanto las soluciones deben atender a todas las situaciones. El abuso de tratados, por ejemplo, es un problema para países que cuentan con una red de tratados relativamente extensa, mientras que para otros países el problema es precisamente la inexistencia de esa red.

Para los países en desarrollo es crucial que las medidas de política fiscal sean susceptibles de aplicación práctica, teniendo en cuenta las limitaciones existentes actualmente sobre la capacidad de las AATT y del acceso a la información.

La aplicación del Método de Precios de Transferencia denominado “partición de utilidades” y las dificultades que apareja su fórmula de distribución generó amplias discusiones, siendo Uruguay uno de los países pioneros en aplicar este método en la región, en oportunidad de su primer APA. Las diferentes alternativas en cuanto al tratamiento de los servicios de bajo valor agregado y los trabajos desarrollados en el área de la “reclasificación de operaciones” también han resultado de suma importancia.

Los países de la región han coincidido en la necesidad de mantener discusiones para armonizar normas tributarias, evitar abusos, analizar detalladamente y discutir a nivel regional el potencial que podría tener el denominado “6to

Método” en la tributación de “commodities”, evaluar la implementación de APA, tratar casos de capitalización exigua, observar los últimos desarrollos en el ámbito de la definición, identificación y valuación de intangibles; tratar aspectos relativos al control de las empresas del sector extractivo, como así también, analizar la legislación tributaria desde una óptima más económica.

Con relación a los riesgos en materia de precios de transferencia y reclasificación de las rentas, los países de la región plantearon la necesidad de acceder a más y mejor información de cara a las auditorías de precios de transferencia. Aquí, los problemas están principalmente vinculados a la falta de datos comparables y al manejo de operaciones transfronterizas con materias primas, así como también a los incentivos fiscales otorgados a grupos multinacionales.

Respecto de la economía digital, si bien la experiencia es limitada, subsiste la necesidad de abordar el problema y de promover una mayor sensibilización en el ámbito político. Los países de la región admitieron que la economía digital plantea problemas que no se circunscriben exclusivamente a BEPS –los desafíos inherentes al nexo y al tratamiento fiscal de los datos–.

El intercambio automático de información constituye un tema relevante para varios países

de la región. Sin embargo, existen inconvenientes al momento de adaptar el marco jurídico y desarrollar las capacidades y competencias administrativas necesarias para cumplir los estándares internacionales en la materia.

Los aspectos vinculados a la documentación de precios de transferencia y en particular la adopción de informes país por país también constituye una prioridad para la mayoría de los países, quienes acogieron con satisfacción el enfoque de tres niveles propuesto y destacaron la necesidad de hacer un uso coherente, confidencial y adecuado de la información facilitada de cara a la evaluación de riesgos. Algunos países de la región plantearon algunas inquietudes sobre el mecanismo de acceso a la información sugerido en los documentos relativos a los informes país por país, sobre el contenido de los informes, sobre lo apropiado del umbral propuesto para presentar declaración para los grupos multinacionales regionales –que resultaría muy elevado para países en desarrollo– y sobre la forma de procesar de manera eficiente y eficaz la información recibida.

Con relación al tratamiento de las operaciones con materias primas, varios países de la región requieren discutir más a fondo las características clave del llamado “6to. Método”, con la intención de clasificarlo como una medida especial.

d. Conclusiones

El grán mérito de los países del G20 y de la OCDE fue poner sobre la mesa de discusión el Plan de Acción BEPS. Sin embargo, los resultados presentados en noviembre de 2015 resultan insuficiente ante la complejidad –tanto en la formulación de soluciones como en su efectiva implementación– que presenta el tema. En adelante es imprescindible aunar esfuerzos para seguir trabajando sobre las acciones planteadas.

Constituye un desafío para las organizaciones regionales apoyar a quienes toman decisiones para que conozcan perfectamente el Plan de Acción BEPS y sus resultados, promoviendo a su vez un clima propicio para el intercambio de ideas que lleven a una armonización regional. Programas de capacitación y foros podrían contribuir con este objetivo. Asimismo, herramientas de apoyo que permitan diagnosticar la factibilidad de implementar una medida BEPS con los recursos y el grado de madurez disponibles serían mas que oportunas.

Es necesario seguir discutiendo sobre la distribución de potestades impositivas en el marco de los modelos de convenio existentes –OCDE, ONU, Comunidad Andina, Alianza del Pacífico, etc.–. El mantenimiento de una distribución de potestades percibida como inequitativa apareja el riesgo de multiplicar estándares y los consecuentes conflictos que de ello derivan. Cabe destacar la relevancia de este asunto en el marco de la tributación de sujetos que operan en la “economía digital”.

Las soluciones propuestas en cuanto al control de la manipulación abusiva de los precios de transferencia traen significativas mejoras. No obstante, persisten muchos de los problemas, al utilizar como plataforma los actuales mecanismos para el cálculo de los precios de transferencia, que necesitan alimentarse de informaciones escasas o inexistentes o en países en desarrollo. Resulta importante contar con reglas simplificadas para servicios de bajo valor añadido y fortalecer el conocimiento sobre la valoración de activos intangibles.

Es mandatorio lograr un nivel aceptable de acceso a información bancaria y con la coordinación regional suficiente para asegurar el intercambio de información e implementar de manera efectiva estándares internacionales como el CRS y el CBCR. Asimismo resulta necesario trabajar sobre mecanismos para asegurar la calidad de la información.

Paralelo al avance de las acciones BEPS es fundamental que los países fortalezcan sus sistemas de gestión de riesgos y aquellos procesos que no son BEPS, pero que su funcionamiento contribuye al éxito de la aplicación de medidas BEPS; todo ello con el ánimo de crear una plataforma sólida sobre la cual se apoye BEPS.

Con vistas a generar una mejor relación con los contribuyentes que permita una aplicación más eficiente y efectiva de los controles, resulta imprescindible que las AATT fomenten el diálogo a través de iniciativas tendientes al cumplimiento cooperativo.

Independientemente del nivel de reformas normativas que cada país debe implementar para mejorar su sistema tributario, es importante considerar que muchos países de la región han experimentado tradicionalmente grandes dificultades para llevar adelante reformas fiscales. En este sentido, es de esperar que las reformas necesarias para implementar resultados BEPS no se produzcan de manera inmediata.





**7 BREVE HISTORIA DE
LA TRANSPARENCIA
TRIBUTARIA**

7

BREVE HISTORIA DE LA TRANSPARENCIA TRIBUTARIA

Alberto Barreix, Jerónimo Roca and Fernando Velayos

a. Los comienzos: el intercambio de información tributaria hasta 2009

La historia del intercambio internacional de información tributaria es, hasta entrado el siglo XXI, la historia de la opacidad. Se pueden destacar muy pocos resultados tangibles que demuestren lo contrario. Solo podemos consignar una progresiva –pero siempre insuficiente– toma de conciencia mundial sobre el problema desde el año 1989, cuando la Comunidad Europea intentó “armonizar” la tributación al ahorro como uno de los retos de su integración económica y, en general, de la globalización.

Ahora bien, el contexto histórico-político no ha sido propicio para los avances:

Tras la segunda guerra mundial, el mundo emerge des-integrado¹: (i) las economías nacionales son poco interdependientes, con altos niveles de desconfianza entre países y/o bloques y una relativa escasez de empresas transnacionales; (ii) hay ausencia de un verdadero sistema financiero mundial, tal y como se conoce hoy; (iii) hay desconfianza de la población en los sistemas financieros y la banca; (iv) la tecnología está poco preparada para las interconexiones globales en tiempo real; (v) el foco está puesto en la reconstrucción y recuperación económica (que, por cierto, es amplia y exitosa: “los treinta gloriosos”², lo cual disminuye la preocupación por el fraude fiscal); (vi) en materia tributaria hay una total ausencia de colaboración interinstitucional internacional; y (vii) salvo quizá en las economías avanzadas, el paradigma era el del secreto bancario.

En resumen, no había conciencia de que la tributación se iba convirtiendo en un fenómeno intrínsecamente global y, de haberla, no se poseía los mecanismos para modificar el *statu quo*. Durante este periodo se van desarrollando los paraísos fiscales y aumenta la insolidaridad tributaria planetaria. Esto genera un “desajuste” en un triple plano: país frente a país (o, si se prefiere, países o jurisdicciones opacos frente al resto de países); transnacionales frente a empresas locales; y grandes fortunas frente a la clase media y los ciudadanos menos favorecidos.

1 Por ejemplo, la Comunidad Económica Europea es una creación (en su fase más elemental) de 1957, esto es, doce años después de la guerra. En América Latina, Mercosur se funda en 1985 y la CAN solo realiza pasos hacia la integración económica en la década de los noventa.

2 Se denomina así al periodo de 1945 a 1975, donde se produce un crecimiento económico muy fuerte en el mundo occidental (PIKETTY, 2014).

Pero, aunque lenta, inexorablemente se van desdibujando o desapareciendo los siete fenómenos descritos y la realidad mundial se convierte en una muy diferente ya hacia la década de los ochenta del pasado siglo. A la toma de conciencia (académica, política, económica, financiera) de que el fenómeno tributario es global y de que la evasión está ligada al sistema financiero al menos en dos vertientes³, se une el fin de la época dorada de crecimiento, las crisis económicas (1973, 1981 –las crisis del petróleo– y en América Latina los años 80 –la “década perdida”–), el consecuente aumento de los déficit públicos y, por tanto, la necesidad acuciante de recursos públicos.

Así las cosas, a finales de la década de los 80 se documenta el primer esfuerzo político de asociar todo el fenómeno de la globalización financiera con la erosión tributaria: la fracasada Directiva Europea de la tributación del ahorro de 1989, o Directiva Scrivener⁴, por el nombre de la ministra francesa que la propuso. El anuncio de Alemania de que, sobre la base de la citada Directiva (que no se aprobó), retendría un 15% sobre dividendos e intereses pagados a otros Estados miembros, le supuso una fuga de capitales de US\$ 43 millones desde fines de 1988 hasta abril de 1989, cuando tuvo que desistir de la medida.⁵

Desde principios de la década de los 90, la liberalización de movimientos de capitales se acelera y el problema de la pérdida de recursos tributarios en favor de jurisdicciones con baja o nula tributación para las fuentes móviles de tributación directa se exagera. Así, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) toma cartas en el asunto desde 1996 (trascendiendo ya el marco europeo) y consigue aprobar en 1998 un primer trabajo sobre competencia fiscal perniciosa⁶. También debemos hacer mención al Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), que data de 1990 y fue posteriormente revisado en 1999⁷. Su mérito se encuentra más en identificar tempranamente un problema conceptual y aportar una solución, que en su aplicación práctica, que como sabemos fue escasa.

Vistos con perspectiva histórica, los trabajos de la OCDE durante la década que va de 1998 a 2008 no son eficaces para acabar con el problema^{8,9}. La Unión Europea (UE) es algo más efectiva (si bien con bastantes limitaciones también, como veremos más adelante):

- 1999-2000: Código de Conducta (también conocido como Informe Primarolo) para evitar la competencia fiscal perniciosa en la UE¹⁰ (en torno a 70 regímenes tributarios preferenciales abolidos, de todos los Estados miembros sin excepción). Sin embargo, léase más adelante para una revisión crítica del resultado de este ejercicio.

3 Una es el sistema financiero en su opacidad (ampara la evasión), otra es el sistema financiero en lo que es la movilidad irrestricta de capitales (impulsa la elusión, pues favorece formas de planificación impensables antes).

4 Esta Directiva se basaba en la comprensión de que la liberalización total del movimiento de capitales hacia la que se encaminaba la entonces Comunidad Económica Europea-CEE (hoy UE) gracias a la Directiva 88/361/CEE, podía distorsionar los sistemas tributarios: “la Comisión deberá presentar al Consejo ... propuestas tendientes a suprimir o a atenuar los riesgos de distorsiones, evasión y fraudes fiscales que pueden venir aparejados a la efectiva entrada en vigor de la libertad de movimientos de capitales dentro del territorio comunitario”.

5 WALTER y SMITH (2000).

6 “La competencia fiscal perniciosa, un problema global”, OCDE 1998. www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf.

7 CIAT (1999).

8 No obstante, hay algún avance formal, como el primer informe OCDE sobre acceso a información bancaria (2000), las primeras listas de paraísos fiscales y de regímenes fiscales preferenciales, y el trabajo inclusivo con la creación del Foro Global donde participan países no miembros.

9 El informe 1998 sobre competencia fiscal perniciosa no fue aprobado por Suiza ni Luxemburgo (la OCDE funciona por consenso). Y el informe de acceso a información bancaria, que sí aprueban en 2000 estos dos países, no contiene plazos de implementación del compromiso. Adicionalmente, a comienzos de 2001 se incorpora la Administración Bush a los EEUU y, con ella, se da un cambio radical de política de EEUU que ya no desea avanzar en la dirección de cooperación y hace zozobrar el ejercicio (MALDONADO, 2002)

10 http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_en.pdf. Adicionalmente, para una historia de este combate y del llamado “Código de Conducta”, véase http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_10_history_en.pdf.

- 2003: Aprobación de la Directiva del Ahorro de la UE, que entró en vigor en 2005 y fue reformada en 2014¹¹, donde se comparte información masiva sobre el ahorro transfronterizo en la UE.
- 2006: Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE (*Joint Transfer Pricing Forum*). Además de sus logros concretos¹², su importancia histórica radica en que por primera vez se coloca en la agenda de la cooperación internacional e interinstitucional de lucha contra la evasión tributaria el fenómeno de los precios de transferencia.¹³ Es decir, se identifica un problema en el manejo de estas operaciones por parte de las multinacionales.

También deben mencionarse otros ejercicios regionales interesantes en este ámbito, pues ha habido intentos (e incluso algún logro formal) de Código de Conducta (evitar prácticas fiscales perniciosas entre vecinos). Por ejemplo, para Centroamérica, Panamá y República Dominicana, auspiciado por el Consejo de Ministros de Hacienda o Finanzas de Centroamérica, Panamá y República Dominicana y con la coordinación técnica del Fondo Monetario Internacional y del Banco Interamericano de Desarrollo, en 2008 se preparó un borrador de Código de Conducta, pero nunca vio la luz por falta de voluntad política. Por contra, en el seno de la Comunidad del Caribe, sí se logró aprobar un código en 1973.¹⁴ Sin embargo, no están claros sus resultados prácticos.

También es importante reconocer el impulso a la transparencia del proceso del Grupo de Acción Financiera contra el Lavado de Dinero (GAFI) para terminar con el secreto bancario y el registro y control (último beneficiario) de la propiedad en las empresas.

b. 2009, el gran salto adelante: el intercambio a requerimiento (o primer estándar)

Si algo se puede decir de este panorama en su conjunto es que era decepcionante: (i) los ejercicios de la OCDE no eran efectivos; (ii) el trabajo de la UE, además de no ser global en su formato ni vocación, mantenía importantes limitaciones técnicas^{15 16}; (iii) no existía ningún otro ejercicio regional de envergadura –en particular, ninguno en América Latina, donde los sistemas y administraciones tributarias estaban poco internacionalizados en general–¹⁷; (iv) la cooperación bilateral en materia de intercambio de información, existente sobre el papel, era muy escasa en la práctica, y (v) quizá lo fundamental, el acceso sin limitaciones por parte de las administraciones tributarias a información financiera, que requería de consenso internacional, era bloqueado por una minoría de Estados o jurisdicciones.¹⁸ Podemos decir que existía una “minoría de bloqueo”.

Pero la situación cambia con la crisis financiera de 2008. El impulso surge en los países desarrollados por las necesidades fiscales originadas en la crisis y la presión de la opinión pública, que reaccionó ante

11 Directiva 2003/48/CE, (<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=URISERV%3A131050>).

12 Ver http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm.

13 Hasta aquí el trabajo de cooperación internacional había quedado circunscrito (en la OCDE) a discusiones muy técnicas sobre la metodología para la determinación de estos precios.

14 Agreement on the Harmonisation of Fiscal Incentives to Industry (http://www.caricom.org/jsp/secretariat/legal_instruments/agreement_fiscalincentives.jsp?menu=secretariat). También se puede consignar, ya fuera de la región, el Memorando de Entendimiento en materia de cooperación en asuntos relacionados con Impuestos de la Comunidad de Desarrollo del Sur de África (SADC, por sus siglas inglesas) de 2002: http://www.sadc.int/documents-publications/show/Memorandum_of_Understanding_in_Taxation_Related_Matters.pdf.

15 Los tres fallos principales de la Directiva del Ahorro –corregidos en gran medida con la modificación de 2014– fueron el no alcanzar a personas jurídicas ni al “agente pagador” colocado fuera de la UE; el no alcanzar a todas las formas de ahorro (sin riesgo) posibles, sólo intereses y algunos fondos de inversión; y el sistema alternativo de retención en fuente para Luxemburgo, Bélgica y Austria.

16 El llamado Código de Conducta (Informe Primarolo) dejaba sin definir áreas como qué debía considerarse rentas pasivas (por ejemplo, no entró a valorar los regímenes de Transparencia Fiscal internacional o CFC), y no abordó la tributación de expatriados en el seno de la UE, dando lugar a posibilidades de migraciones por motivos tributarios, no solo ligadas a un trabajo de alta cualificación y remuneración: los *HNWI regimes* (regímenes de tributación para grandes patrimonios individuales). Adicionalmente, los avances en materia de Precios de Transferencia en esa época eran tímidos y procedimentales.

17 Para un resumen de la situación de la tributación internacional en América Latina y el Caribe ver BARREIX, *et al.*, 2013.

18 Suiza, Luxemburgo y en menor medida Singapur, Hong Kong y otras plazas financieras.

los rescates al sector financiero y la revelación de prácticas de planificación agresiva de las grandes empresas. En tanto, en la gran mayoría de los países en desarrollo fue la influencia de las naciones desarrolladas la que forzó el camino hacia la transparencia, que aún sigue enfrentando resistencias de intereses económicos, incluso con apelaciones a la soberanía. En primer lugar, el G20 hace una primera mención a temas fiscales en noviembre de 2008. Este primer comunicado del G20 fue seguido por uno mucho más detallado en abril de 2009¹⁹ y por la declaración del G8 de L'Aquila, en julio de 2009²⁰. Estos comunicados pasan de inmediato a concretarse en varios hechos: (i) retirada de su reserva al art. 26 (intercambio de información) del Modelo de Convenio sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE por parte de Suiza, Luxemburgo, Austria y Bélgica, lo que supone el principio del fin del secreto bancario a nivel global, dado que las demás jurisdicciones, para no levantar su secreto, alegaban que no había unas reglas de juego iguales (*level playing field*) si Suiza y Luxemburgo no se comprometían; (ii) compromiso de otras plazas importantes, como Singapur, Macao o Hong Kong, para favorecer el intercambio de información a requerimiento; (iii) publicación de la lista del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información para Fines Tributarios (FG) liderado por OCDE de jurisdicciones no cooperativas de abril de 2009 (*progress report*)²¹ y comienzo de los trabajos de muchas jurisdicciones por salir de esta lista. En clave de América Latina y el Caribe (ALC), esta publicación marca un punto de inflexión porque en ella aparecían 2 países de Latinoamérica (Costa Rica y Uruguay) entre los 4 listados en negro y 18 (especialmente del Caribe) entre los 39 listados de gris.^{22 23} Esto es, el 46,5% de las jurisdicciones que habían sido listadas en todo el mundo eran de ALC. Hoy solamente quedan Guatemala y Trinidad y Tobago como no autorizadas a avanzar a la fase 2 de revisión del efectivo intercambio de información²⁴, y Anguilla, Antigua y Barbuda, Barbados, Costa Rica, Curaçao, St. Lucia y Sint Maarten como cumplidores solo parciales del estándar.²⁵

Ahora bien, conviene mencionar que otros países de la región no se han unido al Foro Global, que cuenta ya con 130 miembros. Son en concreto Bolivia, Cuba, Ecuador, Haití, Honduras, Guyana, Nicaragua, Paraguay, Surinam y Venezuela. En los casos de Bolivia, Cuba, Ecuador, Nicaragua y Venezuela, esta situación podría ser fruto de una decisión política (aunque no todos ellos están exentos de dificultades para cumplir el estándar), pero en los casos de Haití, Honduras y Paraguay se evidencia una situación histórica de aislamiento financiero y tributario internacional (por ejemplo, esta situación se puede rastrear en las listas del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) donde estuvieron Honduras y Paraguay hasta 2012).²⁶ Por tanto, por su tradición de escasa transparencia y de debilidad institucional, estos países deberán revisar algunos aspectos de su marco regulatorio para ganar en transparencia y alcanzar el estándar internacional.

Adicionalmente, algunos que han decidido unirse al FG podrían encontrarse con problemas por su marco institucional en materia de secreto bancario: así, Perú enfrenta una posible limitante constitucional (vid. *infra*) y Panamá tiene dificultades para resolver el tratamiento de los estados financieros de las compañías creadas en Panamá pero sin actividad en suelo panameño, así como de fundaciones y fideicomisos.²⁷

19 Merece particular interés la declaración de Londres sobre el fortalecimiento del sistema financiero (abril de 2009): <http://www.oecd.org/g20/meetings/london/Annex-Declaration-Strengthening-Financial-System.pdf>.

20 http://www.g8italia2009.it/static/G8_Allegato/G8_Declaration_08_07_09_final%2c0.pdf.

21 <http://www.oecd.org/ctp/42497950.pdf>.

22 Anguilla, Antigua y Barbuda, Aruba, Bahamas, Belice, Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán, Dominica, Granada, Montserrat, Panamá, San Kitts y Nevis, Santa Lucía, San Vicente y las Granadinas, Islas Turcas y Caicos y Antillas Holandesas, además de Chile (este último listado en la categoría de "otros centros financieros").

23 Las jurisdicciones contenidas en la lista gris se habían comprometido al intercambio de información, pero no lo habían implementado efectivamente todavía.

24 En la fase I se revisa el marco legal del país.

25 <http://www.oecd.org/tax/transparency/GFratings.pdf>.

26 Y por cierto alguno más estuvo o está, como Nicaragua o Guyana, Ecuador o Panamá.

27 Ver páginas 28 y 29 del informe: http://www.eoi-tax.org/peer_reviews/aa557ea9221d653369f4011848457bfc#default.

Dos velocidades para luchar contra el fraude: EOIR y AEOI

1. Intercambio de información a requerimiento (IIR/EOIR):

Concepto y utilidad: Se trata del intercambio de información relativa a un caso concreto, solicitada o requerida a una administración tributaria por otra administración tributaria, cuando sea previsiblemente pertinente para aplicar las normas tributarias del país requirente. Esta información puede ser financiera, contable o de titularidad (beneficiarios efectivos).

Una vez justificada la pertinencia de la información a la Administración requerida, es indiferente si el país requerido tiene o no un interés doméstico en la petición o su definición de fraude fiscal. También es indiferente si la administración tributaria requerida posee ya esa información y, cuando esté en poder de entidades financieras, en ningún caso se puede denegar alegando la existencia de secreto bancario. Debe también garantizarse la plena confidencialidad en el tratamiento de la información transmitida.

Base legal: (i) el artículo 26 (o equivalente) del Convenio Bilateral de Doble Tributación, relativo al intercambio de información; (ii) un Acuerdo bilateral de Intercambio de información (AI); o bien (iii) el artículo 5 de la Convención multilateral OCDE/Consejo de Europa sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal (Protocolo de modificación para su universalización y actualización de 2011)⁽¹⁾.

Estadísticas: Véase la mención al Informe de Progreso 2015 del Foro Global en este mismo documento.

Nota final: Si bien el Intercambio automático de Información está ganando terreno, técnicamente el IIR sigue siendo el estándar universal y el que utiliza el Foro Global para sus revisiones paritarias de jurisdicciones (*peer reviews*)⁽²⁾.

2. Intercambio automático de información (IAI/AEOI):

Concepto y utilidad: Se trata de la transmisión periódica y sistemática de información no preseleccionada, desde el Estado de la fuente al Estado de residencia, con relación a una serie de categorías pre-establecidas de renta: dividendos, intereses, regalías, salarios, pensiones, etc.

Esta información se recaba de las personas o entidades pagadoras en la fuente, como bancos, patronos, etc., y se transmite conforme a protocolos estandarizados y seguros entre administraciones tributarias. Las administraciones tributarias, una vez depurada y tratada esta información, pueden iniciar actuaciones de control sobre sus residentes o bien solicitar más datos a la administración transmitente.

Base legal: Puede ser: (i) el artículo 26 (o equivalente) del Convenio Bilateral de Doble Tributación, relativo al intercambio de información, cuando así lo prevea; (ii) un acuerdo bilateral de Intercambio de información (AI), cuando así lo prevea; o bien (iii) el artículo 6 de la Convención multilateral OCDE/Consejo de Europa sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal (Protocolo de modificación para su universalización y actualización de 2011).

Estadísticas: De acuerdo con los datos de una encuesta llevada cabo por la OCDE (31 países participantes), los resultados empiezan a ser muy importantes: 17,8 millones de registros intercambiados. En algún país, como Noruega o Dinamarca, se detectó un nivel de sub-declaración u omisión de rentas de sus residentes en el extranjero en torno al 40%.

⁽¹⁾ En el marco de la Unión Europea existen instrumentos específicos adicionales.

⁽²⁾ "Implementing the Tax Transparency Standards", OCDE, 2010.

c. 2014, el eslabón que faltaba: El intercambio automático (o segundo estándar)

Los avances en materia de intercambio de información desde 2009 han sido muy importantes, con la existencia hoy de una densa red de acuerdos bilaterales²⁸ y un instrumento multilateral que ya ha sido ratificado por casi 100 países: “la Convención multilateral OCDE/Consejo de Europa sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal (Protocolo de modificación para su universalización y actualización de 2011)”. Más aún, según el informe de progreso 2015 del Foro Global²⁹, una encuesta entre 32 jurisdicciones dio como resultado que se habían recobrado impuestos por valor de US\$ 703 millones en promedio en los ejercicios 2012-2014, solo como consecuencia del intercambio internacional de información a requerimiento que pusieron estos 32 países en marcha.

Pero también hubo voces críticas con los logros del intercambio de información a requerimiento. Una de las más conspicuas fue la del *Tax Justice Network*, quien clamó por el intercambio de información automático desde muy temprano (2005), y reiteró esta reclamación en 2012, cuando el éxito del Foro Global en materia de intercambio de información a requerimiento estaba servido³⁰. Estas críticas eran en parte injustas porque desconocían el enorme avance que suponían los acontecimientos del año 2009, y la trascendencia que podrían tener en el mediano plazo. Adicionalmente, y esto es particularmente cierto en América Latina con su rancia historia de secreto bancario, muchos países, gracias a la presión internacional, levantaron las barreras legales domésticas a la transparencia. Y es que, a la postre, el mundo se dividió en dos grupos: los que colaboran y los que no lo hacen, siendo hoy los primeros franca mayoría, aun reconociendo que no todos los que están entre los colaboradores participan de la misma gana en el ejercicio.

Pero en parte es preciso reconocer que las voces críticas eran acertadas y es posible que, mirando atrás, la presión de los activistas, unida a la extrema necesidad de conseguir recursos financieros a gran escala por parte de los fiscos y a la dificultad de implementar de forma rápida y efectiva el intercambio a requerimiento³¹, fueran el detonante del último y más trascendental cambio que atestigua la historia de la transparencia tributaria internacional: la aceptación, hoy ya podemos decir que generalizada, del nuevo estándar de intercambio automático. Además, junto a lo anterior, se debe conceder un mérito particular a la Ley *FATCA*, el *Foreign Account Tax Compliance Act* (o Ley de cumplimiento tributario de las cuentas extranjeras), que transformó el panorama internacional.

Esta Ley modifica el Capítulo 4 del Código de Rentas Internas de los EE.UU. Esta fue promulgada el 18 de marzo de 2010, aunque su aplicación efectiva se fue retrasando por la dificultad práctica para el Gobierno de los EE.UU. de poner en práctica una Ley con tantos sujetos no sometidos a la soberanía estadounidense. Bajo *FATCA*, las instituciones financieras extranjeras (*FFI* por sus siglas en inglés) deben identificar cuentas de ciudadanos o personas estadounidenses y reportar información sobre dichas cuentas al *Internal Revenue Service (IRS)* de los EEUU de manera periódica o automática. Las *FFIs* que no accedan a reportar información enfrentan una retención tributaria de 30% sobre ciertos pagos de origen estadounidense efectuados a ellas. Posteriormente, el Tesoro decidió iniciar un camino de colaboración con distintas administraciones tributarias del mundo para asegurar una

28 Se pueden consultar de forma interactiva todos los Acuerdos de Intercambio de Información bilaterales que obligan a los países miembros del Foro Global en <http://www.eoi-tax.org/#default>.

29 <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2015.pdf>.

30 *Tax Justice Network*, solicitó el paso al intercambio de información automático desde muy temprano (2005): http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TUIYC_2012_FINAL.pdf.

31 Para administraciones tributarias sofisticadas, con un adecuado sistema de control del riesgo y de selección de auditorías, el intercambio a requerimiento era ya un paso muy significativo porque el efecto anuncio era más poderoso. Pero para las administraciones tributarias peor organizadas, el poder disponer de esa información no era real, dado que en la práctica serían muy pocos los casos de fraude descubierto, porque sencillamente eran muy pocos los casos investigados (en América Latina no se audita en profundidad a más de un 2% de contribuyentes, en promedio!).

mejor implementación de la Ley. Para avanzar en esta línea, los Estados Unidos ofrecieron algún nivel de intercambio de información, aunque no enteramente recíproco (*vid. infra*), u otras ventajas, mediante la firma de los llamados *Inter-Governmental Agreements (IGA)*.

La Ley ha ampliado y clarificado el panorama de la transparencia tributaria apenas unos años después del avance de 2009, pues: (i) demostraba que el intercambio de información automático era posible, tanto política como tecnológicamente; (ii) establecía unos estándares de transmisión de datos muy altos, tanto en lo objetivo (en esencia, la gran mayoría de los datos en poder de bancos, compañías de seguros y otras entidades financieras) como en lo subjetivo (pues el concepto de persona estadounidense –*US person*– es un concepto muy amplio, que abarca nacionales, residentes y un número importante de entidades “interpuestas” o “pantalla”); (iii) allanaba el camino para que determinados países, que cumplieran con dificultad o no cumplieran los estándares de transparencia, aprovecharan *FATCA* para mejorar su marco legal y, en particular, su esquema institucional de intercambio de información. Y esto es muy importante para América Latina, pues varios países (Chile, Uruguay o Costa Rica), para cumplir con el estándar a requerimiento y sustraerse a las presiones políticas internas contra el levantamiento del secreto bancario, habían utilizado el sistema suizo de un juez revisor o supervisor del intercambio (como garante de la seguridad jurídica), figura que es por definición incompatible con el intercambio automático, y (iv) crea un estándar tecnológico común de transmisión de datos entre administraciones tributarias, pues el *IRS* se encargó de estandarizar las soluciones tecnológicas de transmisión con el llamado *International Data Exchange Service*.³² En definitiva, una revolución dentro de la propia revolución que ya se operó con el estándar de información a requerimiento³³.

Sin embargo, junto con estas claras ventajas, que tuvieron además, como ahora veremos, un corolario inmediato y natural en el llamado Estándar de Intercambio de Información común o *Common Reporting Standard (CRS)* por sus siglas en inglés (ver también el recuadro), debemos consignar algunos puntos débiles:

El primero es el riesgo de que este ritmo de cambio sea demasiado elevado para algunas jurisdicciones. Lo que queremos decir es que el forzar a las plazas financieras, con un nivel de sofisticación jurídica, institucional y tecnológica más que amplio, a que intercambien información de forma automática y lo comiencen a hacer en un corto espacio de tiempo, es posible y saludable. Pero cuando determinados Estados tienen limitaciones socio-políticas e institucionales para avanzar rápidamente hacia la transparencia (en América Latina hay claros ejemplos), incluso con dudas sobre la necesidad de reformar su Constitución (como en el caso de Perú o de Guatemala), la imposición de la Ley *FATCA* coloca a los países en la disyuntiva de incumplir o de reformarse a ritmos vertiginosos, lo cual no siempre es posible ni deseable.

La segunda cuestión es la posición ambigua de los Estados Unidos³⁴ en el panorama mundial del intercambio automático de información: por un lado, tiene el enorme mérito de haber contribuido a superar el estándar a requerimiento por *FATCA*, pero por otro no acaban de entregar la misma información que solicitan. El principal problema es que EE.UU. requiere que las instituciones financieras extranjeras (o países en caso de *IGA 1*) envíen información sobre saldos, intereses y dividendos percibidos y *gross proceeds* (importes recibidos por las ventas de activos). En cambio, en EE.UU., y respecto a los pagos a no residentes, el *IRS* tiene información sobre dividendos (por la

32 <https://www.irs.gov/Businesses/Corporations/International-Data-Exchange-Service>.

33 Y en este sentido es llamativa la importancia de EE.UU. en el proceso, primero por ser capaz de ralentizarlo (véase nota al pie num. 9) y posteriormente por ser el catalizador. Más profundamente, esto demuestra la importancia de la unidad de acción: sin la cesión de Suiza y Luxemburgo no se hubiera podido embarcar a los demás paraísos fiscales en este ejercicio; sin la presión de la OCDE (EEUU a la cabeza) no se hubiera avanzado todo lo que se ha avanzado.

34 EE.UU., más allá de su importancia económica y política, ha sido pionero en transparencia y tributación internacional, desde la renta mundial para sus ciudadanos, establecida en la Ley de Ingresos (Revenue Act) de 1861 en plena Guerra de Secesión, el procesamiento por delitos fiscales de criminales en los 30's, la profesionalización del *IRS* en los 50', y finalmente *FATCA* (intercambio automático de información) en fechas recientes. Su liderazgo en transparencia tributaria internacional es crucial, para lo que se requiere la aprobación legislativa de los estándares y reportes comunes y eliminar la opacidad en sus regímenes estaduales.

retención) y sobre los intereses (desde 2013, aunque siguen estando exentos). Sin embargo, los bancos estadounidenses todavía no facilitan información masiva al *IRS* sobre los saldos ni los *gross proceeds*³⁵ de no residentes.³⁶ Adicionalmente, no exigen transparencia a las plataformas *off shore*.

Esto genera una ventaja competitiva hacia ciertas plazas (varios Estados, ver nota 36) que se encuentran dentro de la soberanía de los EEUU, que los asesores tributarios internacionales están tratando de aprovechar con nuevos esquemas de planificación³⁷.

En tercer lugar, existen riesgos técnicos de que el intercambio automático termine siendo poco efectivo. Debe conseguirse efectividad total en un triple plano: (i) que ninguna jurisdicción escape; (ii) debe abarcar todos los flujos de renta, sea empresarial, del capital o del trabajo; y (iii) la variable stock (patrimonio) debe mejorarse transparentando la propiedad hasta el último beneficiario de cualquier entidad. Existen diversas opciones para conseguir este objetivo fundamental. Nuestra clara preferencia estaría en que los registros nacionales exigieran, bajo amenaza de fuertes sanciones, conocer toda cadena de propiedad hasta los últimos beneficiarios, de todas sus entidades inscritas. Esto permitiría a cada jurisdicción, consultando con una segunda jurisdicción (o más si se desea), verificar la secuencia de propiedad efectiva. Este procedimiento fue adoptado por el Foro Global (Tax Transparency, 2015) en octubre pasado y es similar al recomendado por el Grupo de Acción Financiera Internacional [o *Financial Action Task Force (FATF)* por sus siglas en inglés] para promover la implementación y mejora continua de políticas para combatir el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo. Complementariamente, pudiera crearse un registro público mundial, profundizando lo conseguido por el “LEIROC” (www.leiroc.org) y considerando su obligada actualización como parte del estándar de transparencia. El acceso a esta información debe estar justificado. Más aun, recientemente 5 Estados de la UE (Alemania, Francia, Italia, Reino Unido y España) exigieron como condición mostrar el último beneficiario de la propiedad (*Beneficial Owner*): en abril de 2016 anunciaron una iniciativa piloto para el intercambio automático de información sobre beneficiarios finales, rápidamente secundada por otras 35 jurisdicciones, con el fin de proporcionar a sus autoridades fiscales y otras autoridades pertinentes pleno conocimiento de un gran caudal de información y ayudar en el seguimiento de las complejas rutas *offshore* utilizadas por los criminales.³⁸

Con todo, estos avances son fenomenales en términos históricos y han dado lugar a la aprobación en 2014 del *CRS* de la OCDE³⁹ y la posterior firma por parte de casi 100 jurisdicciones del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes que vincula el *CRS* a la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal. El mundo se encamina más firmemente hacia adoptar en 2017 o 2018 el intercambio automático de información financiera como nuevo estándar de transparencia fiscal universal⁴⁰. Y aunque el ejercicio está esencialmente pensado para el control de los impuestos directos y patrimoniales de multinacionales y grandes fortunas, existe un efecto

35 Las perspectivas analíticas del presupuesto de EEUU (las últimas de febrero de 2015) siempre abordan esta cuestión, pero el Congreso nunca acuerda nada: “The proposal would require certain financial institutions to report the account balance for U.S. financial accounts held by foreign persons, expand the current reporting required with respect to US source income paid to accounts held by foreign persons to include similar non-U.S. source payments, and provide the Secretary of the Treasury with authority to prescribe regulations that would require reporting of such other information that is necessary to enable the IRS to facilitate FATCA implementation by exchanging similar information with cooperative foreign governments in appropriate circumstances. The proposal would also require that this information, as well as information reported by foreign financial institutions to the IRS, be furnished to the account holders in order to encourage voluntary tax compliance. The proposal would be effective for returns required to be filed after December 31, 2016.”

36 También existen algunos problemas de transparencia con sociedades creadas en algunos Estados (Delaware, Nevada, South Dakota y Wyoming, especialmente en sus *shell companies*) pero que está en proceso de adaptación a los estándares de intercambio del Foro Global (*Common Reporting Standard*), *CRS* y la OCDE.

37 http://itep.org/itep_reports/2015/12/delaware-an-onshore-tax-haven.php#.VpK6TRXhC71.

38 El 15 de abril de 2016, tras la reunión de los Ministros de Finanzas y Gobernadores de los Bancos Centrales del G-20 se emitió un comunicado requiriendo que para julio de 2016 la OCDE publique criterios objetivos para identificar las jurisdicciones no cooperativas con respecto a la transparencia fiscal. Véase también <https://www.gov.uk/government/publications/beneficial-ownership-countries-that-have-pledged-to-exchange-information/countries-committed-to-sharing-beneficial-ownership-information>.

39 Ver recuadro.

40 En América Latina se han comprometido con la adopción del nuevo estándar en 2017 Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, México, Uruguay y Panamá (con limitaciones). Y en total serán trece latinoamericanos y caribeños a partir de 2018.

desbordamiento (*spillover*) sobre el conjunto del sistema tributario, en particular en los países en desarrollo, donde la imposición a la renta personal no es tan significativa, pues fortalece también el control del IVA y otros tributos.

d. .. Y la guinda de 2015: BEPS y su significado en los ejercicios de transparencia

Sin embargo, el problema de la competencia fiscal perjudicial, en sus diversas formas y grados, no es un problema exclusivo de estas plazas financieras de algunos estados de EEUU. Y, lo que es peor, muchas veces los problemas de baja recaudación no provienen de una ocultación de la información. En realidad, las grandes corporaciones se han valido de las diferencias de trato legal entre jurisdicciones para optimizar, sin escrúpulos, su factura fiscal. Son fórmulas de planificación (tributaria) agresiva que recorren con pericia la línea que separa el fraude (elusión) de lo lícito (economía de opción). De hecho, han salido a la luz casos de planificaciones agresivas en algunos países de la Unión Europea, como ser los tratamientos favorables en Irlanda (para Apple, Fiat, Chrysler, etc.), Holanda (caso Starbucks), Luxemburgo –que se ha conocido mediáticamente como *luxleaks*– (Pepsi, IKEA, AIG, Deutsche Bank, etc.) o más recientemente Bélgica.⁴¹ Pero según Jean-Claude Juncker⁴², estas prácticas, o similares, estarían presentes en hasta 22 de los Estados Miembros de la UE, y todo hace presagiar que, si se conocen los casos en la UE, es porque existe una institución fuerte, como la Comisión Europea, que persigue estas prácticas.

En todo caso, parece oportuno un breve paréntesis adicional sobre estos expedientes:

1. El entramado de elusión fiscal internacional de las multinacionales involucra conocimientos técnicos sofisticados (no consiste, para entendernos, en llevar el dinero en un maletín a una cuenta bancaria y ampararse en la opacidad). Los documentos revelan varias estructuras de ingeniería fiscal, cuya complejidad se incrementa, como el uso de instrumentos híbridos, es decir, aquellos que tienen un tratamiento fiscal diferente en dos países, lo que permite que una renta no pague impuestos; o el uso de cláusulas que compensan ingresos y gastos por medio de un artificio contable, lo que permite controlar el beneficio final a conveniencia, es decir, que cuando se obtienen ingresos se genera un gasto contable ficticio que lo compensa para dejar los beneficios en cero, y cuando se generan pérdidas, se pone en marcha el mecanismo contrario con la llamada cláusula de retorno a mejor fortuna o *claw back provision*.
2. Existe una cooperación necesaria de las empresas de asesoría tributaria, entre ellas las mayores empresas multinacionales de asesoramiento contable-jurídico-fiscal y también varios estudios jurídicos internacionales.
3. Lo que es mucho peor, existía (¿y existe?) una complicidad activa de varios Estados para auspiciar estas prácticas. Por tanto, ya no se trata tan solo de la existencia de una norma (un secreto bancario, una exención legal) bajo la que ampararse: hace falta que las autoridades de un país conozcan a la perfección la operación y, por ende, sean conscientes de la forma en que se erosiona la base imponible de otro Estado. Esto se pone de manifiesto, explícita o implícitamente, en cada consulta o *ruling* de los *luxleaks*, pero existen varias fórmulas para lograrlo y la UE no es la única transgresora.

41 Para más información, y como ejemplos de lo afirmado, pueden consultarse los siguientes expedientes de Ayuda de Estado disponibles en la web de la CE: caso Apple: Ayuda estatal SA.38373 (2014/C), o caso Starbucks: Ayuda estatal SA.38374 (2014/C). También puede visitarse la siguiente web para analizar más a fondo el asunto *luxleaks*: http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks?utm_campaign=lux_release&utm_source=email&utm_medium=button_middle&mc_cid=28019c7941&mc_eid=80ffe22bbd; finalmente, la noticia sobre el caso de Bélgica es más reciente: <https://es.noticias.yahoo.com/la-ue-estima-ilegal-el-r%C3%A9gimen-exoneraci%C3%B3n-fiscal-111512708.html>.

42 “LuxLeaks”: Juncker contre-attaque”, LEFIGARO, 12 de noviembre de 2014: <http://www.lefigaro.fr/conjoncture/2014/11/12/20002-20141112ARTFIG00258-luxleaks-je-suis-politiquement-responsable-admet-jean-claude-juncker.php>.

- Lo que se menciona en el punto anterior es todavía más grave si tenemos en cuenta que, como hemos visto, se lleva al menos desde 1997 luchando contra prácticas fiscales poco transparentes en general. En clave europea (no difícil de extrapolar, nos tememos), el éxito inicial del llamado Código de Conducta se ha quedado en casi nada. Podría incluso decirse que el Código Europeo fue contraproducente porque dejó una sensación de control y seguimiento de los regímenes perjudiciales por parte de la Comisión Europea, y quizá hizo que se bajara un poco la guardia.

En este contexto, en julio de 2013 surgieron los trabajos de la OCDE y el G20 para eliminar la erosión de la base imponible y el desvío de beneficios (*Base Erosion and Profit Shifting, BEPS*) que realizan las multinacionales. El proyecto *BEPS* es un notable esfuerzo para abordar la máxima cantidad posible de elementos detectados como potencialmente determinantes o coadyuvantes de la elusión fiscal a nivel internacional. Consiste en un total de 15 acciones que se pueden dividir de forma muy esquemática en cuatro bloques:

- Combatir la planificación fiscal agresiva en general (acciones 2 a 5 y 12).
- Combatir el abuso de Convenios de Doble Tributación y mejorar su aplicación (acciones 6, 7 y 14).
- Robustecer la regulación de precios de transferencia (acciones 8, 9, 10 y 13).⁴³
- Implementar los acuerdos políticos de las 14 acciones anteriores mediante un tratado multilateral (acción 15).⁴⁴

Desde el punto de vista de la transparencia, el proyecto *BEPS* aporta avances sustanciales en:

- la obligación de medir y monitorear los resultados concretos obtenidos por los países tras haber adoptado alguna o todas las medidas propuestas;
- la obligación de las empresas (y asesores fiscales) de revelar a las administraciones tributarias los esquemas de planificación agresiva antes de ponerlos en práctica, so pena de sanciones;
- la estandarización, mejora e individualización país por país (*country-by-country reporting*) de la información tributaria en materia de precios de transferencia de las multinacionales, y
- el establecimiento de mecanismos ágiles para resolver las controversias de doble tributación entre países, incluso acudiendo al arbitraje tributario en última instancia.

El éxito futuro de *BEPS* dependerá de:

- la celeridad con que se introduzca en las legislaciones (obstáculo político);
- la coherencia o simetría de su regulación en todos los Estados (obstáculo técnico-tributario),⁴⁵ y
- su aplicación efectiva (*enforcement*) (obstáculo administrativo).

Por las debilidades institucionales de los países emergentes (y varios de ALC) en cada uno de estos niveles y por el escaso compromiso directo de éstos en el proceso, supone un reto especialmente intenso para ellos. Es más, se alzan ya opiniones escépticas sobre la utilidad del ejercicio para los países emergentes en general. Sin embargo, consideramos de gran importancia la cooperación internacional, entre países y multilaterales, para asegurar el éxito global de esta iniciativa por su crucial aporte y complementariedad con los esfuerzos de transparencia tributaria impulsados por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información para Fines Tributarios (secreto bancario, determinación de la propiedad hasta el último beneficiario e intercambio de información). Aún más, la proposición

43 También deben mencionarse otros avances en el área informática como la factura electrónica, ya implementada en siete países de América Latina, o el recibo electrónico de sueldos, en proceso en tres jurisdicciones. Estos son avances fundamentales en el control tributario de la actividad económica doméstica. Y también será de gran utilidad cuando se instaure la factura electrónica internacional, un instrumento de control con múltiples aplicaciones como ser la revisión de los precios de transferencia o el combate al fraude del “carousel” en el IVA de exportaciones entre los países de la Comunidad Europea.

44 La acción 1, sobre economía digital, es de carácter transversal y en la misma se plantean recomendaciones bastante generales, sin conclusiones concretas. Todo el material de *BEPS* puede consultarse en <http://www.oecd.org/tax/beps.htm>.

45 THOMPSON (2016) llega a afirmar que *BEPS* persigue priorizar la eliminación de la doble no imposición internacional aun a costa de provocar doble imposición internacional, que pasa a ser un daño colateral tolerable para el régimen post-*BEPS*.

de *BEPS* ha generado discusiones por las nuevas alternativas de política tributaria consecuencia de su futura implementación.⁴⁶

Las principales críticas del proceso *BEPS* desde los países emergentes son las siguientes:

- **BEPS** no es un proceso global: el G8, G20 y la OCDE no han incluido a todos los países emergentes, y la negociación con este bloque, como tal, no ha existido. *BEPS* es un paquete unilateral y enormemente complicado de recomendaciones sobre cómo las normas fiscales internacionales deben cambiar.
- **BEPS** no terminará con la evasión fiscal. Las propuestas son en varios casos retoques al sistema fiscal vigente; será difícil que los países pobres logren ponerla en práctica y detener la evasión fiscal, organizada hoy como una “industria” o sistema estructurado.
- **BEPS** no aborda realmente el reparto de soberanías fiscales de los impuestos entre los países sino en forma marginal (por ejemplo: la ampliación de la definición de establecimiento permanente) o prospectiva (por ejemplo: la acción 1, sobre economía digital, sí atribuye una tributación a la fuente, pero se aplaza la decisión final de política por no existir “consenso”).
- **BEPS** no termina la “carrera al cero” (*race to the bottom*) ya que los países siguen participando en alguna forma de competencia tributaria. Esto significa que el impuesto a la renta de las empresas, con sus múltiples excepciones y beneficios, seguirá estando erosionado y continuará socavando los ingresos fiscales a nivel mundial.⁴⁷

Finalmente, y no menor, el impuesto corporativo a la renta no ha sufrido grandes transformaciones en su estructura (ingresos menos costos) desde que fue concebido a fines del siglo XIX, pudiendo ser *BEPS* su mayor transformación histórica.⁴⁸ En Barreix y otros (2016) se plantea una propuesta de adaptación del sistema de imposición a la renta a los cambios del siglo XXI, donde el impulso a la transparencia tributaria es una fuerza trascendental. Es decir, los cambios en administración tributaria y la mayor transparencia a nivel mundial, permitirán nuevos diseños en política tributaria en la imposición directa.

46 Como ejemplo, podemos citar la importante discusión surgida a partir de la futura implementación de *BEPS* –que permitirá conocer la renta global, y aproximar mejor la correspondiente a cada jurisdicción– sobre la aplicación de fórmulas (de asignación) para dividir la renta entre los países en los que actúa la empresa multinacional (EM). Es decir, la discusión entre la aplicación de Fórmulas de Asignación (proporción) para la Tributación Unitaria (de la EM) (*Formulary Apportionment/Unitary Taxation*) frente al principio de Principio de transacción entre agentes no vinculados (*Arm's Length Principle*), está involucrando a académicos (PICCIOTTO, 2012), profesionales (SPENCER, 2014), multilaterales (FMI, 2014) y organizaciones de la sociedad (TAX JUSTICE NETWORK, 2013), entre otros autores. Inclusive, los autores de este trabajo proponen un nuevo diseño de imposición a la renta (BARREIX, et al, 2016) basado en esta nueva situación internacional del conocimiento efectivo de los flujos de las rentas del capital y su propiedad.

47 En suma, de acuerdo a los activistas más destacados en el panorama fiscal internacional: “las medidas [*BEPS*] anunciadas recientemente por la OCDE dejan intactos los fundamentos de un sistema fiscal quebrado y no consiguen que se detenga la carrera al abismo (*race to the bottom*) en el Impuesto de Sociedades. Los gobiernos del G20 deben hacer más y deben apoyar fuertemente nuevas reformas” (informe conjunto de Oxfam, Tax Justice Network, Global Alliance for Tax Justice y PSI: <https://www.oxfam.de/system/files/still-broken.pdf>).

48 Si bien han existido cambios puntuales como la capitalización delgada de empresas (*thin capitalization rules*), los precios de transferencia o los ajustes por inflación, no ha habido en la práctica cambios sustanciales de estructura. Ni las propuestas de HALL y RABUSHKA (1995), precursores del “impuesto uniforme” (*flat tax*), que propusieron pasar a un impuesto tipo flujo de caja y no considerar los intereses a los efectos de determinación de la renta (es decir, ignorar la estructura financiera de la empresa) fueron implementadas.

e. Conclusiones

El avance de la transparencia es un fenómeno de profundas ramificaciones en muchos ámbitos: legal, político, ético, etc., con poderosos actores globales, y donde no todo acuerdo jurídico o político formal logra una efectividad inmediata, pero tendrá amplias repercusiones en las políticas económicas y sociales a nivel mundial si logra imponerse. En efecto, el gran cambio es que la transparencia tributaria compensa (*level the playing field*) la asimetría de información entre los contribuyentes y sus asesores (que operan a nivel global) y las administraciones nacionales –tributarias y de control de activos–. En síntesis, el capital (incluida la información sobre su propiedad y rendimiento) sigue siendo móvil pero ya no puede ocultarse o distorsionarse (*it can run but it can't hide*).

Si el avance de la coordinación internacional en transparencia fiscal y financiera culmina con éxito, es muy probable que genere cambios de política fiscal, en particular en la tributación a la renta y el capital. También traerá nuevos retos técnicos y éticos para el manejo del proceso de transparencia tanto de los contribuyentes, los asesores y los administradores tributarios. El manejo de la información brindará nuevas oportunidades de servicios (para las empresas) y controles (para las administraciones tributarias). Asimismo, el uso de los datos requerirá nuevas obligaciones para los asesores y otros servicios públicos (no solo para las administraciones tributarias), por lo que será necesario desarrollar una normativa para la gestión y el control de su accionar.

Finalmente, está surgiendo la percepción cultural de que la asimetría de información producto de la opacidad tributaria internacional genera un tratamiento desigual entre los ciudadanos⁴⁹. Los contribuyentes de menores ingresos, que están soportando en gran medida las políticas de austeridad posteriores a la crisis financiera de 2008 en las economías avanzadas, y en los países en desarrollo están sufriendo los ajustes de demanda derivados de la reciente baja de las *commodities*, son alcanzados por el impuesto a la renta personal, contribuciones a la seguridad social, y todas las cargas indirectas, etc. En tanto, los más pudientes, con asesores profesionales y acceso a jurisdicciones opacas, pueden reducir u ocultar sus activos y rentas, a lo que se agrega la percepción de que no siempre fueron habidos lícitamente. Así, la falta de transparencia fiscal interpela a la economía abierta de mercado como sistema justo y hasta a la propia democracia como régimen competente.

⁴⁹ Es evidente la influencia de la movilidad del capital en los modelos de economía política. Un ejemplo relevante es la condición adicional al Teorema del Votante Mediano (un sistema de elección basado en que el voto de la mayoría escogerá el resultado preferido por el votante mediano). Esta condición postula que mediante la fuga de capitales los sectores más ricos de una sociedad evitan los impuestos y la confiscación de manera que el proceso democrático evita que se le oponga un grupo de presión poderoso y a la vez logra la convivencia de la democracia formal y la regresividad tributaria (Mahon, 2016). Adicionalmente, la literatura sobre la reacciones de los estados del bienestar ante la globalización remarca que los gobiernos responden con incentivos tributarios para la atracción y retención de las empresas multinacionales o multiregionales, que son los agentes económicos cruciales en la movilidad del capital empresarial (Tanzi, 2000).

The background features a complex graphic design. On the left, there are several interlocking gears of various sizes. In the center, a clock face is visible with hands pointing towards the bottom right. On the right side, there is a stylized map of the Americas, with a yellow line tracing a path across it. The entire scene is set against a blue gradient background.

8

PLANEAMIENTO, CONTROL DE GESTIÓN Y ESTUDIOS

8

PLANEAMIENTO, CONTROL DE GESTIÓN Y ESTUDIOS

Andrea Lemgruber

Las AATT de América Latina comenzaron a interesarse en la gestión por resultados y los estudios analíticos a partir de los años 1990. Sin embargo, el fortalecimiento de las funciones de planificación estratégica y estudios tributarios ha sido heterogéneo en la región. Gradualmente, al largo de las últimas dos décadas, se generó una tendencia inequívoca hacia el establecimiento de esas funciones en la mayoría de las AATT de América Latina, lo que se materializó en resultados como: la adopción generalizada del uso de conceptos de misión, visión y valores; la publicación de planes estratégicos formales; y la propagación de estudios económicos y de cumplimiento tributario –por ejemplo, estudios de gastos tributarios y, más recientemente, de brechas tributarias–.

Los principales vectores catalizadores del foco creciente de las AATT en las funciones de planificación y estudios se encajan en un contexto internacional de demandas de mayor eficacia, transparencia y profesionalización de la administración pública. En particular:

- **Adopción de herramientas de gestión estratégica en las prácticas organizacionales y el movimiento de reinención del gobierno.** La gestión estratégica, como disciplina independiente y coherente, empezó en los mediados de los años 60 y se desarrolló en las décadas de los 70 y 80 (Herrmann, 2005, Melé y Gillén, 2006, Cerniauskiene, 2014), con una fuerte orientación al sector privado. El objetivo de definición de retos organizacionales, asignación de recursos y medida de resultados pasó a ser un componente esencial para una mayor eficiencia y competitividad empresarial. Con el tiempo, las sociedades empezaron a demandar cambios similares para las administraciones públicas, en particular que fueran más orientadas a resultados y menos enfocadas en los procesos burocráticos tradicionales. El movimiento ‘reinventing government’, del inicio de los años 90 en los EEUU, es un ejemplo de esta visión de un sector público más eficiente y eficaz, generalizando el concepto de orientación a desempeño. Esos factores generaron un cambio fuerte de las administraciones públicas por mejores métodos de gestión y rendición de cuentas.
- **Disponibilidad de datos e instrumentos de análisis a partir de la revolución tecnológica.** Con la masificación de los computadores personales en la década de 80 y de internet en los años 90, las administraciones públicas, y las AATT en particular, pasaron a utilizar estrategias y soluciones de gobierno electrónico. La recepción en masa de datos de alta calidad, gracias a la gradual introducción de las declaraciones y pagos electrónicos, permitió la elaboración de estudios más detallados y analíticos, inclusive con micro-simulación de datos y capacidad de respuesta más inmediata, lo que no era posible anteriormente. Estudios más recientes, como los de brechas de incumplimiento, dependen de alto poder computacional y series largas de datos.

- **Ambiente político y legal conducente a mayor transparencia y a la toma de decisiones basadas en estudios analíticos.** A partir de los años 90 también se aumenta el grado de transparencia de datos de los gobiernos y, en consecuencia, las decisiones de política económica pasan a estar más vinculadas a la elaboración de estudios técnicos. La ley de varios países (por ejemplo, en Brasil) se cambió para exigir, por ejemplo, estimaciones de pérdida de ingresos para acompañar propuestas de incentivos tributarios, y la obligación de entregar estimaciones de gastos tributarios junto con el presupuesto oficial. Algunos países, como el Reino Unido, pasaron a adoptar medidas de brecha de cumplimiento como estadísticas oficiales obligadas por ley.

Todos esos factores impulsaron a las AATT de América Latina a organizar sus áreas de planificación y estudios, en línea con la tendencia internacional. El intercambio de experiencias y conocimiento en estas materias también apoyó este proceso. Hay que destacar, en particular, la importancia de los eventos del CIAT, que han tratado sobre estos temas, por ejemplo: la Asamblea General de Santo Domingo en 2009, la Conferencia Técnica de Nápoles en 2009 y la Asamblea General de Florianópolis en 2006. Esfuerzos de organismos internacionales también se sumaron al intercambio de experiencias a través de investigación y asistencia técnica —como el programa de estimación de brechas de IVA del FMI, que ha desarrollado una metodología detallada y apoyado varios países (incluyendo en la región latinoamericana) a estimar el incumplimiento—.

a. La función de planificación estratégica

Las AATT están bajo una creciente presión pública para aumentar su eficacia, transparencia y rendición de cuentas. En especial, después de la crisis financiera de 2009, los presupuestos de las AATT se han reducido drásticamente, tanto en países avanzados como en desarrollo¹. Al mismo tiempo, se demanda un mayor desempeño en términos de la satisfacción de los contribuyentes y del aumento de los niveles de cumplimiento. En otras palabras: hacer más con menos. Responder a estos desafíos en organizaciones complejas y grandes como las AATT, con responsabilidades y riesgos de credibilidad, solo es posible con fuerte liderazgo aliado a un proceso analítico y disciplinado de gestión estratégica.

En efecto, las AATT modernas usan la planificación estratégica como un proceso sistemático para (1) adoptar los marcos institucionales (misión, visión, valores) para crear referencias estratégicas que dan un sentido de identidad y pertenencia a toda la organización, (2) definir los objetivos, en general a partir de un análisis de las debilidades y fortalezas internas, y del escenario externo, (3) desarrollar e implementar los planes operacionales, creando impacto y alineamiento en cascada en todos los niveles jerárquicos, (4) monitorear y evaluar el desempeño para asegurar que la organización marcha en la dirección establecida, o para hacer correcciones de rumbo cuando sea necesario.

Sin embargo, en el largo trabajo del FMI en asistencia técnica a países en desarrollo, se ha verificado que la cultura de resultados y desempeño no es práctica común, lo que afecta significativamente la efectividad de la AT. Tres de los factores que más debilitan los procesos de reforma de modernización en AT son: la baja capacidad gerencial; la falta de una estrategia estructurada de reforma; y la ausencia de una cultura de medición de desempeño. Por ejemplo, en la encuesta realizada por CIAT y FMI sobre la gestión tributaria 2011-2013 usando la plataforma RA-FIT, algunos países tuvieron dificultad para informar indicadores básicos de los procesos tributarios. Eso demuestra que la captación y monitoreo continuo de indicadores de desempeño no están diseminados en el cotidiano de muchas AATT.

¹ OCDE (2013) menciona que los presupuestos de las AATT de Australia y Canadá sufrieron una reducción del 4% en 2012-2013; los Países Bajos enfrentaron un recorte del 12% en su presupuesto entre 2010-2015; otras AATT (como las de Austria y Francia) han pasado por un recorte en el número de funcionarios.

En América Latina, si por un lado hay que reconocerse el avance en el tema en los últimos años, por otro se debe admitir que la gestión estratégica todavía sigue estando no plenamente integrada con las decisiones institucionales. Esto es consecuencia de tratarse de un proceso relativamente novedoso en organizaciones que no tenían una fuerte cultura de planificación. De hecho, el Curso Especializado de Administración Tributaria del CIAT señala que “el tema del diseño, adopción, implementación, seguimiento y control de los planes estratégicos es relativamente reciente en las AATT. La mayoría de ellas empezaron a plantearse la necesidad de introducir planes estratégicos, planes operativos y mecanismos de control y seguimiento, así como medición del desempeño, en la década del 90.”

Progresivamente, a partir de los años 90, las buenas prácticas de gestión fueron evolucionando del sector privado para la administración pública². En las AATT, esos procesos fueron adaptándose al foco del negocio tributario (por ejemplo, buscando indicadores de gestión específicos para medir el cumplimiento tributario, la satisfacción de los contribuyentes, la efectividad de la auditoría). Un punto importante es que, diferentemente del campo empresarial, la definición de la misión del organismo público en gran medida se encontrará en la ley o en una norma emanada del gobierno de la nación, orientando el campo de la planificación estratégica al cumplimiento de la misión que le viene impuesta por el sistema jurídico (Díaz Yubero, 2009). La demanda social por gobiernos eficientes y eficaces pasó a orientar las reformas modernizadoras de muchas AT. Como menciona USAID, “La gestión está asumiendo un enfoque más holístico en muchas de las AATT en comparación con la práctica pasada de enfocarse únicamente en los ingresos. Los planes estratégicos tienen un papel de gestión importante en este enfoque holístico para el manejo de la organización.”

Hoy día, como resultado de todo ese proceso evolutivo, casi todas las AATT de América Latina cuentan con planificación estratégica. Según BID/CAPTAC-DR/CIAT (2012), todas las AATT tenían una declaración de misión y visión, excepto la de Panamá y El Salvador. De la misma manera, según la encuesta realizada por CIAT y FMI sobre la gestión tributaria 2011-2013 usando la plataforma RA-FIT, todas las administraciones participantes contestaron que tienen planes estratégicos y operativos. Esos resultados son muy positivos y van en buen camino.

En efecto, algunas AATT de la región (por ejemplo, AFIP de Argentina, RFB de Brasil, SII de Chile, DIAN de Colombia, SUNAT de Perú, DGI de Uruguay) cuentan actualmente con modelos completos de gestión estratégica, incluyendo el uso de metodologías reconocidas internacionalmente (como el Balance Scorecard), mapas estratégicos y una vinculación más articulada entre todos los niveles de la planificación –desde el institucional al individual (evaluación del funcionario y su vinculación a los retos estratégicos organizacionales)–. En la Conferencia Técnica de Nápoles en 2009, el estudio práctico de Colombia demostró esa evolución (Díaz, 2009). Se mostró cómo el modelo de planificación estratégica de la DIAN está alineado con el Plan Nacional de Desarrollo e incluye todas las piezas fundamentales de la gestión estratégica, también contando con un mapa de procesos (misionales, de control y de apoyo), un método de evaluación de los resultados y una comunicación de la estrategia.

En otros casos, la adopción de la práctica parece más superficial que efectivamente para apoyar la toma de decisiones y buscar resultados. Hay casos de desconexión entre los planes estratégicos y los operativos, de asignación de los recursos materiales y humanos en desacuerdo con las prioridades estratégicas, y la adopción de medidas de corto plazo que descarrilan el esfuerzo de planificación de mediano y largo plazo. De hecho, BID/CAPTAC-DR/CIAT (2012) concluye que es necesario que los “sistemas de planificación y control de gestión dejen de ser un mero planteamiento teórico sin conexión con el funcionamiento real de las organizaciones y sin ninguna utilidad para que su dirección sepa si se avanza en la dirección correcta y al ritmo deseado.”

2 Díaz Yubero (2009) mencionó que mientras el concepto de planificación estratégica, la dirección por objetivos y el control de gestión alcanzaban un gran desarrollo en el mundo empresarial, en el campo de las Administraciones Públicas estas ideas se fueron introduciendo aunque con algunas reservas.

A pesar de esos desafíos, se puede identificar algunos temas evolutivos interesantes en las últimas décadas:

- Gradualmente las estructuras organizativas han cambiado para dar a la función de planificación un lugar específico y de más alto nivel en la jerarquía de las AATT. Por ejemplo, la función nació en la estructura de la RFB de Brasil, a principio de los años 90, pero ese trabajo no tenía una vocación nacional (era más una consolidación de un conjunto de iniciativas locales y regionales). Durante los años de 1994 a 2000, la planificación estuvo incluida en las competencias del área de estudios. Solamente en 2001 se creó un área dedicada a la planificación, pero todavía subordinada al Departamento de Recaudación. En 2005, el área pasó a tener un grado de departamento independiente y vinculado al nivel más estratégico de la administración. Eso demuestra que la importancia de la función ha aumentado con el tiempo y, de hecho, se transformado en un área de apoyo a las decisiones de alto nivel.
- Las misiones de las AATT también pasaron por un proceso de evolución en las últimas décadas, contemplando gradualmente la preocupación por prestación de servicios y de bienestar social. Eso también refleja un cambio importante de las propias AATT, que pasaron de un modelo tradicional principalmente basado en fiscalización o control para un modelo de cumplimiento voluntario más equilibrado con la importancia de la función de servicios al contribuyente y trabajos de educación fiscal.
- Los indicadores de desempeño pasaron de un enfoque restringido a ingresos (recaudación) y a medidas de producción (output), para adoptar un enfoque más equilibrado hacia todas las funciones de la AT y a medidas de resultados (outcome). Al más alto nivel, hoy día es cada vez más común en países avanzados el uso de indicadores de cumplimiento (por ejemplo, brecha de IVA) y encuestas de satisfacción de los funcionarios, los contribuyentes o de credibilidad de la AT.³

b. La función de estudios económicos e investigación

El área de estudios económicos e investigación en las AATT ha pasado por un proceso evolutivo muy semejante al progreso de la función de planificación estratégica. Fue en particular en los años 1990 y 2000 que varias AATT en América Latina empezaron a desarrollar sus capacidades analíticas, de estudios e investigación, con un enfoque inicial dirigido especialmente al apoyo de decisiones de política tributaria. Sin embargo, quizás la evolución del área de estudios haya sido más heterogénea todavía que la propagación de la planificación estratégica en la región, pues la robustez de la capacidad analítica es íntimamente dependiente de la disponibilidad de datos internos y externos de alta calidad –lo que todavía sigue muy débil en varios países⁴–.

Las unidades de estudio de las AATT se desarrollaron con la visión de preparar cuatro productos básicos: (1) la previsión y análisis de ingresos, (2) las estimaciones de gastos tributarios, (3) las simulaciones económicas de las reformas tributarias y cambios legislativos, y (4) la estimación de medidas de incumplimiento y evasión. Todas esas actividades son insumos fundamentales para apoyar el rol de las AATT en la formulación de la política tributaria y para mejorar su eficacia en el combate al incumplimiento tributario.

En la Conferencia Técnica de Nápoles en 2009 se discutió en profundidad el rol de las AATT para apoyar el buen diseño del sistema tributario. En la ocasión, se destacó que la política y la AT son

³ Es interesante notar que el foco en resultados está también alterando los modelos de asistencia técnica de proveedores como el FMI. Está en implementación en el FMI un nuevo modelo de gestión por resultados que busca evaluar el impacto efectivo de la asistencia técnica (por ejemplo, mejor control de grandes contribuyentes), y no sólo medidas de producción (por ejemplo, cantidad de misiones de apoyo sobre grandes contribuyentes).

⁴ La información, que es el insumo más importante para un área de estudios de referencia, no es solamente la de carácter interno o específico a la AT (declaraciones, pagos, informaciones de terceros) sino que también depende de la calidad de las bases de datos macroeconómicas o sectoriales de un país (cuentas nacionales, matrices insumo-producto, indicadores de precios, y otros).

funciones interconectadas y, por lo tanto, el diseño y la implementación del sistema tributario deben ser realizados en coordinación (Lemgruber, 2009). A pesar de haber diferentes modelos –de mayor o menor participación de las AT en la formulación de política– en la práctica se ha optado por un papel más activo de las unidades de estudios de las AATT de América Latina. Las razones son:

- Las AATT de América Latina son reconocidas como una de las más sólidas instituciones públicas en sus países, en relación a sus capacidades de recursos humanos, acceso a datos, análisis técnico y credibilidad pública. En ausencia (o debilidad) de unidades macro-fiscales y de política tributaria a nivel ministerial en muchos de los países de América Latina, las AATT fueron llamadas a ocupar ese espacio –en muchos casos como la única institución responsable por la función–.
- Dada la baja capacidad administrativa y alta informalidad en los países en desarrollo, es importante considerar esas limitantes en el diseño del sistema tributario para que sea viable su implementación. Por eso, la participación de la AT en el diseño de sistemas sencillos y administrativamente factibles fue siempre considerada crucial en América Latina. Un ejemplo claro fue la extensión de los sistemas de estimación presunta en la región.

En América Latina, las unidades de estudios están muy difundidas. De los 17 países que participaron en BID/CAPTAC-DR/CIAT (2012) solamente 2 declararon no poseer una unidad específica (Bolivia⁵ y Nicaragua). Algunos países, como Argentina, Brasil, Chile y Perú, tienen esas unidades operantes hace cerca de tres décadas. El tamaño de las unidades varía entre cerca de 5 funcionarios (Costa Rica, Honduras, Panamá y Paraguay) a cerca de 30 personas en Argentina y Brasil. En la mayoría de los países, las unidades están ubicadas en un alto nivel de la organización y tienen responsabilidades propias. En otros, ellas operan por debajo o integradas con la función planificación (Chile, Guatemala).

En términos de resultados, la región ha avanzado en la generalización de productos como los estudios de presión tributaria, los presupuestos de gastos tributarios y las estimaciones de la brecha de cumplimiento. Es una tendencia muy positiva.

La presión tributaria promedio en América Latina creció cerca de 4 puntos porcentuales del PIB en la última década y se encuentra alrededor del 20% del PIB. A pesar de que la tendencia está en la dirección correcta, la presión tributaria de América Latina sigue más baja que el promedio de los países más avanzados. Más problemático es la gran heterogeneidad de la recaudación en la región, con países que siguen presentando ingresos por debajo del 15% del PIB (Panamá, Guatemala, República Dominicana). Esos niveles pueden ser considerados bajos en comparación internacional –mismo relativamente al promedio africano, región que tiene niveles de renta en general más bajos que América Latina– para sostener el financiamiento del Estado. Ese nivel de tributación demuestra la fragilidad de los sistemas tributarios en muchos países de la región, que siguen conviviendo con niveles altos de informalidad e incumplimiento.

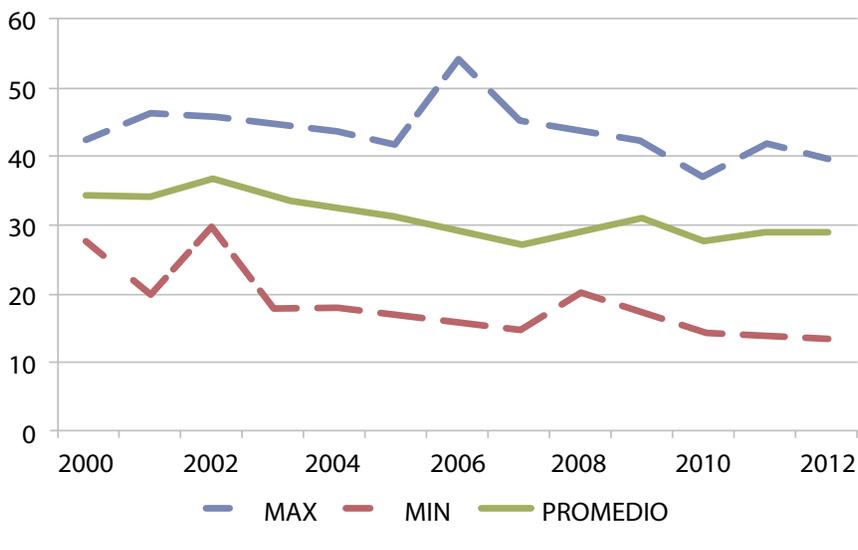
Los estudios tributarios de varias AATT en la región tienen ayudado a comprender mejor no solamente el valor de la presión tributaria pero su composición. Por ejemplo, la tendencia de relativa mayor tributación indirecta en la región (que refleja el fuerte uso del IVA como fuente de ingresos que alcanza alrededor de 7% del PIB), o la baja tributación de la renta personal, que apunta hacia brechas de recaudación, si se compara con el nivel de renta per cápita de algunos países en la región en la comparación internacional. Corbacho et al. (2013) estima el déficit de ISR en más de 4,5 puntos porcentuales del PIB en Argentina, Costa Rica y Uruguay). Los estudios también ofrecen una perspectiva de la distribución por grupos de renta o analizando la progresividad de los sistemas. Corbacho et al. (2013) también demuestra que hay un sesgo anti-trabajo en las estructuras de la región, con países como Brasil, Colombia, y Guatemala con alícuotas efectivas sobre el trabajo que

5 Actualmente, y desde hace unos años, Bolivia dispone de la Unidad de Investigación Tributaria en el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas que cumple estas funciones.

son casi del doble de las que inciden sobre el capital. Por fin, también hay estudios de asignación de ingresos federativos a los diversos niveles de gobierno (especialmente en los casos de Argentina y Brasil, los países de la región que cuentan con una mayor descentralización fiscal).

El CIAT monitorea permanentemente la evolución de los gastos tributarios en América Latina, tarea que es facilitada por la gran divulgación que esta estadística tiene en la región –lo que es muy positivo–. Nueve de los 17 países que participaron de BID/CAPTAC-DR/CIAT (2012) declararon hacer estudios de gastos en la propia AT (Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Perú, República Dominicana y Uruguay). En los casos donde la AT no hace el cálculo, en general los ministerios de finanzas o entidades independientes lo hacen. Hay una serie histórica muy rica en la región, con países como Brasil estimando y publicando anualmente la estadística desde el 1989 (por mandato constitucional).

Gráfico 1: Incumplimiento tributario de IVA (En porcentajes de la recaudación potencial)



Fuente: González y Pecho (2014)

Según CIAT/SET/GIZ (2015) el gasto tributario promedio en América Latina fue del 4,60% del PIB en el 2012, o un tercio de la recaudación tributaria. Según el estudio, los países que presentan históricamente mayores valores de gastos son Guatemala, Honduras y Uruguay, mientras los menores son Perú y Paraguay. Naturalmente, la metodología no es la misma y países como Brasil no presentan datos integrados de gastos tributarios estatales y municipales. Por eso, las comparaciones deben ser miradas con cautela. Para el 2016, varios países ya publicaron sus estimaciones, como Brasil (4,33% del PIB), Chile (4,20% del PIB) y República Dominicana (6,5% del PIB), por ejemplo. La disponibilidad de toda esa información apoya la transparencia fiscal en la región y ofrece alternativas para recaudar ingresos más allá de los aumentos de alícuotas o la creación de nuevos impuestos.

Las estimaciones de evasión son las más demandas de un punto de vista técnico (en términos de elaboración) y político (en términos de publicación). Entre los mismos 17 países que contestaron a la encuesta, 9 realizan estudios que miden la evasión o incumplimiento de manera sistemática, lo que es una tendencia de las AATT modernas. Son ellos: Argentina, Chile, Colombia, Ecuador, Guatemala, Paraguay, Perú, República Dominicana y Uruguay. La tendencia de un número cada vez mayor de países de estimar y publicar las estimaciones de la brecha del IVA es bienvenida y demuestra la madurez de muchas AATT de la región. Las brechas de cumplimiento son estimaciones extremadamente importantes para conocer el potencial tributario de la región y buscar ingresos que no están sometidos a tributación. En la Asamblea General de Florianópolis en 2006, se discutió la importancia de conocer el potencial tributario como un reto de la AT.

Con base en la información disponible, se verifica que la brecha promedio de cumplimiento de IVA bajó en América Latina en la última década, desde niveles de casi 40% de los ingresos potenciales, a

cerca del 25%. Sin embargo, parece haber un aumento reciente del incumplimiento a consecuencia de la crisis financiera. Los estudios en América Latina son vitales para comprender esas tendencias y apoyar la toma de decisiones de las AATT para luchar contra el incumplimiento en la región. En comparación con los países europeos, el incumplimiento en América Latina sigue siendo más amplio y, por eso, hay espacio para trabajar en la disminución de ese indicador.

Hay que destacar, también, iniciativas como la Red de Áreas de Estudios e Investigaciones Tributarias del CIAT, que tuvo como embrión el Encuentro Internacional de Estudios Económico-Tributarios, realizado en 2005 en Brasil. En este encuentro, participaron Argentina, Chile, México, Perú y República Dominicana, más allá del país anfitrión. El objetivo fue exactamente poner en contacto, por vez primera, el equipo de varias administraciones que tenían un área de estudios relativamente desarrollados para intercambiar experiencias y metodologías de trabajo. A partir de este primero evento, otros encuentros organizados por los países fueron realizados (en Argentina, Chile y República Dominicana), hasta que en el 2010 se formó la Red bajo el CIAT⁶. La Red fue lanzada con el objetivo de apoyar el intercambio de experiencias, la cooperación mutua y la formación de los funcionarios que tienen a su cargo las tareas de análisis y evaluación de las políticas tributarias en América Latina.

Considerando ese papel relevante de las unidades de estudios de las AATT, mirando adelante se percibe la necesidad de una mayor y mejor institucionalización de esta función. De hecho, en muchos casos, las unidades siguen sub-dimensionadas, con poco personal o sin los recursos necesarios para sustentar la toma de decisiones institucionales. Algunos criterios básicos para la institucionalización del área fueron también discutidos en la Conferencia Técnica de Nápoles en 2009, por ejemplo: recursos humanos especializados y capacitados, tecnología de última generación (almacenes de datos, programas estadísticos y econométricos, etc.), bases de datos internas y externas actualizadas, posición estratégica en la estructura orgánica y excelente comunicación con otras unidades de estudio gubernamentales o académicas.

A pesar de todos los avances de las áreas de estudio en la región, algunos desafíos importantes que deben ser enfrentados son:

- Evitar que los ciclos políticos de la región interfieran en los trabajos de las unidades de estudio, que deben ser técnicos e imparciales. En las últimas décadas, algunas AATT que ya tenían áreas aparentemente consolidadas se enfrentaron a limitantes de naturaleza externa. El grado de independencia de las unidades de estudio e investigación debe ser asegurado.
- En comparación con países más avanzados, la disponibilidad y publicación de datos para investigación del público externo (académicos, comités independientes, prensa, etc.) sigue siendo todavía bajo en América Latina. Es importante continuar en invertir en dar mayor transparencia a los datos tributarios.
- Es necesario continuar siguiendo las tendencias internacionales y profundizar los estudios. Más allá de la extensión del cálculo de indicadores de incumplimiento (como la brecha del IVA y del ISR) para todos los países de la región, hay espacio para invertir en las modernas investigaciones de comportamiento ético y social (como el ejemplo de Irlanda) y estudios de costos de cumplimiento (como el ejemplo de EEUU⁷). Esos estudios hoy día basan estrategias de cumplimiento en varios países desarrollados y daría una rica fuente de información para guiar la acción de las AATT en

6 En su primera edición (Panamá), el encuentro giró en torno a los métodos de micro-simulación y su utilidad para el análisis de la política y la AT. En 2011 (Colombia) el encuentro discutió las posibilidades de reforma en el diseño y la gestión de los IRPF en América Latina. En 2012 (República Dominicana) el tema central fue la estimación de la carga tributaria efectiva sobre la inversión. En 2014 (Uruguay), se exploraron las nuevas aproximaciones de la economía conductual para analizar el incumplimiento tributario. Finalmente, en 2015 (Chile), el encuentro se ocupó de las metodologías que evalúan el impacto de los programas de cumplimiento voluntario.

7 Luego de una alianza con la ONU, el CIAT ha estado llevando a cabo asistencias técnicas en la estimación de los costos de cumplimiento en el segmento de las pequeñas y medianas empresas en diversos países, como Brasil, Chile, Costa Rica y Uruguay, y está próximo a hacerlo en El Salvador y Panamá.

una región con problemas de informalidad y otras formas de incumplimiento. El uso de big data es también un desafío adelante.

- Por fin, la mayor integración entre las áreas de estudios y las funciones básicas de la AT también puede fortalecerse. Los estudios de incumplimiento son un buen ejemplo para sustentar las acciones de control y servicios, pero también el apoyo a los modelos de gestión de riesgos, a la planificación estratégica, a la identificación de brechas legales y tantas otras áreas de la AT que pueden beneficiarse de una mayor capacidad analítica en sus áreas de estudio.

c. Conclusiones

Las AATT de América Latina han avanzado considerablemente en sus áreas de gestión estratégica y estudios tributarios en las últimas décadas. A pesar de la heterogeneidad todavía existente, ha habido una tendencia inequívoca hacia modelos de gestión profesionales, que buscan integrar las etapas del ciclo de gestión estratégico, operativo e individual en todos los niveles institucionales. Las AATT de la región cuentan todas con publicación de misión, visión y valores, y tienen buscado aumentar su transparencia y rendición de cuentas a través de la divulgación de sus planes estratégicos e informes de actividades anuales. Las áreas de estudios han también evolucionado institucionalmente, contando con grupos permanentes y especializados de funcionarios que apoyan la toma de decisiones estratégicas. En particular, los estudios de presión y gastos tributarios, y más recientemente los de mensuración de la brecha de incumplimiento, han se destacado en la región.

Esa evolución en ambas las áreas apunta para AATT que tienen un modelo más sólido de gobernabilidad, mayor transparencia con rendición de cuentas a la sociedad y a los órganos de control externo, una gestión más profesionalizada y competente y, por fin, un abordaje de trabajo que se basa en una visión más científica, analítica y técnica, esto es, basada en datos y conocimiento real. A pesar de la heterogeneidad aún existente, reconocer que la región ha madurado en este sentido es algo positivo.

A pesar de los avances, es importante que la región siga acompañando las tendencias modernas de gestión y estudios. Buscar la integración efectiva de la gestión estratégica en la toma de decisiones institucionales, y articularla con el presupuesto y la asignación de recursos humanos, sigue siendo una prioridad para muchas AATT. La medición y monitoreo del desempeño también. En el área de estudios, hay espacio para solidificar los análisis de cumplimiento y expandir la investigación para materias de comportamiento y costos de cumplimiento.

The background features a complex graphic design. On the left, there are several interlocking gears of various sizes. In the center, a clock face is visible with hands pointing towards the bottom right. On the right side, there is a stylized map of the Americas, with a yellow line tracing a path across it. The entire scene is set against a blue gradient background.

9

AUTONOMÍA CON RENDICIÓN DE CUENTAS

9

AUTONOMÍA CON RENDICIÓN DE CUENTAS

Paulo dos Santos y Juan F. Redondo

a. La mayor autonomía o independencia de las AATT

Históricamente, las AATT han sido parte de la estructura y han estado bajo la jurisdicción de los Ministerios de Finanzas. Por esa razón, han estado sujetas a las reglas generales aplicadas al sector público. En muchos casos, sobre todo en los países en desarrollo, tanto la dependencia de la AT al ministerio como su subordinación a las reglas del servicio público, han sido consideradas como las causas primordiales de la falta de flexibilidad en su gestión y en la administración de los recursos humanos y materiales. A su vez, esta falta de flexibilidad ha sido identificada por algunos como la razón de la baja efectividad de algunas AATT. Silvani (1997) afirma que “cuanto mayor la autonomía de la organización, vis-a-vis con las reglas del servicio público, mayor la flexibilidad que ella tendrá para realizar los cambios organizacionales y procedurales necesarios para modernizar la AT”.

Como se mencionó anteriormente, lo que se busca con la autonomía es darle mayor flexibilidad a la operación de las AATT. Diferentes autores categorizan de forma diversa los varios aspectos de la autonomía. Taliercio (2004) las categoriza en tres grupos: la autonomía de gestión, la autonomía en administración y finanzas y la autonomía en la gestión de los recursos humanos.

La autonomía de gestión comprende las facultades para realizar una serie de acciones. Facultad para establecer su plan estratégico y correspondientes planes operativos anuales sin depender de aprobación por otras autoridades. Facultad para definir su estructura organizacional y funciones. Facultad para interpretar la legislación tributaria, así como para fijar los criterios de interpretación. Facultad para participar del proceso de definición de la política tributaria como organismo asesor. Finalmente, la facultad para llevar a cabo la cobranza administrativa de la deuda firme sin tener que acudir a la instancia judicial.

La autonomía en administración y finanzas, a su vez, comprende las facultades para agilizar la gestión administrativa y financiera de la AT. Incluye la autonomía presupuestaria y financiera que le permite elaborar, y una vez aprobado (por el Ministerio de Finanzas o Poder Legislativo), ejecutar su propio presupuesto de gastos. Algunas AATT han logrado establecer como sus ingresos básicos, un porcentaje del monto recaudado (la SUNAT de Perú, por ejemplo). Otras disponen de recursos del presupuesto del Ministerio de Finanzas más una parte de las liquidaciones o

multas cobrada a los contribuyentes (la AEAT de España, por ejemplo).

La autonomía en la gestión de sus recursos humanos, lo que comprende facultades para reclutar, seleccionar, establecer sueldos, promocionar y dimitir empleados. Asimismo, incluye autonomía para adquisición de recursos materiales y para contrataciones en general, lo que debe estar debidamente soportada por sistemas de control que impidan las diferentes formas de corrupción en esa área.

Como respuesta al problema de falta de flexibilidad, durante los años 1985 a 1994, algunos países concedieron cierta autonomía a sus AATT. Según Taliercio (2004), las autoridades establecieron AATT autónomas para indicar a sus ciudadanos su indiscutible compromiso de disponer de una gestión tributaria más efectiva, justa y competente. Entre los países que han concedido un grado relativamente importante de autonomía a sus AATT se pueden mencionar Argentina, Bolivia, Colombia, España, y Perú. Otros países también consideraron esta alternativa y analizaron con cierta profundidad las ventajas y desventajas de esta opción. Al principio de los años 2000, varias de las AATT miembros del CIAT tenían amplia autonomía en gestión, y en el manejo de sus presupuestos y de sus recursos humanos.

La autonomía de la AT puede ser una alternativa adecuada para aumentar su eficacia. Sin embargo, la creación de una administración que tenga las características de una institución completamente independiente del Ministerio de Finanzas tiene inconvenientes. Se corre el riesgo de debilitar la coordinación entre las dos instituciones y, por ende, la indispensable coordinación entre la política fiscal y la AT. Asimismo, el exceso de autonomía de las diferentes agencias tributarias puede llevar a dificultades para el intercambio de información entre la AT, la administración aduanera, y la administración de las contribuciones de la seguridad social, que es fundamental para el ejercicio de las funciones de las diferentes agencias.

En algunas ocasiones, se han observado experiencias exitosas cuando se ha otorgado amplia autonomía a la AT con carácter

transitorio. En estos casos, una amplia autonomía se ha considerado como una solución drástica para resolver graves problemas. Por ejemplo, la profunda reforma tributaria establecida en Bolivia en 1986 contemplaba la creación de una entidad autónoma interina con rango de ministerio completamente independiente del Ministerio de Finanzas. El nuevo ministerio tenía responsabilidad para administrar los impuestos internos y aduaneros y también para desarrollar todos los aspectos de política tributaria. Además, tenía por objetivo reorganizar la AT y aduanera. Una vez se organizaron adecuadamente, volvieron a constituir direcciones generales dependientes del Ministerio de Finanzas.

Las AATT modernas tienen autonomía para definir su plan estratégico multianual, en donde definen sus objetivos estratégicos, su visión y sus valores organizacionales, así como los indicadores que permitirán evaluar su desempeño. Como resultado del plan estratégico, producen también planes operativos anuales con metas claras de resultados. Eso se realiza sin interferencias políticas de ninguna naturaleza.

Asimismo, una AT autónoma tiene facultades para definir su estructura organizacional y sus funciones. Ello involucra las decisiones sobre segmentación de contribuyentes, distribución geográfica de las oficinas, el adecuado balance entre unidades de servicio y de control, etc.

Las AATT autónomas tienen facultades para interpretar la legislación. Lo hacen por iniciativa propia, o por solicitud de los contribuyentes. Además fijan los criterios de interpretación a utilizar.

Aunque no sea adecuado que la AT sea responsable de la política tributaria, es conveniente que participe en su elaboración. Como dijo Milka Casanegra del FMI, “política tributaria es administración tributaria”. La AT debe participar como asesora para evitar la proposición de impuestos difíciles de administrar o que sean fáciles de evadir o de evitar.

Finalmente, las AATT más autónomas disponen de la facultad para llevar a cabo la cobranza administrativa de la deuda firme sin tener que

acudir a la instancia judicial. Eso en algunos países (Brasil por ejemplo), no ha sido posible por la tradición del marco jurídico que requiere intervención judicial en los procesos de cobranza coercitiva.

Algunas AATT reciben como presupuesto para gastos e inversiones un porcentaje de los ingresos recaudados. Esta opción, si bien garantiza la autonomía financiera, y en muchos casos una holgura financiera, tiene la desventaja de que puede estimular el uso ineficiente de los recursos. Además, ese tipo de remuneración puede verse afectado por factores que no necesariamente guardan relación directa con la eficacia de la AT. El crecimiento de la economía, la ampliación de la base tributaria, el aumento de las alícuotas, etc. pueden aumentar los ingresos tributarios y como consecuencia, el presupuesto de la AT, sin que esto tenga ninguna relación con un aumento en la carga operativa o con la eficacia de la AT.

La asignación de parte de la recaudación como presupuesto de la AT puede ser una alternativa a considerar cuando se está iniciando una reforma completa del sistema tributario y de su administración, y, como medida de corto plazo, puede ser acertada. No obstante, tan pronto como sea posible determinar los montos necesarios para cubrir efectivamente las necesidades de la administración, deberán utilizarse estos montos con fines presupuestarios y suspenderse la asignación de porcentajes fijos.

Finalmente, algunas AATT reciben como recursos parte de las liquidaciones de fiscalización o de las multascobradas. Esesistemaciertamenteincentiva los funcionarios a actuar más expeditamente para producir más liquidaciones y/o multas. Sin embargo, tiene un efecto colateral negativo. Va en contra del objetivo central de las AATT que es maximizar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes. Si una AATT hipotéticamente, lograra tal objetivo, su remuneración adicional en términos de liquidaciones y multas tendería a cero.

Para ejercer adecuadamente sus funciones, la AT autónoma tiene facultades para contratar, retener, y promover a los empleados más calificados. En este sentido, la autonomía puede

facilitar el establecimiento de una política amplia de administración de recursos humanos. Ello incluiría: una escala salarial propia (independiente –o al menos diferenciada– de la escala salarial del sector público) y competitiva con los salarios del mercado. En principio, eso permite la contratación de personal calificado y facilitaría la creación de incentivos para promover el aumento del desempeño del personal. En ese modelo, los sistemas de reclutamiento y promoción son cuidadosamente diseñados y establecen un sistema de control tal que permita garantizar un adecuado equilibrio entre el salario, la capacidad individual y el tipo de tarea que cada empleado debe realizar. Claro está que los salarios de los funcionarios técnicos y administrativos deben ser alineados con aquellos del sector privado para posiciones equivalentes.

Es importante resaltar la necesidad de promover concursos internos de ascenso y también de tener una política clara para reclutar periódicamente nuevo personal que oxigene la AT. Es común ver como se envejece el cuadro de empleados sin que se contrate personal nuevo, con nuevos conocimientos y experiencias.

Esas políticas seguramente generan celos funcionales en otras categorías de servidores, en particular, de otras direcciones generales del Ministerio de Finanzas. Es necesario prever ese comportamiento y disponer de estrategias para mitigar sus efectos.

Además del aspecto salarial, la estrategia debería dotar a la AT de flexibilidad laboral. Es decir, como complemento de una adecuada escala salarial, debería poder reclutar, promover a los empleados más competentes y eventualmente excluir a los empleados incompetentes o deshonestos, sin tener que atenerse a las usualmente engorrosas normas del servicio público.

La autonomía de las AATT para efectuar la compra o alquiler de recursos tales como equipos informáticos y de comunicaciones, vehículos, formularios, edificios, puede, sin lugar a duda, facilitar dichas contrataciones. En este caso, pueden formular sus objetivos y políticas administrativas, destinar parte de su presupuesto a la compra de bienes y servicios que requiera,

y tener procedimientos ágiles para su adquisición. Sin embargo, si la AT no cuenta con gerentes debidamente entrenados y sistemas de adquisición adecuadamente diseñados, la autonomía podría brindar una gran oportunidad para el despilfarro de recursos y ser un incentivo a la corrupción.

Otro aspecto relevante de las AATT es su sistema de gobernanza, en particular en lo que concierne a supervisión por directorios. La mayoría de las AATT alrededor del planeta son supervisadas por un directorio, pero eso no se verifica entre los países del CIAT. De nueve AATT autónomas del CIAT, solamente tres están organizadas bajo un directorio.

La principal función del directorio es asegurar que la AT cumpla con su cometido. Debe aprobar los lineamientos estratégicos de la organización, incluyendo el plan estratégico pluri-anual y sus políticas generales como la política de personal. Deben encargarse de la supervisión general de las actividades de la AT pero no inmiscuirse en su operación (fiscalización, cobranza, etc.).

Los miembros del directorio pueden ser nombrados por el Ministro de Finanzas o por el Presidente de la República por recomendación del ministro. En algunos casos, los miembros del directorio, incluyendo su presidente, tienen que ser aprobados por el Congreso del país. En general, el Ministro de Finanzas es el presidente del directorio. Entre tanto, en algunos casos, el ministro nombra un funcionario de alto nivel del ministerio para el puesto. Otros miembros pueden ser: un representante del Banco Central; un representante del Ministerio de Industria y Comercio o equivalente; un representante de la academia; y un representante del sector privado. El Director General de la AT es un miembro natural del directorio. El número de miembros de los directorios fluctúa entre 5 y 8.

Sobre quién nombra a las autoridades de la AT, en algunos casos, el Director General de la AT, así como sus sub directores, son nombrados por el directorio antes mencionado; en otros, por el Ministro de Finanzas; y en caso menos frecuentes, por el Presidente de la República. Tanto el Director General de la AT como los miembros del directorio deben ser nombrados por un plazo fijo renovable. En general, el término del mandato no está claramente definido. El cambio de esas posiciones puede ser realizado en base a no cumplimiento de metas acordadas con el ministerio, problemas de integridad, etc. Los miembros del directorio en general son nombrados a tiempo completo y deben regirse por rígidas normas para evitar conflictos de interés.

El disponer de un directorio aumenta la transparencia de la AT y mejora los controles sobre su operación. Sin embargo, su actuación puede volver el proceso decisorio más lento. En el caso de la SUNAT, por ejemplo, fue considerado el establecimiento de un directorio al momento de su creación. Sin embargo, había que tomar decisiones muy drásticas al principio de la SUNAT y tomarlas bajo un directorio, no era factible. Por ejemplo, decisiones sobre demitir unos 75% de los empleados, poner en marcha operativos masivos de control de pequeños contribuyentes in áreas bajo el control de la guerrilla, imponer un estricto control sobre los grandes contribuyentes son muy difíciles de tomar bajo un esquema de toma de decisiones subordinado a un directorio. Por esa razón, en 1991, las autoridades optaron por no tener un directorio en SUNAT¹.

Una evaluación del efecto de la concesión de mayor autonomía puede ser observada en Taliario (2004). A través de la aplicación de un modelo econométrico, el autor concluye que entre países que han concedido mayor autonomía a sus AATT, se observa mayor desarrollo en términos de desempeño en aquellos que concedieron un mayor nivel de autonomía a sus AATT. El modelo utilizado soporta la hipótesis de que la autonomía es relevante para el desempeño. La percepción de los contribuyentes de mayores niveles de autonomía está relacionada con la percepción de mejor desempeño. El autor indica que los tres elementos de la autonomía, gestión, recursos humanos y financiera, son estadísticamente relevantes para la cuantificación de la capacidad administrativa general.

1 Tiempo después la SUNAT adoptaría un directorio.

b. La adecuada rendición de cuentas

Las regulaciones sobre transparencia y buena gobernanza tomaron más importancia con la mayor autonomía de las AATT. Ahora están incluidas en su ámbito subjetivo de aplicación, de manera que éstas quedan obligadas a su cumplimiento.

En este tipo de normas se respeta el carácter reservado de la información tributaria –suministrada por los obligados u obtenida por la AT– necesaria para el cumplimiento de sus fines, de modo que no puede ser objeto del ejercicio de derecho de acceso o de supuestos de publicidad activa, sin perjuicio de que concurren otras limitaciones derivadas de la confidencialidad de las actuaciones administrativas de control tributario y de lucha contra el fraude. Pero más allá de este contexto general, cuando nos referimos a las AATT, el cumplimiento de las exigencias éticas y legales que derivan del principio de transparencia y la necesidad de avanzar en la buena gobernanza fiscal, devienen en un principio básico e inspirador del funcionamiento de las AATT que fundamenta y da sentido a su actuación cotidiana, tanto en el ámbito del fomento del cumplimiento voluntario como en el de la prevención y lucha contra el fraude fiscal.

En definitiva, el fomento de la transparencia es una pieza clave para dar cabida a los contribuyentes, y a los ciudadanos en general, en la construcción de una AT moderna, eficaz y eficiente por cuanto contribuye a una mayor aceptación de su actuación, y por ende, a un mejor cumplimiento de las obligaciones tributarias y a una menor tentación de recurrir al fraude fiscal.

Las cuestiones relativas a la transparencia de la gestión de las AATT, con sus diferentes perfiles e implicaciones, han sido objeto de una especial atención por el CIAT a lo largo de sus 50 años de existencia.

Resulta interesante recordar que la primera declaración institucional en la historia del CIAT se produjo en la Asamblea General celebrada en Santo Domingo en 1996 que contiene los “Atributos mínimos necesarios para una sana y eficaz AT” en los que inequívocamente se apostaba por “una AT que garantice la aplicación justa, confiable y transparente de las políticas y leyes fiscales, el acceso, el servicio confiable y la consulta con los contribuyentes”.

Esta declaración –plenamente vigente– inicia la trayectoria del CIAT en esta materia, continuada en Asambleas Generales de años posteriores y en iniciativas de profundo calado como el Grupo de Trabajo –Fases I y II– sobre la Promoción de la Ética en la AT o el Comité Permanente sobre Ética.

En este sentido, el relator de la Asamblea General de Cancún en 2003 señaló como conclusión: “La transparencia como principio y el control social como método, representan extraordinarios soportes para la lucha contra la corrupción. Las AATT por medio de la Internet, deben ofrecer a la sociedad, al Parlamento y a los medios de comunicación un permanente acompañamiento de sus procedimientos administrativos y de las actividades fiscales que no involucren una materia sujeta a secreto fiscal”. Las ponencias a cargo de los representantes de España y Perú en esa asamblea son un buen ejemplo de las experiencias concretas para hacer efectivo este compromiso con la transparencia.

Es, sin embargo, la Asamblea General de Buenos Aires en 2005 en la que el fomento de la transparencia ocupa un lugar central en las actividades del CIAT al abordarse la cuestión desde una perspectiva más amplia e integral. Resulta muy relevante la ponencia a cargo del representante de Portugal que, tras analizar el marco conceptual de la transparencia en cuanto característica principal de la Administración Pública en un Estado de Derecho, describe y sistematiza de un modo exhaustivo las vertientes en las que se manifiesta la transparencia de una AT, de manera que su nivel de transparencia será tanto

mayor cuanto más desarrolladas estén tales vertientes. Literalmente, Paulo José de Ribeiro Moita de Macedo, Director General de Impuestos de Portugal, señalaba las siguientes vertientes:

1. Una AT cuyo marco legal de actuación es claramente definido por la Ley

La definición clara del marco legal de actuación de la AT es el primer aspecto que caracteriza una AT transparente. Los procedimientos técnicos y administrativos, aunque por ventura sean técnicamente complejos debido a su especificidad, deben definirse por la ley, como por la ley deben definirse los derechos y las garantías de los contribuyentes. La AT sabrá así cómo actuar y cuáles son los límites de su actuación. El contribuyente sabrá sus derechos y puede controlar el cumplimiento por la AT, de las reglas de actuación que la ley le impone. La actuación de la AT debe igualmente ser objeto de control por parte de entidades independientes que certifican y garantizan el cumplimiento, por parte de aquella, de las obligaciones legales que le son impuestas.

2. Una AT que informa a los ciudadanos sobre sus obligaciones y sus derechos, de forma simple y veloz

En un escenario ideal el sistema fiscal es simple y estable. Los contribuyentes entienden las reglas que les son aplicables y esas reglas se mantienen, como tendencia, sin alteración hasta que la necesidad de una “reforma” sea evidente. Estas dos características –estabilidad y simplicidad– son esenciales para el conocimiento del sistema fiscal por parte de los ciudadanos y, por consiguiente, para el conocimiento de sus derechos y obligaciones y de los procedimientos que les son inherentes. Induce así a una mayor transparencia en la relación de éstos con la AT. Inversamente, un sistema fiscal complejo y en constante mutación genera incertidumbre e inseguridad en los ciudadanos y puede introducir la opacidad en la interacción con la AT. La AT, no obsta poder contribuir a la simplicidad y estabilidad del sistema fiscal no es el legislador y, por eso, no puede cambiar la ley. Le compete así, en primer lugar, asegurar el acceso de los ciudadanos a la información sobre su situación tributaria y apoyarlos en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. En el mundo actual, esta función exige el uso de canales múltiples (la Internet, el servicio presencial, telefónico, por correo electrónico, fax o correo regular), que garantizan la calidad, traducida esencialmente en la simplificación de los asuntos y en la claridad de las respuestas y en la respectiva celeridad. Para estos efectos además es esencial que la AT posea instrumentos que, de una manera recurrente, le permita evaluar los índices de satisfacción de sus clientes, los contribuyentes, particularmente al nivel de atención e identificar las oportunidades de mejora y de ampliación de los servicios prestados.

3. Una AT que informa a los ciudadanos sobre su propia actividad

Paralelamente, es igualmente importante para el objetivo de la transparencia la disponibilidad de información relativa a la propia AT que permita a los ciudadanos evaluar su desempeño. Así, debe publicarse abiertamente de manera accesible a la generalidad de los ciudadanos, información relativa a los recursos afectados a la AT, a las actividades y acciones desarrolladas y a los resultados obtenidos. En este contexto es particularmente pertinente la divulgación de datos con respecto a los mecanismos de selección de contribuyentes para efectos de control y fiscalización, a los plazos medios de cobro, a los tiempos medios de respuesta a demandas de información y otros que asuman un papel determinante en la percepción de equidad, justicia y transparencia del sistema.

4. Una AT que actúa de forma eficiente y eficaz

En esta vertiente se atiende a la eficacia y la efectividad de la AT, en tanto que son factores inductores de una mayor transparencia en la organización. El aumento de la eficacia pasa en gran medida por la estandarización y uniformidad de procedimientos, siempre que ello sea posible. De esta uniformidad resulta una mayor igualdad en el tratamiento de los contribuyentes y una mejor definición de las expectativas de los mismos. La inversión en la automatización es aquí esencial. La automatización de todos los procesos y procedimientos en cuanto ello sea posible y la inserción de los que no lo son en los procesos de work flow, se traduce en ventajas incuestionables al nivel de la eficacia de las organizaciones, volviéndose la respectiva actuación más transparente al asegurar una mayor uniformidad y mayor control de gestión. En esta vertiente considero que es fundamental dar prioridad a la automatización de las áreas de cobro ejecutivo, de la selección de los contribuyentes para la inspección y de la tramitación de los procesos de la inspección. La efectividad de la AT también es inductora de mayor transparencia. Una AT eficaz es, entre otras características, aquella que combate con éxito el fraude y a la evasión fiscales y que consigue recaudar el ingreso adecuado/debido. Esto implica una actuación exenta y uniforme que, de una parte, castiga a los contribuyentes infractores y, por otro lado, facilita la interacción con los contribuyentes cumplidores.

5. Una AT que evita o administra adecuadamente los “conflictos de intereses”

A la AT le compete la consecución de los intereses públicos. La transparencia de la AT se traduce, en la vertiente que ahora analizamos, en la certidumbre que el contribuyente tiene que tener, de que los funcionarios que trabajan con sus asuntos fiscales no son movidos por intereses personales y, como tal, aplican la ley de una manera exenta. La identificación de las situaciones de conflictos de intereses pasa, en primer lugar, por la definición de un cuadro legal tan claro y comprensivo como sea posible, que asegure a los ciudadanos que el interés que se perseguirá por la Administración Pública es el interés público y no el interés particular del funcionario que maneja una cierta situación. Adicionalmente, y porque difícilmente la ley puede prever apropiadamente todas las situaciones, también es esencial la aplicación de un sistema de “buenas prácticas” que permita asegurar la inexistencia, en cada caso, de conflictos de intereses.

6. Una AT en que existen bajos niveles de corrupción

La corrupción mina la confianza de los ciudadanos en el funcionamiento de la Administración Pública en general. La percepción o la sospecha de que la corrupción existe en la AT, potencia una menor responsabilidad del ciudadano ante el cumplimiento de las obligaciones que se derivan de la ley. Una AT en que existen bajos niveles de corrupción puede más fácilmente “imponerse” ante el contribuyente. En esta área es muy importante la forma como la AT interactúa con sus trabajadores/funcionarios, siendo fundamental que, de una parte, sea exigente al nivel de la respectiva conducta ética y de la competencia profesional y, por otro lado, les asegure la apropiada formación profesional y de conducta y los remunere de una manera compatible con los niveles técnicos y de responsabilidad exigidos.

7. Una AT que combate la evasión y el fraude fiscal

Sobretudo en los años más recientes, el fenómeno de la evasión y fraude fiscal ha estado mereciendo una atención redoblada, tanto de parte de los gobiernos, como de los especialistas, como también de la propia opinión pública. Las razones para eso se vinculan, naturalmente, con la mayor conciencia de que tales prácticas, cuando alcanzan dimensiones significativas, plantean cuestiones importantes al nivel sea de la equidad fiscal y general, sea de la eficacia y de una saludable competencia en la economía, sea aun de la moral y del debilitamiento de las conductas sociales deseables, y, “last, but not the least”, de los ingresos fiscales que los Presupuestos públicos necesitan. Debe agregarse que el fraude y evasión fiscales afectan el ingreso voluntario y minimizan un importante instrumento de la política económica, con especial significado para países que no poseen políticas monetarias y cambiarias autónomas, como es el caso de Portugal y de la mayoría de los Estados miembros de la UE. Es, así, indispensable el combate sistemático y eficaz a este fenómeno. El combate al fraude y la evasión fiscales permite además transmitir dos tipos de mensajes a los contribuyentes: por una parte, que la AT vela por el cumplimiento de la ley y, por otro lado, que las conductas abusivas o fraudulentas no se toleran, siendo claro que si los niveles de evasión y fraude fueran minimizados, se minimizan igualmente la “tentación/oportunidad” de desviaciones a los estándares/circuitos definidos para la AT por falta de “motivo” y la posibilidad de que existan distorsiones, inequidades y tratamientos desiguales para con los contribuyentes.”

La lectura de los párrafos transcritos evidencian el carácter “nuclear” que la transparencia tiene en el ámbito de la AT que, de un lado, constituye una exigencia que caracteriza todos y cada de los elementos de su actividad y que, por otro, obliga a ser particularmente proactivo en la puesta en marcha de mecanismos e iniciativas para hacerla efectiva.

Como acertadamente señaló en la Asamblea General de Montevideo de 2010 Linda Lizzotte MacPherson, Comisionada y Jefa Ejecutiva del CRA de Canadá –AATT particularmente activa en el desarrollo teórico y práctico de esta materia–, el compromiso de una AT con una dirección transparente y con responsabilidad en los resultados se puede demostrar de muchas maneras y a través de diferentes instrumentos. La identificación de cada una de estas iniciativas en las AATT de la región sería muy prolija, sin embargo, en términos generales, se pueden agrupar bajo los siguientes epígrafes:

- La información institucional sobre la gestión de las AATT.
- El fomento de las vías de participación de los ciudadanos en la mejora de la AT.
- La prestación de servicios de información sobre el estado de tramitación de los procedimientos y sobre los criterios administrativos seguidos en su resolución.
- El refuerzo de los órganos internos de control.
- La relación con los órganos externos de fiscalización que permiten al ciudadano comprobar la corrección y eficacia de la gestión llevada a cabo por su AT.

Los trabajos del CIAT en la promoción de la transparencia en la gestión tributaria no se agotan con las diversas declaraciones e intercambio de experiencias efectuadas en el marco de sus Asambleas Generales. Antes al contrario, con el apoyo de la CRA de Canadá, el CIAT ha generado un buen número de productos que ofrecen a sus países miembros herramientas prácticas para la implementación concreta de medidas en una de las vertientes que más preocupación suscitan en la región: la lucha contra la corrupción en la que, sin duda, ha habido avances pero queda mucho por hacer como reflejan encuestas como la que se expone aquí abajo o en los análisis sobre percepción de la corrupción en la región efectuados por organizaciones como Transparencia Internacional.

c. Conclusión

La dependencia o autonomía de las AATT puede analizarse considerando dos casos extremos. Uno sería que la AT fuera completamente dependiente del Ministerio de Finanzas y estuviera sujeta a las reglas generales aplicadas al sector público. El otro sería que la AT tuviera total autonomía administrativa y financiera. La mejor opción para un determinado país se encontrará probablemente en algún punto entre esos dos casos extremos. La conveniencia o inconveniencia de conceder cierta autonomía dependerá del contexto político de cada país, de la capacidad institucional de la AT, y de la posibilidad de implementar adecuados mecanismos de control.

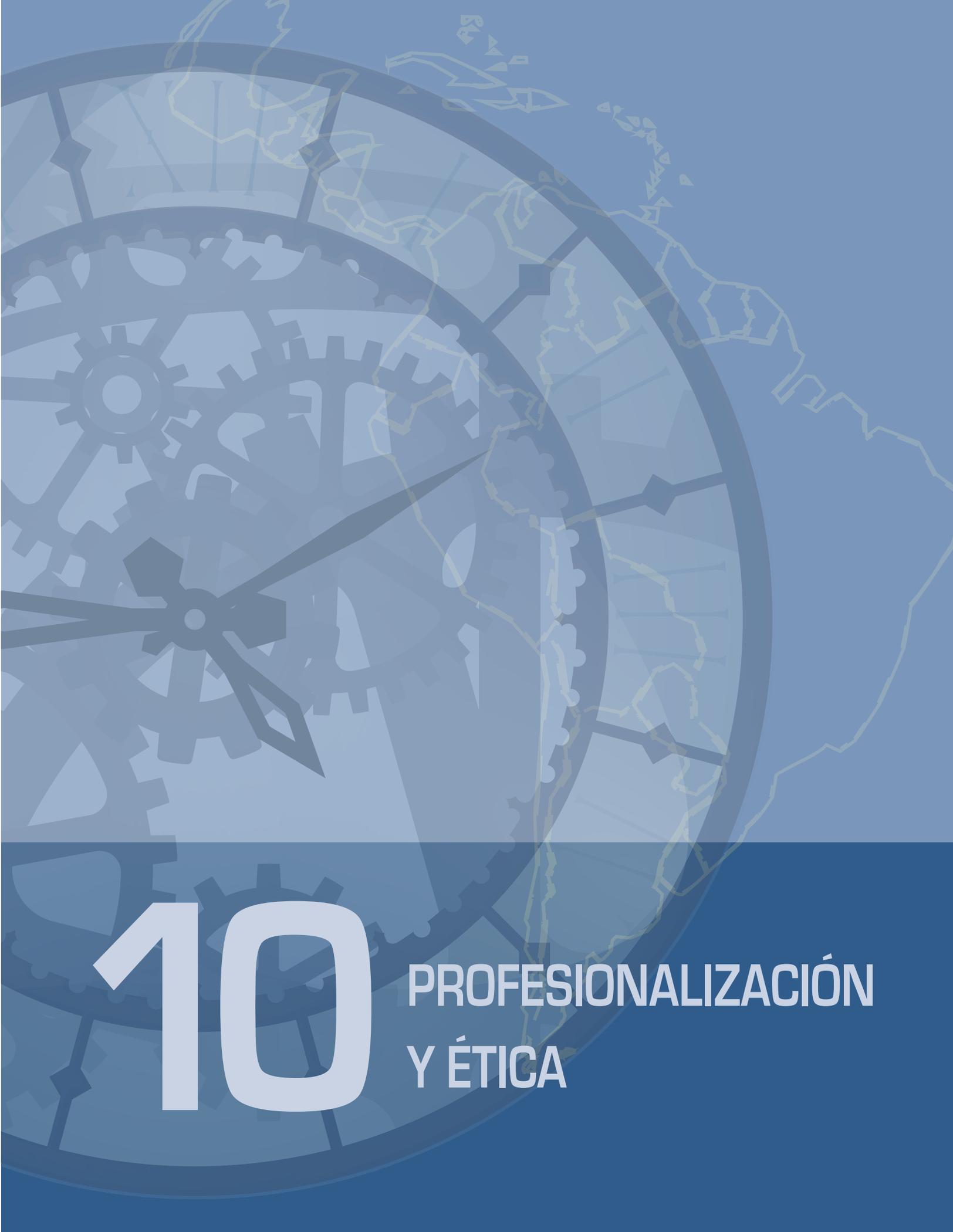
La concesión de autonomía debe ser acompañada de responsabilidad tanto por el gobierno como por los contribuyentes. Un elemento importante en ese sentido es la introducción de un Código de Ética que debe ser seguido rigurosamente por todos los empleados de la AT. Para asegurar el cumplimiento de éste, un efectivo sistema de auditoría interna debe funcionar a un alto nivel de la AT.

Es posible afirmar que la concesión de una mayor autonomía a la AT colabora para resolver el problema de una baja efectividad de la AT. No obstante, debe tenerse presente que el solo hecho de dotar de autonomía a la AT no aumenta automáticamente su capacidad institucional y por lo tanto, no garantiza una gestión efectiva. La autonomía debe ser parte de una reforma que revise las estrategias de las funciones críticas de la AT tales como fiscalización, cobranza, servicio a los contribuyentes, sistemas informáticos, etc.

Es importante señalar que las AATT deben estar siempre vigilantes en cuanto a su autonomía. Es común que con el pasar del tiempo, con los cambios políticos, ocurran intentos de reducir la autonomía para introducir o aumentar interferencias políticas inadecuadas y para reducir características consideradas como beneficios de las AATT autónomas. Dichas organizaciones deben prepararse para enfrentar tales situaciones y diseñar estrategias para mitigar sus efectos si es imposible evitarlas.

La tendencia general de las distintas AATT ha sido la de incorporar progresivamente estas iniciativas, aún más necesarias, si cabe, en el marco de referencia más amplio que implica el cumplimiento de los deberes y exigencias que imponen las Leyes de Transparencia generalmente adoptadas, respecto de las que las AATT –por las implicaciones que ello tiene respecto a su propia actividad– no pueden aparecer como meros sujetos obligados sino que se deben constituir en abanderadas y punta de lanza de su cumplimiento.





10

PROFESIONALIZACIÓN
Y ÉTICA

10

PROFESIONALIZACIÓN Y ÉTICA

Luis Cremades y Alejandro Juárez

A lo largo de los cincuenta años de historia del CIAT, que ahora conmemoramos, las AATT de los países miembros, han debido enfrentar grandes y profundos desafíos entre los cuales destaca, como un elemento estratégico, el desarrollo, fortalecimiento y profesionalización de sus recursos humanos.

No se concibe una AT moderna sin tecnología, información y sin un factor humano que sea capaz de dar a la misma la independencia, profesionalidad, eficacia y eficiencia que las sociedades democráticas demandan.

En los ámbitos de determinados países miembros del CIAT como EEUU, Canadá y los países del continente europeo (España, Francia, Italia, Países Bajos y Portugal) la profesionalización de los recursos humanos de sus AATT era ya una realidad antes de la fundación del organismo.

Hay que destacar que las distintas actividades y logros de estos países, alcanzados bajo diferentes perspectivas y modelos relativos a las diversas formas de abordar la gestión de los recursos humanos, han constituido un cúmulo de enseñanzas y buenas prácticas que en estos años se han compartido no sólo entre ellos mismos sino también con el resto de los países miembros del CIAT.

No obstante, hay que destacar especialmente la enorme utilidad que por su semejanza y cercanía han tenido, entre otras iniciativas, los intercambios de experiencias y asistencias técnicas que se han producido entre los propios países del ámbito de América Latina, para los que el esfuerzo por lograr la profesionalización de los recursos humanos siempre ha sido un valor entendido como meta y objetivo.

Estas acciones e iniciativas orientadas hacia la profesionalización de los recursos humanos de nuestras AATT, se han visualizado y canalizado a través de múltiples espacios comunes y actividades como han sido las Asambleas Generales y Conferencias Técnicas, seminarios, cursos, pasantías, asistencias técnicas, publicaciones e investigaciones, entre muchas otras, que han constituido fundamentalmente las vías e instrumentos de intercambio, aprendizaje y perfeccionamiento para todas las AATT que forman la comunidad del CIAT.

a. La profesionalización necesaria

Desde los años ochenta se produjo a nivel mundial un desarrollo muy importante de las AATT, ligado a factores tales como las reformas de los sistemas tributarios, el impacto de los nuevos desarrollos de la tecnología informática y el esfuerzo inversor que hicieron estas organizaciones en tecnología.

Este periodo supuso para el mundo tributario, un antes y un después no sólo en lo que se refiere a los aspectos normativos reflejados en las múltiples reformas tributarias acaecidas en esta época en el ámbito de los impuestos directos e indirectos (fundamentalmente IVA), sino también en lo que atañe a la necesidad de crear unas nuevas AATT que fueran capaces de gestionar estas reformas.

Como consecuencia de ello, surgieron los nuevos procedimientos de gestión tributaria que permitieron el tratamiento masivo de datos mediante el procesamiento electrónico de los mismos, así como una mayor asistencia e información a los contribuyentes y un mejor control en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Todo ello demandó, específicamente en el campo de los recursos humanos, una nueva respuesta estratégica que mejorase la profesionalización de los mismos y que diera respuesta a las nuevas demandas.

Cuestiones tales como la autonomía de las AATT en la gestión de personal, la dotación o plantilla ideal, el reclutamiento, selección e incorporación del personal, la capacitación técnica y gerencial, la carrera administrativa, el sistema de cobertura de puestos de trabajo, el marco retributivo, etc., se constituyeron como variables fundamentales para lograr una profesionalización de personal al servicio de las AATT.

Hoy en día, muchas de estas cuestiones, no tienen todavía una respuesta satisfactoria en algunos países y, en particular, en el espacio de las AATT de América Latina en las que desde la década de los 80, la preocupación estratégica por la profesionalización de los recursos humanos

ha estado siempre presente y sigue vigente en nuestros días.

Ahora bien, debe notarse que no en todos los países se presenta esta preocupación con la misma intensidad, coexistiendo así AATT muy consolidadas como es el caso de Argentina, Brasil, Chile, Colombia, México y Perú, con el resto, donde el desarrollo en este campo ha sido más tardío pero profundo y firme, como son los casos de Bolivia, Ecuador y Uruguay.

Las situaciones más preocupantes y que manifiestan una menor fortaleza, se observan en algunos países de América Central donde hay comportamientos erráticos y donde la corrupción en los ámbitos de las AATT y aduaneras tristemente sigue hoy en día siendo una realidad.

Analizando algunos datos en este ámbito de América Latina, podemos afirmar que hay una tendencia a un crecimiento significativo en la dotación de recursos humanos y, aunque resulta muy dificultoso el proporcionar cifras concretas referentes al período 1985-1994 por la ausencia de datos sobre series históricas fiables en algunos países, sí podemos ver la proyección de un reciente estudio sobre el estado de la AT en América Latina –BID/CAPTAC-DR/CIAT (2012)– que puede ser ilustrativo y que constata un crecimiento significativo de la dotación de personal de las AATT de un 9,1%.

No sólo el incremento en términos de media de la dotación de personal es significativo en cifras absolutas, sino que podemos afirmar que desde el periodo 1985-1994 y hasta nuestros días, el personal de planta o funcional es claramente mayoritario al representar aproximadamente, y como media, el 80% frente al 20% del personal contratado. En este contexto deben destacarse la situación de países como Argentina (AFIP), Brasil (RFB) y México (SAT) donde prácticamente el 100% del personal es de planta.

El hecho de que la mayoría del personal de las AATT de América Latina lo sea de planta, aún

cuando esta circunstancia no sea por sí misma un sinónimo de estabilidad en el empleo, si lo determina en la práctica en la mayoría de los países.

Es cierto que esta situación puede incorporar algún tipo de disfunciones si no se ve complementada con un sistema objetivo tanto de selección como de carrera administrativa así como con una capacitación y retribuciones adecuadas, no obstante, y a pesar de ello, debe reconocerse que al menos transmite, la idea de profesionalización e independencia del personal en el ejercicio de sus funciones al servicio de su AT.

Una vez apreciada esta tendencia de incremento, en términos de media, de la dotación de personal al servicio de las Administraciones Públicas de América Latina, se hace necesario poner los datos en relación con la población de cada uno de los países y proceder posteriormente a su comparación con los estándares mundiales para así poder hacernos una idea de cuál es el posicionamiento relativo de la región latinoamericana.

En este sentido y de acuerdo con datos de la CEPAL para el año 2010, resulta que la media de la región está en el entorno de un valor medio de 5.247 habitantes por empleado de la AT, frente a valores medios de 1.338 habitantes por empleado en el ámbito de la OCDE para el 2009.

Siguiendo con este análisis de datos, se aprecia que en la década de los 80 y dentro de la política de recursos humanos generalizada que se adaptaba a los nuevos retos de la gestión tributaria, se produjo no sólo un incremento en la dotación de personal sino también la adaptación del existente y su distribución dentro las AATT en base a los nuevos criterios funcionales que surgieron, como fueron la orientación y asistencia al contribuyente, registro y gestión censal, fiscalización extensiva e intensiva, cobranza, informática y tecnología, gestión de recursos humanos y capacitación, planificación y desarrollo estratégico. etc.

Sobre este punto hay que significar que, en general, la distribución de personal que realizó cada AT entre sus áreas operativas o de negocio y sus áreas no operativas o de apoyo, entre sus servicios centrales y territoriales así como, la

redistribución que se realizó entre las distintas áreas operativas, fue un claro indicativo de sus prioridades y estrategia.

Si observamos los datos distributivos actuales relativos a las distintas funciones de las AATT de los países de América Latina, vemos que reflejan la tendencia, iniciada en la segunda mitad de la década de los 80, de que como media el 10,7% del personal se dedique a la orientación y asistencia al contribuyente, el 16,8% al registro de contribuyentes y recaudación, el 29,0% a fiscalización, el 14,0% a cobranza técnica y jurídica, el 4,9% a informática y tecnología, el 13,5% a recursos humanos y servicios administrativos y el 11,1% a la labores de planificación y dirección.

Esta distribución funcional ya incorporó en el periodo 1985-1994, la idea de que la gestión tributaria moderna necesita conjugar la especialización en las tareas con la posibilidad de que a lo largo de la carrera administrativa los empleados públicos puedan prestar servicio en distintas áreas funcionales. Estos objetivos profesionales no son fáciles de implantar y conseguir y en este sentido, se inició un largo camino en el que han tomado un especial protagonismo como veremos a continuación, los procesos de selección y capacitación del personal.

En efecto, los procesos de selección y capacitación del personal al servicio de las administraciones públicas han sido y son un elemento esencial para conseguir una fuerza laboral profesionalizada siempre que los mismos se desarrollen respetando los principios de mérito y capacidad e incorporen un conjunto de derechos y obligaciones del personal dedicado al servicio público.

Este planteamiento tiene una especial trascendencia en el mundo tributario donde los principios señalados adquieren una singular relevancia a la hora de garantizar que el personal al servicio de las AATT ejerza sus funciones de una forma independiente, especializada y versátil a la vez.

Los sistemas implantados para llevar a cabo esta selección y reclutamiento del personal al servicio de las AATT exigen, para la mayoría de los puestos, el estar en posesión de una titulación

académica adecuada a las funciones a realizar, normalmente superar unas pruebas o exámenes psicotécnicos, entrevistas personales así como de conocimientos económicos, jurídicos y tributarios y, además, en la mayoría de los casos superar unos cursos selectivos de nuevo ingreso en los centros de capacitación que normalmente las AATT suelen crear al efecto.

En el caso de América Latina y con datos recientes, el personal con formación superior universitaria (doctores, licenciados, etc.) y que desarrolla tareas acordes con dicha formación, está como media en el 56,4%, el personal con formación técnica y que desarrolla tareas acordes con dicha formación está como media en el 16,7% y finalmente, el personal con formación administrativa y que desarrolla tareas de apoyo administrativo, auxiliar, de oficios, etc., está como media en el 27,0%.

A la vista de estos datos podemos constatar que la evolución que se ha producido desde la década de los 80 hasta nuestros días en el ámbito latinoamericano, ha dado como fruto unas AATT cualificadas, superando incluso en algunos casos los porcentajes medios de los países OCDE.

La selección y el reclutamiento del personal al servicio de las AATT debe complementarse con los planes y programas de capacitación que son un elemento esencial tanto para los puestos de nuevo ingreso, como para la formación permanente para el puesto de trabajo, formación para la carrera administrativa y formación gerencial y directiva.

Todo este proceso requiere de una metodología que, partiendo de la definición de una estrategia de capacitación necesaria del personal de nuestras AATT, se apoye en un procedimiento para la detección de necesidades formativas que posteriormente se materialicen en la elaboración de los planes y acciones de formación a implantar y desarrollar.

En la segunda mitad de la década de los 80 y acorde con las nuevas tecnologías de la información, se produce un punto de inflexión en cuanto a las formas de aprendizaje. Tradicionalmente y hasta esos años, la capacitación era presencial

o en cascada mediante tutores y con algunas formas y manifestaciones de formación a distancia limitadas que utilizaban medios como los tutoriales, unidades didácticas, manuales de auto estudio, etc.

A partir del año 1985, aproximadamente, empiezan a desarrollarse, en el ámbito de las AATT y coexistiendo con la capacitación presencial, planes y programas formativos para ser impartidos por canales electrónicos.

En el área regional latinoamericana, debemos señalar como una de las AATT pioneras en aquellos años, al SAT de México por la labor en este campo realizada por el Instituto de Capacitación Fiscal que, de una forma muy profesionalizada, elaboraba tutoriales en red, conferencias y cursos a través de su propio canal educativo de televisión, manuales de autoestudio, etcétera.

Posteriormente, es en la década de los 90 cuando la capacitación utilizando medios electrónicos en línea, se desarrolla y se consolida en todo el mundo y con especial fuerza en el mundo de las AATT donde las necesidades formativas derivadas de los cambios frecuentes en las leyes tributarias y la forma moderna de concebir la nueva gestión tributaria, demandan una respuesta eficaz y eficiente.

Al final de esta década de los 90, se produce el espaldarazo definitivo con la aparición de las plataformas educativas que dan paso a los campus virtuales y su enseñanza virtual. Hoy en día todas las AATT cuentan con plataformas educativas, más o menos desarrolladas, a través de las cuales canalizan una buena parte de su oferta de capacitación, no concibiéndose la misma sin el papel de la enseñanza en línea en sus diferentes formatos por las claras ventajas de universalidad y costo que incorpora.

Por último, no estaría completa esta visión que se trata de dar sobre la profesionalización de los recursos humanos desde diferentes perspectivas en el periodo analizado y su proyección hasta nuestros días sin hacer una referencia concreta al tema de la carrera administrativa y a los regímenes retributivos.

Contar con una carrera administrativa bien diseñada y un sistema retributivo adecuado son elementos esenciales para garantizar la motivación y profesionalización de los recursos humanos. Las carreras administrativas, tal y como se ha señalado, deben completar unos buenos procesos de selección y estar íntimamente ligadas a los procesos de capacitación, evaluación del desempeño y, por tanto, también a los regímenes retributivos.

Si analizamos estas cuestiones en las AATT de los países miembros del CIAT del ámbito latinoamericano, vemos que la situación es desigual y para muchos países estos temas siguen siendo una asignatura pendiente. Hay países como Argentina (AFIP), Bolivia (SIN), Brasil (RFB), Chile (SII), Colombia (DIAN), Guatemala (SAT), República Dominicana (DGII) y Uruguay (DGI) donde con una mayor o menos tradición histórica y con diferentes matices, la carrera administrativa es una realidad.

Sin embargo, hay otros países como Ecuador (SRI), Honduras (DEI), México (SAT), Nicaragua (DGI), Panamá (DGI), Paraguay (SET), Perú (SUNAT), en los que pese a haberse intentado en algunos de ellos, este tema está todavía pendiente de una solución definitiva.

En particular, debe buscarse AATT más eficientes, modernas y con procesos recaudatorios y aduaneros óptimos y con servidores fiscales y aduaneros especializados y profesionalizados. Sobre este último punto, la Ley del SAT de México, por ejemplo, previó la implantación del Servicio Fiscal de Carrera que garantizara la igualdad de oportunidades para la promoción e ingreso en el servicio, la profesionalización y especialización en cada actividad, retribuciones y prestaciones vinculadas a la productividad, capacitación y desarrollo integral obligatorio y permanente e integridad, responsabilidad y conducta adecuada.

b. La ética: una preocupación multilateralmente compartida

Para las AATT de todo el mundo la promoción de la ética es un ingrediente más que indispensable para el desarrollo de una institución pública que tenga altos estándares de desempeño y aprobación social, y de hecho, el combate a la corrupción es la contraparte a la promoción del desempeño ético.

Es por demás claro que más allá de los modelos conceptuales de la ética, ésta se convierte en un componente importante en la medida que como resultado, se convierte en un reflejo de las instituciones dedicadas a la gestión tributaria, en especial cuando la opinión pública cuestiona el correcto uso de los recursos públicos.

Partimos de ciertos supuestos elementales:

- El comportamiento ético de los servidores públicos, es una condición obligada para hablar de eficiencia y eficacia. Lo que significa un desempeño apegado a normas, procesos y valores. Ello requiere un cuerpo de normas robusto (en vez de leyes que no convenzan, ni den miedo¹) claro y equitativo, procesos correctamente documentados y un marco conceptual de valores institucionales coherentes con el desempeño ético.
- El comportamiento ético, está asociado con el sistema de gestión el talento humano de las organizaciones, lo que significa una buena planeación de recursos humanos, y todos los procesos asociados para dotar a las organizaciones del personal idóneo, para el cumplimiento de sus propósitos. Lo que en palabras suena simple, se vuelve muy complejo en el marco cultural de las sociedades contemporáneas, así como es necesario buenos procesos tributarios, también es imprescindible una buena gestión del capital humano.

¹ González (2005).

- Los procesos tributarios, correctamente diseñados y controlados, son menos vulnerables y en esa medida, se inhibe la comisión de conductas inadmisibles o abiertamente delictivas. El apego a valores es una dimensión humana, pero los buenos procesos tributarios son el componente técnico que vuelve explícito el desempeño ético.
- Hablar de comportamiento ético, es también hablar de combatir a la corrupción, fuera de los muros de las organizaciones tributarias; es decir, no se trata de crear un marco de vigilancia aplicable sólo para nuestros funcionarios, este debe considerar un espectro muy amplio de acción que incluya a los contribuyentes y otros agentes involucrados en los procesos tributarios (los bancos por ejemplo).
- Un buen sistema de control interno, es el primer sistema de seguridad de las AATT. Control interno que incluya desde documentación de procesos, la profesionalización de funcionarios; el uso de TIC para el control de procesos (pistas de auditoría y control específico de usuarios), un marco punitivo de las acciones contundente y una seria voluntad de operar integralmente el sistema de control interno.

Como se puede notar, hablar de ética tiene un nivel de abstracción que precisa desarticularse y trabajarse por componentes más finos, es insuficiente señalar a las personas como las susceptibles de ser corrompidas y que esto, no tiene nada de relación con el resto del entorno en su institución.

Al contrario de lo que normalmente se pudiera creer la ética tiene más que ver filosóficamente con el *mejorarse a sí mismo* (en la dimensión humana), que con el combate a estereotipos de conducta humana y sus desviaciones morales. No es mi intención abrir en este espacio un debate conceptual de a ética, pero baste reconocer que en la ética hemos colocado socialmente todos aquellos atributos de correcto comportamiento humano y todos aquellos atributos de correcto desempeño laboral o profesional.

La ética es la disciplina del conocimiento que estudia las actitudes y costumbres del ser humano y las clasifica en virtudes y vicios, en acciones debidas e indebidas, convenientes y nocivas, con el fin de formar el carácter de los hombres al mostrar aquellos hábitos dignos de imitar².

Incluso esto adquiere mayor complejidad cuando se construye un referente ético en las instituciones públicas, no sólo se trata de los constructos individuales, la vida pública de las personas se vuelve observable desde eso que se considera “ética” en su centro de trabajo; en una AT con sus propias reglas *metapersonales* que son impuestas y no necesariamente desarrolladas en un proceso de integración entre la persona y la institución.

La ética se ha vuelto prescriptiva, debemos comportarnos de manera ética por que sí, es raro atestiguar a un funcionario sosteniendo que la ética es algo no deseable para nuestras sociedades y nuestras instituciones, y observamos en contraste una gran disposición en las instituciones por fomentar el desempeño ético; la capacitación es una de las herramientas más usadas para ese propósito; pero no vemos muchos modelos integrados con una articulación en los supuestos preliminares que mencionamos anteriormente. La ética como un sistema vivo en las organizaciones, y en esa medida es responsabilidad de todos.

El control interno, la gestión por procesos y la profesionalización son sólo algunos de los muchos ingredientes de un marco que favorezca el desempeño ético. Es común observar el control interno con sus propios modelos, la gestión del talento con otros, la planeación de procesos también. Y qué decir de TIC, que siendo un elemento muy útil para el control y desarrollo, encontramos no tantas como quisiéramos, experiencias documentadas sobre su aplicación al fomento de la ética (no relacionadas con capacitación).

2 Diego (2005).

c. El papel del CIAT en la profesionalización y la promoción de la ética

El CIAT, desde su fundación, estableció su orientación para promover la ayuda mutua para el perfeccionamiento de las AATT. El tema central de la Asamblea Constituyente del CIAT fue “El Papel del Administrador Tributario” y entre las ponencias presentadas se disertó sobre el “Desarrollo, Formación y Adiestramiento de Administradores”.

Los hechos históricos relatados en las diferentes ponencias son significativos y relevantes pues ponen de manifiesto la importancia que desde un primer momento se dio en el ámbito del CIAT, a la profesionalización de los recursos humanos de las AATT de sus países miembros.

En el planteamiento e intención del CIAT a lo largo de su historia, nunca se ha pretendido que el mismo sea una escuela de AT sino que su vocación ha sido siempre la de acompañar, complementar y apoyar los procesos, planes y acciones de capacitación que las propias AATT de sus países miembros realizan.

En este sentido cabe destacar la clara línea de actuación en la tradicional y clásica enseñanza presencial, orientada principalmente al intercambio de experiencias de las AATT de los países miembros en materia de tributación y que se ha desarrollado fundamentalmente a través de seminarios organizados conjuntamente con el BID, AEAT, IEF, AECID y GIZ.

No obstante, con la enseñanza iniciada en el 2004 a través de la plataforma virtual del CIAT, se produce un punto de inflexión y en estos momentos esta es la línea más consolidada, con multitud de oferta educativa para la formación y perfeccionamiento de los profesionales al servicio de las AATT de los países miembros.

Diferentes temas asociados con temas de ética han estado presentes en las Asambleas Generales y Conferencias Técnicas por muchos años.

Gracias a un grupo de trabajo auspiciado por la CRA de Canadá entre 2003 y 2007 y conformado por Argentina, Brasil, Canadá, España, Trinidad y Tobago, la Secretaría Ejecutiva publicó el Modelo de Código de Conducta del CIAT que es un documento de orientación y comparación para el desarrollo, revisión y/o mejora del código de conducta de una AT. El documento establece un conjunto de obligaciones y lo que se promueve es su “buen” cumplimiento. No obstante, las reglas prácticas pueden requerir mayor amplitud y detalle conforme características propias de cada AATT y su entorno. Su objetivo general es proveer un marco de referencia a los funcionarios respecto al comportamiento esperado y promover la importancia de la integridad en una AT sana y eficaz.

El mismo grupo de trabajo desarrolló también una Guía de Autodiagnóstico que sirve para diagnosticar las fortalezas y las debilidades en la infraestructura ética de una AT con el fin de, en primer lugar, identificar los elementos clave de una estrategia de integridad en las AATT y de diagnosticar los procesos o de mejora. En segundo lugar, intenta proporcionar una metodología práctica para apoyar a los directivos en la evaluación de estrategias e identificación de áreas de mejora y, finalmente, describe medidas prácticas para implementar esta estrategia integral.

Igualmente, el grupo desarrolló un Manual de Apoyo a los Facilitadores cuya finalidad es servir de guía a los funcionarios facilitadores que lleven a cabo el proceso de autodiagnóstico recogido en la Guía de Autodiagnóstico; y propuestas de Gestión de un Programa de Ética e Implementación de una Estrategia de Comunicación y Entrenamiento para la Gestión del Programa, que pretende promover la importancia de la ética en la AT entre los países miembros del CIAT.

Luego de esta exitosa experiencia, en 2008 el CIAT bajo los auspicios nuevamente de la CRA de Canadá, estableció un Comité Permanente sobre Ética (el Comité de aquí en adelante), con la participación de la Secretaría Ejecutiva del CIAT y de países como Brasil, Colombia, Costa Rica, Ecuador, España, Francia, Kenia, México, Nueva Zelanda, Países Bajos, Panamá, República Dominicana, y Suecia, con la finalidad de conseguir un foro permanente de intercambio de experiencias en esta materia que pudiera nutrirse con las aportaciones de países miembros y no miembros del CIAT. Los objetivos específicos del comité son i) compilar, clasificar y sistematizar prácticas innovadoras para la promoción de la ética y complementarlas con el desarrollo de nuevas propuestas; y ii) realizar tareas de análisis e investigación para desarrollar un marco conceptual.

El Comité ha centrado sus tareas en el desarrollo de documentos estratégicos de carácter ejecutivo orientado a los directivos y gerentes de las AATT en los que, de manera sistemática, se abordan cuestiones cruciales para la toma de decisiones relacionadas con asuntos de ética e integridad: valores, capacitación en ética para directivos, conflictos de interés, gestión del riesgo, redes sociales y ética, etc. Estos documentos son publicados en la página web del CIAT y constituyen el fiel reflejo de las tareas realizadas por el CIAT en un ámbito de permanente preocupación en las AATT de la región.

Actualmente el Comité lo constituyen Canadá (principal patrocinador), Brasil, Costa Rica, Ecuador, España, Francia, Guatemala, Honduras, Holanda, México, Nueva Zelanda, Kenia, Países Bajos, Panamá, Paraguay, República Dominicana, Uruguay y Suecia.

El CIAT ofrece también un curso virtual de “Ética Tributaria y Ciudadanía Fiscal” que ha realizado cinco ediciones hasta 2015. Es un acierto para el CIAT fortalecer su oferta de capacitación con un material dedicado específicamente a la promoción y fortalecimiento de la ética. Su origen se remonta a las actividades de capacitación y el posterior proyecto de consultoría sobre esta materia que, bajo el liderazgo del CIAT y auspiciadas por el SRI de Ecuador, se llevaron a cabo en Ecuador a lo largo del año 2010³. El Comité antes señalado apoyó la idea y la iniciativa y en la reunión de abril de 2011, celebrada en Quito, se presentaron los materiales del curso y en la de julio de 2012, celebrada en Panamá, se mostraron los primeros resultados obtenidos. Los comentarios recibidos fueron siempre positivos y animosos y el curso ha contado desde el primer momento con el inestimable respaldo del Comité.

Este curso representó importantes esfuerzos metodológicos así como los constructos conceptuales respectivos que se plasman en los contenidos del programa. Los principales objetivos generales del curso son:

- Ayudar a comprender el contexto en el que debe interpretarse la ética y los efectos perniciosos que la ausencia de la misma tiene sobre el desarrollo de los países.
- Presentar una visión práctica de la ética, destacando que la promoción de la misma en las AATT tiene un impacto positivo directo en el desarrollo de los países y en la confianza de sus ciudadanos (contribuyentes).

El curso ha cumplido las expectativas generadas, los estudiantes manifiestan conformidad y no se ha documentado queja por parte de ellos. Las observaciones recibidas no cuestionan el fondo del curso ni sus objetivos, lo que pone de manifiesto su vigencia y pertinencia.

3 Entre los meses de enero y junio de 2010 el CIAT participó en tres actividades formativas sobre “Ética y valores” en el marco de la “Maestría en Administración tributaria” organizada por el SRI y el Instituto de Altos Estudios Nacionales de Ecuador. Posteriormente, entre septiembre de 2010 y febrero de 2011, se desarrolló la primera fase del “Proyecto de autodiagnóstico para la promoción de la Ética en el SRI de Ecuador”, que supuso la aplicación de las herramientas diseñadas por el Comité del CIAT.

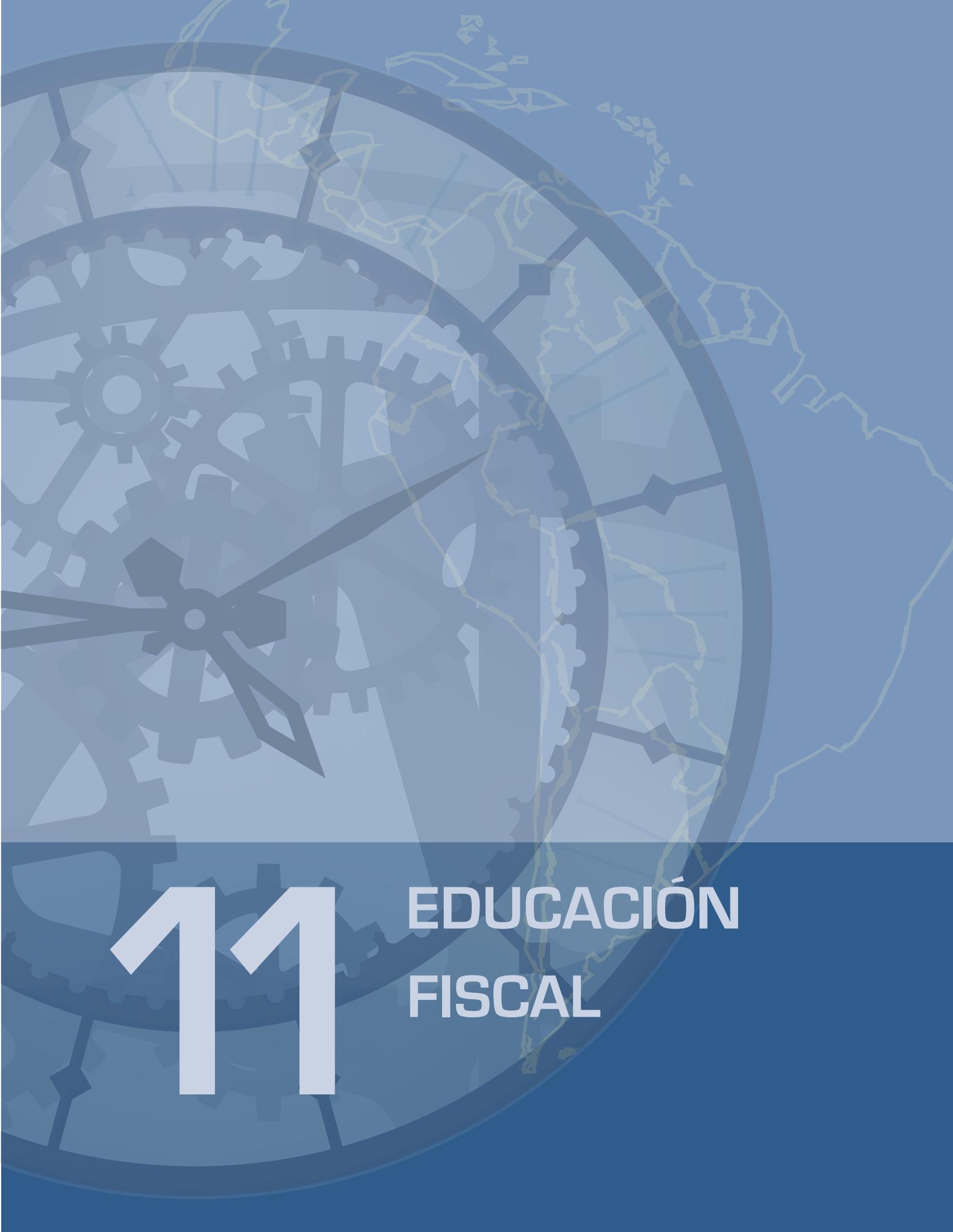
Si bien el universo atendido es un grano de arena, es bastante alentador para continuar pensando en las aportaciones, que desde la capacitación pueden realizarse para el fortalecimiento ético pero no es la única herramienta como decíamos al principio e esta colaboración.

En el campo de la ética su principal dificultad no radica en la formación ni en la divulgación, el tema sustancial es la interiorización de valores en la persona, desarrollarla como competencia pero vivirla desde los hábitos hasta consolidarse en la cultura de los individuos y en u mejor escenario, en la cultura de su organización.

Los retos futuros para el fortalecimiento ético de las AATT nos abren un sendero muy promisorio: continuar la producción de herramientas de evaluación de la gestión, capacitación, control interno, arquitectura institucional, y herramientas informáticas, documentación de procesos, formación ciudadana y educación fiscal son caminos simultáneos en los que hay mucho por hacer.

Y sin duda la cooperación internacional seguirá siendo un activo muy valiosos para los países miembros del CIAT. Aquí, debe destacarse el especial protagonismo de las Misiones Permanentes ante el CIAT de España, Francia, Italia y Alemania. Ellas han mostrado un compromiso especial como países miembros del CIAT y en ese contexto constituyeron y mantienen Misiones Permanentes ante la Secretaría Ejecutiva del CIAT en Panamá, que sirven de enlaces permanentes con sus respectivas AATT. Esta posición de enlace y coordinación, tiene como objetivo el coadyuvar al traslado de experiencias y buenas prácticas de gestión tributaria entre sus organizaciones y los distintos países miembros del CIAT.





11

EDUCACIÓN
FISCAL

11

EDUCACIÓN FISCAL

Alejandro Juárez

La educación fiscal se ha convertido en épocas recientes, especialmente en las últimas tres décadas, en un eje común de acción para las AATT del mundo y las formas de instrumentación han variado dependiendo de muchas condiciones propias y ajenas a la tributación. Lo cierto es que hoy en día es un elemento obligado para los países formar ciudadanía para fortalecer el cumplimiento y con ello la idea superior de *ciudadanía responsable*.

Analizando la historia de la tributación es posible encontrar antecedentes muy remotos, que abarcan periodos de la historia muy claros de las más ancestrales civilizaciones humanas entre los años 6.000 a 5.000 A.C.; donde por ejemplo en Egipto, China y Mesopotamia existen elementos documentales de la tributación como una forma definida dentro de las estructuras sociales de esas culturas. El mismo Confucio fue inspector de impuestos del príncipe Daschau en 1.523 A.C. y qué decir de la parábola del cobrador de impuestos en Lucas 18: 9-14.

El punto es que en efecto, el pago de tributos o impuestos ha acompañado irremediablemente el desarrollo de las sociedades antiguas y contemporáneas, y han acompañado sin duda las nociones de Estado y sociedad que de una y muchas formas la civilización humana ha desarrollado por los menos en los últimos tres mil años. No es para nada la intención trazar una línea de tiempo o realizar arqueología tributaria, pero sí lo es, no perder nuestro horizonte de tiempo.

Aunque hay gran claridad de la tributación como un hecho social de orden público, no hay tanta precisión sobre el tratamiento de la tributación desde una perspectiva educativa en diferentes momentos de la historia y las civilizaciones antiguas; esto es más una construcción de tiempos recientes que ha reconocido la importancia del ingrediente educativo para hacer ciudadanía y en ella, la inherente importancia de legitimar ante los ciudadanos la importancia o virtud de pagar impuestos.

Toda vez que la tributación se asoció por mucho tiempo a *dominio-sometimiento* de unos pueblos sobre otros, ya que ésta estaba sujeta a una carga de control territorial, político o militar; donde el tributo se pagaba con trabajo físico, productos agrícolas y enseres diversos e incluso esclavos, como el Rey Minos que en Creta recibía humanos como tributo. Evidentemente la tributación fue cosa de capricho, estilos o necesidades apremiantes por alguna causa y provocaban desacuerdo y descontento social, ya que desde esas épocas la equidad en la tributación, no sólo por la carga tributaria sino también por la carga moral de humillación, puesto que en algunos casos el contribuyente era obligado a realizar, como arrodillarse o pedir gracia.

Las ideas revolucionarias y demandantes del desarrollo democrático poco a poco fueron avanzando bajo diversas premisas de equidad y justicia a los que el mundo occidental se fue acercando y redefiniendo las formas de organización pública y las formas del orden tributario; ante la creciente exigencia de un control ordenado y claro sobre los deberes del ciudadano y las obligaciones del estado para realizar un uso claro de los impuestos.

Pero no fue este momento de la historia el que recupera la importancia de la tributación como un contenido para la formación de ciudadanos, aún se trataba de una inercia de crecimiento más asociado a la consolidación de los estados o naciones independientes que a la conciencia plena de la responsabilidad ciudadana de pagar impuestos y a la responsabilidad estatal de retribuir al ciudadano con servicios de calidad o bien en el sentido amplio de la idea: propiciar el desarrollo social.

Compartir la idea de que el ejercicio de las libertades es inherente a un costo real, parece una idea bastante impopular, pero de dimensiones precisas, y ahí descansa la preocupación central, no sólo la idea general de que el ciudadano está obligado a pagar impuestos porque está expresamente definido en nuestro derecho positivo. Este recurso ha quedado corto ante la percepción de un uso incorrecto del tributo, una carga inequitativa de las obligaciones fiscales y un halo de dudas o certezas sobre el comportamiento ético de los servidores públicos encargados del recaudo y del aparato tributario.

a. La educación fiscal como contenido

Una vez hecha esta brevísima escala histórica cabe entonces la pregunta simple y llana: ¿qué es la educación fiscal? Si bien la definición de la educación misma ha sido una preocupación de sociólogos, antropólogos, psicólogos, educadores y de profesionales de muchas otras disciplinas, lo cierto es que no hay un consenso general sobre la educación. Así que aprovechando esta relativa ambigüedad diré que la educación fiscal es el proceso de formación integral del individuo.

Recuperando la noción de Díaz y Lindenberg (2015), entendamos a la educación fiscal como un instrumento de vanguardia democrática y de fortalecimiento de la cohesión social, ya que permite la construcción de una reflexión colectiva y participativa sobre el papel social y económico de los impuestos y la gestión eficiente de los recursos públicos, y posibilita la formación de una relación de confianza entre el Estado y el ciudadano.

Entonces está implícita en la definición de la educación fiscal, que se trata de un proceso de enseñanza-aprendizaje, por un lado estimulando el logro de una ciudadanía responsable, activa e involucrada con la comprensión de sus derechos y deberes para el ejercicio de los mismos y por el otro, demandando el ojo crítico al desempeño de los gobernantes y el uso de los recursos fiscales. No sólo se trata de un deber fundamental pagar impuestos, es también un deber ciudadano exigir rendición de cuentas.

Dicho en estos términos pareciera que la educación fiscal es carente de misterios o complicaciones operativas, que la ciudadanía en general en cualquier parte del mundo, comprende la importancia de tributar y en consecuencia se desarrolla algo así como una moral colectiva que impulsa a las personas a cumplir con sus deberes civiles en materia fiscal. Sin embargo la circunstancia cotidiana demuestra grandes contrastes en este campo, y no se trata únicamente de decir que los países en desarrollo son estructuras de bajo cumplimiento tributario por ser un reflejo de su grado de educación fiscal, sería una conclusión demasiado simple y mal anticipada. La variable de educación fiscal también está presente en las naciones de mayor cumplimiento ciudadano.

El comportamiento individual, paralelo al cumplimiento de pagar impuestos se acompaña invariablemente de una percepción de riesgo individual por ser sujeto de fiscalización y ante las posibles sanciones por incumplimiento (en cualquiera de sus formas); el marco de sanciones en cada país provoca en los ciudadanos una especie de *amor-odio* en torno a los impuestos. Cierta moral fiscal, a la que se refieren Feld y Frey (2002) entre otros autores, en la que se requerirá menos del uso de las figuras coercitivas o punitivas del estado en la medida que se tenga una mayor aceptación social del pago responsable. Y el tema no es de menor relevancia ya que una gran parte de las tareas de una AT están dedicadas a la vigilancia del cumplimiento, su oportunidad, su correcta determinación y su correspondiente pago; son muchos los esfuerzos de control preventivo y correctivo aplicados al ciudadano y éste debe lidiar cotidianamente con un repertorio amplio de posibilidades para cumplir, pero aún así, es frecuente que el ciudadano decida, por el no pago.

Se puede apelar a diversas razones y seguramente el perfil de incumplimiento por cada país obedece a diferentes circunstancias, pero compartimos la opinión de Albano Santos (2003): “*se reclama lo máximo del Estado, pero se rechazan las inevitables consecuencias económicas de esa actitud*”. Es una preocupación generalizada propiciar condiciones favorables para el cumplimiento ciudadano pero también existen definiciones previas asociadas con la calidad de los sistemas educativos en los países de América Latina y otras latitudes del mundo.

La complejidad de la educación fiscal entonces está relacionada con un gran número de factores, la escolaridad es clave por ser un referente específico de la cultura país y su educación cívica en general, donde el déficit en educación fiscal es igualmente alarmante que otros rezagos humanos elementales en materia educativa como, las matemáticas la higiene, lectura y redacción, historia, música y lenguas. Nuestros hábitos de lectura no son tampoco tan positivos como en otros continentes.

En América Latina los países con más libros leídos per cápita son Chile con 5,6, Argentina con 4,6, Brasil con 4,0, México¹ con 2,9 y Colombia con 2,2. Está comprobado que la lectoescritura y el lenguaje están vinculados con el desarrollo de la inteligencia. Podemos ver que pretendemos desarrollar responsabilidad ciudadana y cumplimiento tributario, en una población con serias limitaciones en hábitos de estudio.

Díaz y Lindemberg (2015) también indican en que parece ser un tema multifactorial que incide “en el comportamiento de los contribuyentes hacia sus obligaciones tributarias: variables socioeconómicas (edad, religión, género, estatus laboral y educación recibida), variables de tipo institucional (satisfacción con la democracia, confianza en el gobierno, satisfacción con la calidad de los servicios públicos frente a los tributos aportados, la percepción de que las AATT tratan a los contribuyentes de una manera justa y transparente), la percepción de que otros están pagando los impuestos que les corresponde o el conocimiento de los contribuyentes sobre cómo pagar sus impuestos.”

Lo que nos ofrece indicios interesantes para comprender que las obligaciones ciudadanas no necesariamente son algo natural o automático en la impronta de las personas, se requiere de un sistema de incentivos positivos y negativos que favorezcan en primera instancia el cumplimiento y en segundo lugar una respuesta sostenida en el tiempo, es decir, un comportamiento aprendido.

Los esfuerzos por entender al hecho educativo no sólo en el margen de las potencialidades humanas sino en el objetivo de los productos sociales (comportamientos cívicos), también complica la operacionalización de una enseñanza fiscal ciudadana, resultando varias experiencias que no han sido ser casos de éxito.

¹ La Encuesta Nacional de lectura en México a Noviembre de 2015 reporta una lectura per cápita de 5,3 libros al año.

Por un lado en el sistema de incentivos existe un vínculo importante con la respuesta ciudadana. Un retorno en servicios públicos de alta calidad y un gobierno responsable legitiman un sistema tributario en la conciencia colectiva, pero por el otro lado una opaca gestión de los recursos fiscales una carga inequitativa de la responsabilidad tributaria y una percepción de ineficiencia y corrupción provocan en el ciudadano, desánimo, desconfianza y hartazgo posibilitando a su vez una decisión individual de no pago, como reacción a lo que él cree que ocurre en su entorno.

Cabe entonces esa visión de J. Habermas de que las leyes deben ser obedecidas en tanto están legitimadas, la tributación no escapa a esta máxima, no basta pagar sólo porque está consignado en la ley, bajo esa premisa la percepción pública negativa siempre estará latente como ha ocurrido en otras épocas de la historia.

Y la respuesta individual cuando es sostenida por algunos años muda a un hábito hasta que pasado el tiempo, se convierte en antivalor, es decir en cultura, y desde el campo de la educación es posible desarrollar hábitos a temprana edad en las personas, pero cambiar la cultura en los adultos es un objetivo de formación de muy elevada complejidad, porque las escalas de valores son más rígidas y poco abiertas a interpretaciones alternativas a hechos diversos.

La materia tributaria es un objeto complejo de aprender, por un lado el conjunto de dimensiones concretas: la jurídica, la contable, la técnica la procedimental y por otro lado las dimensiones ético-morales: la responsabilidad social y la conciencia individual. En consecuencia colocar los contenidos tributarios en los perfiles de edad, educación promedio, posición socioeconómica ubicación geográfica origen étnico o filiación ideológica presenta un escenario heterogéneo.

Igual de heterogéneo que el tratamiento fiscal que los países dan a sus ciudadanos a través de los regímenes fiscales, exenciones, estímulos y sanciones; lo que dificulta un tratamiento homogéneo, segmentado por tipo de productos según el perfil de la audiencia.

Pero esta problemática ¿es resuelta con un enfoque educativo, o se trata de un esfuerzo de divulgación que queda limitado al tratamiento publicitario en pro del cumplimiento ciudadano?, en el que se destaca 1) el deber de pago y 2) los efectos de no hacerlo. Si este fuera el enfoque, aun tratándose de publicidad, se estaría apelando a un sentido de responsabilidad y a una percepción de riesgo; que en términos generales en América Latina es baja.

El contenido entonces requiere, segmentación por audiencia, por tipo de impuesto, por tipo de contribuyente o por algún criterio que permita realizar un producto educativo acorde a un propósito específico de la formación, y es pertinente preguntar: ¿formamos tributariamente a las personas sin desarrollar ciudadanía responsable o la formación de ciudadanos es inherente a la educación fiscal?

El objetivo educativo no debe ser entendido en nivel de conocimiento y comprensión de la taxonomía de B. Bloom, de hecho mínimamente es deseable plantear objetivos de aplicación para la educación fiscal con la intencionalidad de lograr varios objetivos intermedios también necesarios: comprender la importancia de los impuestos, identificar el rol ciudadano en los sistemas tributarios, cumplir las obligaciones fiscales.

Y este contenido a la vez requiere de otros contenidos en un mundo donde las AATT se encuentran en procesos permanente de ajuste al entorno dinámico de la economía doméstica y la globalización, cada vez más se utilizan medios electrónicos, ayudas metodológicas, guías de cálculo, formularios proforma y una serie de recursos hechos para facilitar el pago.

Y a pesar de que la tasa de alfabetización ha crecido en la región aún enfrentamos retos importantes. Con datos de 2011 a 2013, considerando 33 países de América Latina y el Caribe, la población alfabetizada alcanza una tasa promedio de 59,36% de la población mayor de 15 años de edad, con la notable labor de Cuba con una tasa de analfabetismo de 0%. Aunque si tomamos en cuenta la ausencia de información de 11 países caribeños y Nicaragua, la tasa se incrementaría a 81,62%.

De igual manera nos enfrentamos a la no tan nueva variable educativa: analfabetismo tecnológico, referido a la población que no sabe usar recursos de Internet y que además no tiene acceso a él, creamos instrumentos para una población que no podrá hacer uso de ellos, y además suelen ser impuestas desde el marco normativo formal de la tributación, primero las regulamos, aspirando desde el derecho a convertirlas en fuente de la costumbre ciudadana y normalmente ese es un proceso inverso, la costumbre es fuente del derecho. Parafraseando a Barry Schwartz citado por el Dr. Leen Paape²: más y más reglas socavan nuestras habilidades morales. La existencia de tales recursos no garantizan su uso, su correcto uso y su efectividad para mejorar la recaudación en la medida que las personas sujetas no tengas el dominio elemental de tales herramientas.

Así encontramos que al menos el ciudadano requiere de un set de competencias para cumplir con el fisco: la lectoescritura, cultura fiscal y muy deseable, el dominio de herramientas informáticas en ambiente web.

b. La educación fiscal como método

Ahora bien, una vez resuelto el problema de los límites del contenido se plantea la interrogantes de los cómo, ¿cómo hacemos para que las personas, paguen?. Sí, leyó correctamente, la intención es hacer que las personas paguen sus impuestos, no sólo la claridad de un objetivo de aprendizaje inscrito en lo conceptual pero que de salida del proceso formativo no de cuenta del comportamiento deseado en el ciudadano: cumplimiento voluntario, oportuno y correcto de sus obligaciones faciales.

Queda en este nivel la construcción de estrategias didácticas que tengan las características deseables en términos de cobertura atendiendo a la dispersión geográfica de los contribuyentes, el perfil sus características como población sujeta a formación, idoneidad, el recurso correcto para el problema preciso.

Como soluciones estándar se usa típicamente la capacitación presencial y a distancia, los recursos de las TIC, pero aun subsiste el problema de la medición de impacto de estas acciones de capacitación. Con frecuencia conocemos de grandes esfuerzos por contribuir al fortalecimiento de la cultura fiscal, pero como los productos serán hechos en base a un diseño publicitario, es posible comprobar que muchas personas recibieron el mensaje, pero se dedica menor esfuerzo a comprobar si efectivamente las personas pagan. Lo medimos en la masa, en el número de declaraciones recibidas en el incremento de la recaudación anual (que puede ser explicadas desde varios ángulos, como los efectos inflacionarios, la reducción de alícuotas o la incorporación de nuevos contribuyentes), pero no desde el efecto de la acción formativa.

Así encontramos curso para niños de educación primaria, para adolescentes y bachilleres, para profesionistas independientes, para exportadores-importadores, para amas de casa, pero encontramos menor documentación sobre la evolución de lo aprendido en las personas de estos segmentos. Recordemos que en las últimas dos décadas en nuestros países se fortalecieron o crearon unidades especializadas de asistencia al contribuyente, donde es común encontrar las función de capacitar a los ciudadanos, con productos diversos.

² CIAT, Conferencia Técnica 2012, Smart Cooperation.

Medir la respuesta sostenida en el tiempo requiere de un seguimiento longitudinal que nos permita tener un grupo de control para verificar que tan susceptible es de sostener el comportamiento deseado, recordando que al mismo tiempo será objeto de otros estímulos informales (al menos), sobre la tributación, como los medios de comunicación, la familia y los grupos sociales a los que tenga filiación; no se debe desatender esto porque también constituye una gran fuente de aprendizaje en los adultos.

Basta recordar que para 2015 la población de América Latina y El Caribe entre 20 y 64 años de edad es de 359.242.068 millones y que la proyección de ese mismo rango de edad al año 2025 es de 383.238.513 millones, lo que representa un incremento marginal inferior al 7% de la población³. Y es en este rango donde se encuentra el grueso de las personas naturales que paga impuestos, lo que significa que una de las principales metas de toda AT por ampliar la base de contribuyentes no tendrá un gran crecimiento en los próximos años desde la perspectiva demográfica, dicho de otro modo deberemos seguir trabajando con las mismas personas, el radar incluirá el efecto nacimiento-defunciones en el próximo lustro, pero el perfil genérico no se moverá. De hecho para 2035 la población mayor de 60 años superará a la población menor de 15 años.

Podemos construir muchas soluciones didácticas para el propósito de la formación fiscal, pero es necesario un enfoque interdisciplinario, no sólo el fiscal, después de todo se trabaja con un componente crítico: seres humanos.

Las actividades didácticas incluyen intervención en prensa, radio y televisión, visitas a escuelas a empresas, a sectores organizados de la economía, productos impresos, multimedia, en ambiente web, las soluciones son tan abiertas como los recursos de cada país lo permitan, en general se ha avanzado mucho pero aun no hay una práctica generalizada para incorporar la educación formal en los sistemas educativos oficiales, como contenido.

c. La educación fiscal como política de Estado

Podemos encontrar múltiples documentos que dan cuenta de la evolución de la educación fiscal, en prácticamente todas las latitudes del mundo. Sin embargo, hay asignaturas pendientes que aún causan cierta incredulidad. Nadie está en contra de la educación fiscal, nadie objeta sus bondades. Pero a la hora de medir los efectos de ésta, pocos actores ajenos a las AATT pueden realizar evaluaciones aplicada a casos particulares.

El intercambio internacional en este rubro promovida por el CIAT, FIIAPP, Eurosocial y GIZ, entre muchos otros, no ha dejado de impulsar iniciativas sobre la educación fiscal desde el ámbito de la cooperación, pero no se ha permeado de manera definitiva en los sistemas educativos nacionales para hacer de la educación fiscal mucho más que tarea de un solo peón.

Instrumentar medidas de política pública que haga de la educación fiscal un objeto de responsabilidad de las instituciones públicas (no sólo la tributaria y educativa) en cada país para coordinar este trabajo y a la vez, mover a los otros sectores involucrados hacia este altísimo objetivo. A la empresas, a las organizaciones de la sociedad civil, a los partidos políticos y a los gobiernos subnacionales.

³ Datos de CEPAL.

Hacer de la educación fiscal un tema de política pública que en esa misma medida, sea sometida a escrutinio permanente para verificar sus logros y plantear los ajustes necesarios para que se formule un consenso público. Pero no basta con el acuerdo, debe también estar presente un eje de coherencia política.

No basta con hacer grandes esfuerzos de educación fiscal, debemos también fortalecer el sistema de creencias en torno a la vida pública de nuestras democracias modernas, la eficiencia y el combate a la corrupción son herramientas irrenunciables para darle a la sociedad un mensaje claro, en una sola dirección, y evitar caminos alternos, versiones ambiguas, rutas cortas en el mundo de la tributación.

Además de la educación fiscal como una política de Estado, tenemos otros retos por enfrentar. Fortalecer los marcos explicativos y normativos, involucrar a los estudiosos de la educación que puedan contribuir a la construcción de un curriculum pertinente, como lo plantea Eggleston (1980), que incorpore una visión epistemológica y sociológica de la tributación.

Habilitar cuerpos docentes, competentes para el trabajo de educar a las nuevas generaciones de ciudadanos en nuestros países, que cuenten con la infraestructura necesaria que les permita identificarse y asimilar este objetivo y poder hacer, con la materia prima que tienen en las aulas. Lo que no excluye al resto de niveles y modalidades educativas.

Documentar la eficiencia de las acciones educativas y destinar estímulos a aquellos rubros que más aporten a las metas planteadas en cada AT. Continuar con los esfuerzos por cerrar las brechas tecnológicas de la región, entre los gobiernos y sus ciudadanos, no sólo se trata de habilitar el *self-service* para el cumplimiento; las personas necesitan ser escuchadas y comprendidas, cosas que en el mundo posmoderno cada vez es menos asequible. La tecnología nos resuelve gran tramo de control operativo, y sin duda estimulan y favorecen el cumplimiento, pero no le explican al ciudadano el significado de un país sin finanzas públicas sanas.

El escenario está puesto para seguir construyendo futuro, la educación fiscal no es el objetivo *per sé*, es un recurso y debemos usarlo, sabiamente.

d. Experiencias en América Latina

Al menos 14 países de nuestra región han emprendido esfuerzos más institucionales en el tema de la educación fiscal, y en 13 de ellos (como citábamos previamente), la actividad está a cargo del organismo tributario salvo el caso de Brasil en donde, desde 1996, opera el Programa Nacional de Educación Fiscal desde la ESAF⁴. Es pertinente no confundir las actividades de educación fiscal, que son trabajos más sistematizados para ese propósito, con las estupendas campañas publicitarias para promover el pago realizadas en varios países antes de 1996, como por ejemplo la campaña del *real y medio* (basada en canciones infantiles), del SENIAT de Venezuela en 1995 y otros países, anteriores a 1996.

De las evidencias de estas experiencias podemos inferir el gran esfuerzo que representa la educación fiscal y los diseños institucionales que en cada país se ha vivido, desde la rica experiencia de Costa Rica por aportar al debate un constructo conceptual de *Ciudadanía Fiscal*, desde su DGT en 2001 con el juego multimedia *Tribuchicos*, que no resultó ser una experiencia del todo exitosa, en parte atribuible a la falta de participación del Ministerio de Educación Pública, que consideró que el producto tenía ciertas inconsistencias, y de ahí varios otros ejercicios hasta la creación del Plan Nacional de

4 Díaz y Lindemberg (2015).

Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal en 2009, en el que sea crea un grupo interinstitucional para delinear las acciones educativas en materia fiscal, propiciando la creación del Programa Nacional de Educación Fiscal, y además instrumentos como el Plan 200 para formar profesores que apoyen en estos temas.

También existen esfuerzos metodológicos de rigor técnico como los de la SUNAT en Perú, que explora las razones del incumplimiento y crea un discurso conceptual propio, bastante robusto con relación a la ciudadanía fiscal, y conciencia tributaria. Con un hallazgo que más allá de la obviedad es útil; el problema de la educación fiscal, trasciende a los sistemas educativos. Identificando en los ciudadanos las percepciones que dan origen a la evasión (estudio de conciencia tributaria), con especial énfasis en el tema de valores ciudadanos y contraste de las expresiones verbales y los comportamientos regulares de cumplimiento.

Pasando por la amplia experiencia brasileña germinada en la ESAF, que logró después de muchos años de trabajo, replicar a los gobiernos subnacionales con acciones de educación fiscal como en el estado de Tocantins donde a nivel estatal se trabaja un Programa Estatal de Educación Fiscal que por Decreto es responsabilidad compartida de la Secretaría de Hacienda y de la Secretaría de Educación Pública en el Estado⁵; y que además en 2015 han instalado un grupo de trabajo para analizar la inclusión en el curriculum formal de la educación pública ofrecida en el Estado.

También hay experiencias interesantes en esfuerzos más amplios a la educación fiscal, como el caso de México que lleva también varios años trabajando en esta área, llegando a modelos inclusivos de mayor espectro como los Núcleos de Apoyo Contable y Fiscal a personas de baja renta, o las Caravanas Ciudadanas, con un enfoque dirigido a “incidir en las formas de pensar y actuar de la ciudadanía a través de múltiples medios y canales, utilizando el mayor número de recursos para lograr la aprehensión de los valores de cultura contributiva en la población”⁶.

Iniciativa que convive simultáneamente con otros proyectos de índole educativa en materia económica y financiera como las realizadas por el Museo Interactivo de Economía en materia de promover la cultura del ahorro, y la Comisión Nacional para la Protección y Defensa de los Usuarios de los Servicios Financieros que entre otras cosas realiza la semana nacional de educación financiera para propiciar el intercambio de instituciones públicas y privadas en la formación ciudadana que vincule más a las personas con los servicios a los que tiene derecho.

Es necesario ampliar la cooperación internacional en este campo, con el concurso de organismos multilaterales e interesados en general, para poner a disposición de los países de América Latina y en especial del Caribe las mejores prácticas sobre educación fiscal y cultura tributaria.

⁵ Gobierno Estatal de Tocantins, Decreto N°875/99 de 02 de diciembre de 1999. (Creación del Grupo Estadual de Educación Tributaria).

⁶ Fernando Martínez Coss, Evolución de la Educación Tributaria en México.

The background features a complex graphic design. On the left, there are several interlocking gears of various sizes, some in a darker blue and others in a lighter blue. To the right, a large clock face is visible, with its hands pointing towards the bottom right. Overlaid on these elements is a light-colored map of the Iberian Peninsula, specifically showing the outline of Spain. The entire background is set against a gradient of blue, from a lighter shade at the top to a darker shade at the bottom.

12

**QUO VADIS,
IMPUESTO A LA
RENTA? HACIA EL
IRPF-CD**

12

Quo Vadis, impuesto a la renta? Hacia el IRPF-CD

Alberto Barreix, Jerónimo Roca, y Fernando Velayos

En las tres décadas siguientes a la crisis del 29 y la Gran Depresión, la economía de mercado se transformó radicalmente con la provisión de servicios públicos (salud y educación) y previsión social (pensiones y asistencia social) para la gran mayoría de la población en el mundo desarrollado. Todo ello fue financiado con el fortalecimiento de los pilares tributarios que aún hoy soportan la estructura fiscal: la “masificación” de la imposición a la renta, la generalización de las contribuciones a la seguridad social y un incipiente impuesto al valor agregado.¹ Adicionalmente, se reforzaron los marcos regulatorios de los servicios públicos, las políticas de desarrollo regional, y se inició un proceso de liberalización comercial y financiera, incluyendo el nacimiento de la integración regional en Europa a poco más de una década del fin de la II Guerra Mundial. Todas estas transformaciones se dieron en una fase de crecimiento sostenido en un marco de estabilidad monetaria y creciente equidad.

Estos logros económicos sin precedentes y su correlato con los avances de la teoría económica, en especial de las finanzas públicas, contrastan con la modestia del desempeño económico y el desarrollo de los instrumentos tras la crisis financiera de 2008, donde solo pueden destacarse los esfuerzos internacionales coordinados para el impulso la transparencia tributaria y los rescates a la banca más el fortalecimiento de su regulación.

En efecto, una de las causas principales de la crisis financiera de 2008 fue la debilidad regulatoria de los mercados financieros globalizados, en especial la opacidad² de la actividad financiera, particularmente en los mercados hipotecarios. Adicionalmente, algunos flujos financieros operan mediante formas jurídicas (fondos, partnerships, trusts, stiftungs) que permiten agilidad en la toma de decisiones, por la escasez de control público unida a una cierta indefinición de su estatus legal. Estos vehículos resultan idóneos para amparar la opacidad fiscal. No es pues casualidad que la pelea por la claridad financiera haya sido muy similar

1 Un pilar tributario es aquel impuesto que es capaz de generar ingresos significativos y estables, y que se aplica a una base amplia, que refuerza su neutralidad y elasticidad ingreso (Barreix y Roca, 2007). Los aranceles también eran un pilar tributario en el citado periodo.

2 En EEUU, la Gramm-Leach-Bliley Act de 1999 formalizó el fin la separación entre la banca comercial y la de inversión que había establecido la Ley de Bancos de 1933 (Glass-Steagall Act). Así, impulsada por los más importantes conglomerados financieros que se expandían y combinaban desde mediados de los 60's, se avaló legalmente la creación de la “banca universal”, que ya se había iniciado más de una década atrás con el cambio de mandato en la Fed (1987) cuando el regulador expandió la escala y el alcance de las actividades de los bancos comerciales (Fohlin, 2016). Esto se complementó, bajo la premisa del auto control del sector financiero, con nuevas y complejas estructuras financieras, varias de ellas muy opacas y carentes de regulación (Kiff y Mills, 2007), que terminaron siendo letales al sistema –aunque quizás esto haya sido previsible (Demyanyk y van Hemert, 2008).

a la que desde tiempo atrás se venía librando por la transparencia fiscal.³ A su vez, hasta fecha reciente, ha existido negligencia, complicidad en algunos casos, del sistema financiero respecto a la evasión y elusión fiscal. Sin el final universal del secreto bancario para la determinación de los flujos de ingresos y la identidad del beneficiario final del stock de la propiedad, quedarían residuos de opacidad que dificultarían el conocimiento de los movimientos de capitales y rentas y, por ende, del control de sus consecuencias fiscales.

En este contexto, los sistemas financieros en los países desarrollados, necesitados de enormes rescates, en un entorno de inseguridad generalizada (crisis financiera, nacionalización/intervención de bancos y aseguradoras, desplome bursátil), corrían el riesgo de perder sus ventajas competitivas ligadas a su estabilidad institucional y regulatoria.⁴ Así, crecieron vertiginosamente la deuda soberana para recapitalizar sus mercados de capitales e implementar estímulos fiscales con poco efecto en el crédito y la recuperación económica. Esto fue acompañado por una creciente disconformidad por el alto desempleo, especialmente entre los jóvenes y los menos educados, y la aceleración de la concentración del ingreso. Así, se produjo la convergencia de intereses entre los Estados, la sociedad civil y hasta las propias instituciones financieras en peligro competitivo para poner fin a la opacidad tributaria.

Este trabajo propone a partir de la coordinación internacional para la claridad tributaria -un logro administrativo post “Gran Recesión”- un nuevo diseño del impuesto a la renta que es el tributo que más ha recaudado en la historia de la humanidad. La onda expansiva de la conquista de la transparencia provocará un movimiento en el núcleo de la política tributaria. Cuando el sistema de intercambio de información masivo y automatizado eche a andar, el impuesto a la renta modificará radicalmente el “tax mix” trabajo-capital. Así, el tributo podrá alcanzar una transformación equiparable a sus grandes cambios históricos, con consecuencias en su diseño e impactos económicos impensables antes del cambio en la transparencia.

Este artículo prosigue en la siguiente sección con una breve descripción de la evolución y composición de la imposición a la renta. En la tercera parte se presenta una breve historia de la arquitectura de la imposición a la renta desde inicios de los 90. En la cuarta parte se propone el Impuesto a la Renta Personal Comprehensivo y Devengado (IRPF-CD). En la siguiente se discuten sus principales atributos técnicos. La viabilidad del IRPF-CD está asociada al desarrollo de la mayor transparencia fiscal con base en la cooperación internacional.

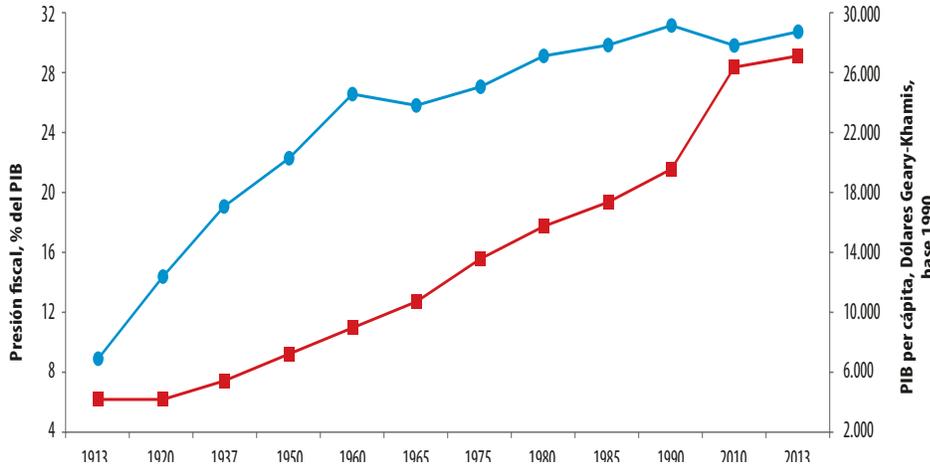
El impuesto propuesto es comprensivo de toda la renta mundial del contribuyente, sin excepciones, que se grava sobre base devengada y en integración completa con el Impuesto sobre la Renta Empresarial (IRE). El tratamiento tributario final de la renta mundial del individuo será el correspondiente al país de residencia y, por tanto, los movimientos a la búsqueda de una menor tributación en fuente pierden relevancia. Seguidamente, la sexta sección examina el papel del IRE en el esquema del IRPF-CD y la necesidad de revisar el diseño de los incentivos. El análisis finaliza con algunas conclusiones.

3 Este debate se vivió en la UE con desigual éxito a fines de los 80 y principios de los 90: la Directiva del ahorro (que sólo vio la luz en 2005) se gestó al mismo tiempo que la liberalización y apertura total del mercado financiero y de capitales en Europa. Europa ha aprendido dos lecciones: que una unión monetaria sin coordinación de políticas fiscales acarrea importantes problemas y que es imprudente permitir la libertad de movimientos de capitales y la relajación de la regulación financiera sin correlativa transparencia fiscal.

4 Como ejemplo, en EEUU la caída de la bolsa de valores alcanzó un 40% de su valor de capitalización, que era casi un 40% del PIB de 2008, respecto de su pico reciente; cerraron 465 bancos en los 5 años siguientes, cuando solo habían caído 10 en el lustro previo; 5 de los 7 bancos de inversión más grandes desaparecieron, fueron absorbidos o asistidos; y tuvo que ser nacionalizada (al 80%) la mayor aseguradora del mundo. En paralelo, un solo banco global (competidor) con sede en Europa tenía un tercio de la caída de valor de la bolsa norteamericana (o un cuarto de su valor total a esa fecha) en activos en administración (wealth and asset management, and investment banking).

a. Evolución y composición del sistema de imposición a la renta

Gráfica 1: Comparación de la PFE y el PIB per cápita de países desarrollados seleccionados¹

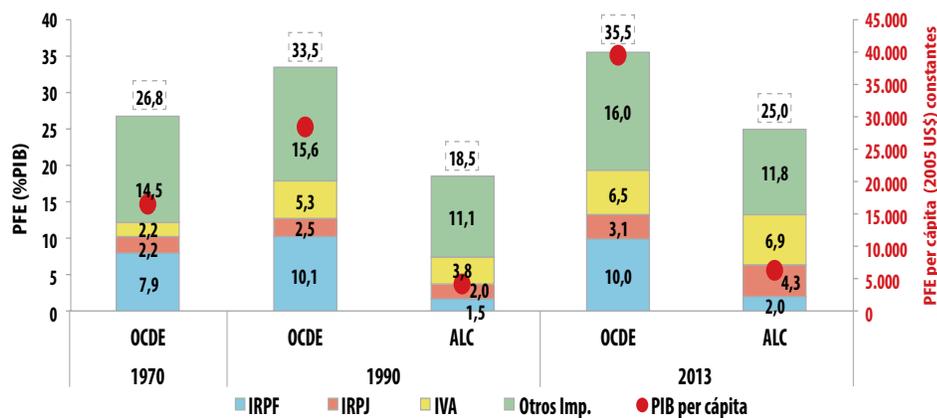


1/ Presiones fiscales (OCDE Tax revenues, varias ediciones) y PIB per cápita en promedio ponderado por el PIB en Geary-Khamis \$ de cada país (base 1990; Maddison, 2010). De 2010 en adelante se usó PPPpc y PIB de la World Bank Indicators. Países (11): Alemania, Australia, España, EEUU, Francia, Italia, Japón, Noruega, Nueva Zelanda, Portugal, Reino Unido.

Fuente: Maddison Database (2010), Mitchell (1998, 2003), Tanzi (2000), Statistical Yearbook of the League of Nations, World Bank.

Durante el siglo XX se dio un impresionante avance del crecimiento del producto mundial, con un avance mayor aún de la participación del sector público⁵ en la actividad económica, tal como lo muestra la gráfica 1, que muestra la trayectoria de los ingresos tributarios en 11 países desarrollados que representan más del 95% del PIB de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (Barreix, Bès Benítez, Pecho y Velayos, 2013). También puede observarse que el crecimiento económico es casi constante por un siglo, pero el aumento de la presión fiscal tiene dos velocidades, una muy alta en el primer medio siglo (circa 1960) y otra mucho más lenta en el medio siglo que va desde entonces hasta 2013.

Gráfica 2: Pilares Fiscales, Presión Fiscal Total (% PIB) e Ingreso per cápita, 1970 - 2013. Países de ALC y la OCDE* [% del PIB, promedios simple por PIB y PBI per cápita en US\$ constantes de 2005]



* La OCDE excluye a Chile, México, República Checa, Estonia, Hungría, Israel, Polonia, República Eslovaca y Eslovenia.

Fuente: BID-CIAT (2015), OCDE, WEO

Durante el primer período, que comprende desde el comienzo de la Primera Guerra Mundial hasta el fin del colonialismo (años 60), en los países desarrollados el PIB real per cápita crecía al 1.6% por año y la recaudación per cápita aumentaba al 4% anual.

En ese período, la teoría de las finanzas públicas y el alcance y tamaño del Estado en la economía cobraron un

5 Sin incluir empresas estatales.

fuerte impulso, en especial después de la Gran Depresión, que acarreó cambios estructurales en los países de economías de mercado del calibre de la creación de la seguridad social masiva, la provisión casi universal de gasto social (educación, salud, vivienda, etc.), la regulación de los mercados, la creación de un amplio sector público empresarial así como importantes avances en las políticas monetaria y cambiaria. La magnitud de estos cambios contrasta con los pobres avances técnicos logrados desde la crisis financiera de 2008. En casi una década solo podemos destacar como logros los rescates bancarios y algunas reformas financieras, en el marco de una coordinación internacional fragmentada, y la promesa de cooperación entre jurisdicciones sobre la transparencia fiscal, cuestión sobre la que volveremos más adelante.

Por su parte, en la segunda etapa, desde los 60 a la fecha, se producen cambios importantes en la composición de los pilares tributarios al ir desapareciendo los aranceles, que eran el 4.4% de la presión total de los países de la OCDE en 1970 y solo el 0.4% en 2013. Hacia 1970, la carga fiscal de los países de la OCDE, que puede considerarse una buena aproximación del tamaño del gobierno general⁶ ⁷, da muestras de consolidación y una composición estable basada en tres pilares tributarios: el Impuesto al Valor Agregado (IVA), la imposición a la Renta y las Contribuciones a la Seguridad Social (pensiones y salud mayoritariamente).

Es de resaltar que por décadas, y hasta nuestros días, la recaudación del “sistema de imposición a la renta” -el componente personal (casi el 30% de lo cobrado y más de 9.4% del PIB) y el de empresas (algo más de 8% de la recaudación y 2.5% del PIB)- representan casi 4 unidades de cada 10 recaudadas en la OCDE. Esto contrasta con los países de América Latina y el Caribe (ALC), en los que la carga promedio sobre rentas apenas supera el 20% -promedio anual de 1990 a 2013- debido al débil desempeño del componente personal, que recauda tan solo 8% del total, menos de 2% del PIB. Por otra parte, la imposición a la renta empresarial en ALC constituye aproximadamente un 14% de la total y en porcentaje del PIB (3.1%) es solo levemente superior a la de los países desarrollados en el período. (Véase gráfica 2).

Finalmente, cabe destacar que mientras que la carga fiscal total en la OCDE creció muy levemente entre 1990 y 2013 -poco más de 5% del PIB en promedio-, en ALC la imposición creció mucho más rápidamente, un 35% en promedio simple-, en paralelo a la consolidación de la democracia.⁸ Esta evolución se caracterizó por, de una parte, la baja participación de la tributación a la renta en América Latina (alrededor del 20% de la carga total en promedio de los últimos treinta años) y, de otra parte, un estancamiento de la participación de la tributación a la renta en los países OCDE (alrededor del 35% para el mismo periodo).

La necesidad de mejorar la recaudación y la calidad de la imposición a la renta impone un modelo alternativo con un diseño actualizado. Por ello, se propone el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas Comprehensivo y Devengado (IRPF-CD), que solo es posible en el nuevo contexto económico, político y tecnológico del siglo XXI. El diseño sugerido que expondremos es comprehensivo de toda la renta mundial del individuo pero gravándola sobre base devengada. Se basa, por tanto, en el principio de equidad horizontal, lo que potencia su progresividad al gravar rentas de capital habitualmente beneficiadas. La viabilidad de la propuesta está asociada al desarrollo de mayor transparencia fiscal sustentada por la cooperación internacional.

6 Aprovechando, además, la consolidación de las estadísticas confiables y uniformes de la OCDE.

7 El sector gobierno general comprende las entidades cuya actividad primaria es desempeñar las funciones de gobierno; incluye los subsectores central, subnacional y el estatal (fondos de seguridad social, etc.). FMI (2011).

8 Debe resaltarse que ALC parte de una relación de tributación a PIB mucho más baja, casi 25% menos que el promedio ponderado de OCDE; que los países de la OCDE están saliendo de una crisis; y que ALC se benefició hasta 2013 del “superciclo” de las commodities. Pero también es cierto que el PIB promedio OCDE era casi 6.6 veces el de ALC, en dólares constantes de 2005. En 2013, ese ratio de ingresos había variado muy poco (a 6.2) pero las cargas fiscales promedio relativas son solo 3.5% mayores.

b. Desarrollo de los diseños del Impuesto a la Renta

El impuesto a la renta -en rigor, el sistema de impuestos que gravan la renta- es la columna vertebral del sistema tributario ya que liga el ahorro con la inversión. Su naturaleza lo ha obligado a evolucionar en su estructura como ningún otro, adaptándose a los cambios del comercio y las finanzas internacionales, a los diferentes niveles de desarrollo económico e institucional y a los avances tecnológicos en materia de administración, así como a los diferentes modelos de política fiscal. Esta compleja flexibilidad le ha permitido ser el mayor recaudador de la historia durante el período de mayor crecimiento de la recaudación, el siglo XX. El impuesto sobre la renta desde sus orígenes fue un financiador de guerras y causa de tensión social, a diferencia del impuesto al valor agregado, un instrumento de comercio eficiente⁹, que fue impulsado por una Comunidad Europea primigenia que apostó por la integración económica que traería la paz después de un milenio de conflictos (Barreix y Roca, 2010).

La respuesta a la competencia por la inversión: la caída de las tasas del impuesto a la renta empresarial (race to the bottom)

A fines de los años 80, los países desarrollados comenzaron a enfrentar presiones competitivas por la inversión —que, como se verá, se tradujeron en una rebaja ininterrumpida de la tasa que grava la renta empresarial- y también por el ahorro -que implicaron una “dualización” incompleta del impuesto a la renta personal- con tratamientos más generosos para ganancias de capital e intereses en el propio esquema integral.

Las reformas de Reagan¹⁰ y Thatcher¹¹ al impuesto a la renta, ensancharon sus bases imponibles y redujeron los incentivos a las grandes empresas, y a la vez bajaron significativamente las tasas tanto para personas como empresas. Con ello, se buscaba apuntalar el ahorro y la inversión en un mundo cada vez más competitivo.

Gravar la renta sobre bases amplias y con tasas bajas favoreció la toma de riesgos en los nuevos y dinámicos sectores de servicios (la “nueva economía” de esa época), en particular, el financiero, telecomunicaciones, tecnología de la información y del entretenimiento. Así, se ampliaron las oportunidades de inversión para los grupos de mayores ingresos, y las tecnocracias se volvieron más dinámicas, auspiciando la aceptación de la eliminación de incentivos (privilegios y regulaciones).

Además, la evolución económica desde la vigencia del impuesto había producido algunos cambios estructurales en la imposición sobre la renta que ya no se revertirían. En efecto, en 1918 el impuesto

9 La idea del IVA se originó en los documentos del comerciante alemán von Seimans en los años 1920 y fue aplicada por primera vez en Francia, en los primeros años de la segunda posguerra. En su versión de consumo como base imponible en destino, permite no gravar la inversión ni las exportaciones o disimular subsidios a éstas últimas.

10 La reforma de EE.UU. de 1986 puede resumirse en: i) reducción del esquema de tasas del IRPF, con la tasa marginal superior bajando de 50 a 28%; ii) aumento del mínimo no imponible y las deducciones, que liberaron a 6 millones de contribuyentes más pobres (12% del total); iii) subida de la tasa a las ganancias de capital de 20 a 28%; y iv) reducción de la tasa empresarial de 48 a 34% pero eliminando gastos tributarios como el crédito fiscal a la inversión. Esta reforma (votada por los partidos Republicano y Demócrata) aumentó significativamente la equidad horizontal y mantuvo el mismo rendimiento -respecto al PBI- que durante la administración anterior (Carter) pero no afectó la progresividad. Adicionalmente, se expandió el Earned Income Tax Credit (EITC), un crédito fiscal por menores o familiares discapacitados a cargo de contribuyentes con bajos ingresos que regía a nivel federal desde 1975. Este concepto deriva del Impuesto Negativo a la Renta propuesto por la economista británica Juliet Rhys-Williams a mediados de los 40's e impulsado por Milton Friedman en los 60's. El EITC es el mayor programa de reducción de pobreza aplicado en los Estados Unidos.

11 Para el final de su administración, y luego de tres victorias electorales, Thatcher: i) redujo la tasa marginal mayor del impuesto a la renta personal de 98 a 40% y la de empresas de 53 a 35%; ii) unificó las dos tasas de IVA, 8% y 12.5%, en una sola de 15% agregando a la base imponible bienes y servicios antes exentos; y iii) indexó el costo de las ganancias de capital, pero abrió algunas brechas sobre instrumentos financieros y decidió sustituir el impuesto a la propiedad por uno per cápita (Community Charge). Este último, sumamente impopular, fue un fracaso, y por la rebelión del contribuyente desfinanció a los gobiernos locales conservadores que perdieron las elecciones. Esta fue una de las principales causas de su dimisión (Steinmo, 1993).

a la renta empresarial en EEUU rendía cuatro veces más que el personal, que solo alcanzaba a los muy pudientes. En 1950 ambos recaudaban lo mismo, pero ya en 1980 las personas físicas pagaban cuatro veces lo que las corporaciones. Este ratio es levemente inferior hoy día. Estas disparidades reflejan la intención de limitar la tributación sobre el factor móvil (capital) al tiempo que aumentaba la carga sobre el factor de menor movilidad (trabajo).

La rebaja de tasas de los años 80 en el Reino Unido y los Estados Unidos desencadenó un realineamiento del impuesto a la renta a escala mundial, dada la influencia de estas dos importantes economías de mercado, y también alteraron la atracción de inversiones y de ahorro en una economía mundial cada vez más interrelacionada. Así, estas dos economías, que representaban cerca de un tercio del PIB mundial, influyeron -en una suerte de posición de líder en un modelo (de oligopolio) de Stackelberg para la atracción de capital¹²- y ya a principios de la década de los 90 la rebaja de tasas en el impuesto a la renta empresarial en los países de la OCDE era, en promedio, de 28% y la rebaja de las tasas marginales superiores en el IRPF fue, en promedio, de casi 34% respecto a la década anterior.

Respecto a las presiones competitivas por la inversión, en los 30 años que van desde el inicio de los 80 hasta la actualidad, la tasa promedio del impuesto a la renta empresarial cayó de 47.6% a 28.5% en los países de la OCDE, reflejando la competencia tributaria entre los países por la atracción de inversiones. Esta tendencia es más aguda en procesos exitosos de integración en la medida que otras políticas relevantes, como la comercial y la monetario-cambiaria, se uniformizan (Overesch y Rincke, 2011). Así, en la Unión Europea la reducción de los tipos del impuesto a la renta empresarial fue de aproximadamente 45% en el último cuarto de siglo, mientras que en el resto de los países de la OCDE fue una rebaja de 25%.¹³, ¹⁴ Adicionalmente, en el último tercio de siglo XX se avanzó hacia un mundo financieramente más globalizado, con sistemas bancarios electrónicamente integrados y tipos de cambio más libres. Así, el crédito, a diferentes primas de riesgos, se volvió mucho más accesible en todo el orbe. Por ello el factor diferenciador entre economías (el bien “escaso” por así decirlo) es la dotación de capacidad empresarial. Como corolario, se aumentó la competencia de los países para atraer (y retener) inversiones (de riesgo) empresarial que incluye como uno de sus incentivos el impositivo.

La respuesta a la fuga del ahorro: el impuesto dual

Como se dijo, las presiones competitivas por el ahorro que enfrentaban los países desarrollados a fines de los años 80 implicaron una “dualización” del impuesto a la renta personal sintético o integral vigente. El impuesto sintético o integral suma (integra) todas las rentas del contribuyente (el individuo o el núcleo familiar) y las grava según una estructura de tasas marginales progresivas aplicadas a tramos de ingreso. El impuesto sigue la definición de renta en sentido amplio de Haig-Simons: consumo más cambio patrimonial en un período determinado. La dualización referida consistió en conceder tratamientos más generosos para las rentas de capital, en particular a dividendos, ganancias de capital e intereses tratándolos separadamente (en forma cedular).

12 En este caso el líder, las economías de EEUU y el Reino Unido, fijan la cantidad (el tipo de impuesto a la renta) y el resto de los competidores reacciona bajando aún más el tipo, en un período de casi veinte años. En efecto, EEUU presenta hasta hoy de las tasas más altas del mundo de impuesto corporativo y ambos mantienen el mecanismo de gravar dividendos distribuidos sin integrar con el impuesto corporativo. Sin embargo, las economías más grandes tienden a ser más atractivas a la inversión por el tamaño de mercado y menos propensas a bajas continuas por competencia tributaria.

13 Esto reflejaría una suerte de “dilema del prisionero” donde siempre se elige bajar la tasa. Sin embargo, el juego puede volverse cooperativo en la iteración si se castiga al otro jugador en las rondas sucesivas y el temor a este castigo (baja continua de tasas) incentiva al acuerdo (cooperación) que deja a los jugadores en equilibrio (en una tasa dada).

14 Es interesante señalar que, pese a esta rebaja de la tasa del impuesto a la renta empresarial, tanto la carga tributaria sobre los factores como la recaudación total prácticamente no se alteraron. En particular, la recaudación total del impuesto a la renta empresarial se incrementó algo más de 1% del PIB entre mediados de los 70's y principios de los 2000's. Algunos autores han explicado esta paradoja por un incremento del número de empresas dentro de los agentes que realizan actividades económicas (corporatization, véase Sorensen, 2006, y Piotrowska y Vanborren, 2008). Otros destacan el aumento de la rentabilidad empresarial, en particular la del sector financiero (Devereux et al, 2004). Para América Latina Barreix, Garcimartín y Velayos (2013), descartan el argumento de la corporatization pero consideran válido el del aumento del rendimiento empresarial en la región -en especial desde el boom de las commodities iniciado en 2003. También señalan como factor explicativo adicional la profesionalización de la mayoría de las administraciones tributarias latinoamericanas, no obstante lo mucho que queda por mejorar.

En el caso de las ganancias de capital, la mayoría de los países establecieron una tasa diferencial significativamente menor que la tasa marginal superior del impuesto a la renta personal. Al respecto, el caso de los Estados Unidos es típico: las ganancias de capital realizadas en un período superior al año eran y son gravadas con una tasa única que, en general, ha variado entre el 15% y el 28%, aunque sin ajuste por inflación. En cuanto a los intereses, los países en desarrollo comenzaron a establecer un sistema cedular con tasas más bajas. En América Latina lo hicieron, por ejemplo, Argentina, Brasil, Costa Rica y Nicaragua.

En el caso de los países nórdicos –Dinamarca, Finlandia, Noruega y Suecia-, a la fuga del ahorro se sumaba el problema de que sus sistemas integrales presentaban tasas marginales altas -muy superiores a las de otros países, hasta 73% en Dinamarca y Suecia- y, a la vez, tenían bases tributarias estrechas. Esto último se debía a tratamientos especiales y exenciones para determinadas rentas del capital y a la deducción total de los intereses –en particular, los de préstamos para compra de vivienda- a dichas altas tasas marginales. Los tratamientos especiales para las rentas del capital eran parte de un (desordenado) intento de hacer más atractiva su tributación y evitar que, por falta de cooperación entre las administraciones tributarias, el ahorro se fugara. El sistema integral así diseñado contenía incentivos fuertes para la elusión a través de la planificación fiscal, obtenía recaudaciones negativas por rentas del capital y su naturaleza progresiva resultaba ser más teórica que real (Picos Sánchez, 2003).

En consecuencia, entre 1987 y 1993 los países nórdicos formalizaron el impuesto dual a la renta. Básicamente, este impuesto grava separadamente las rentas del trabajo –a tasas progresivas- y las rentas del capital –a una tasa proporcional-, sean ellas empresariales o pasivas –intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias de capital-. El diseño “anclaba” en la tasa que grava las rentas empresariales y las rentas de capital (en torno al 30%), que a su vez es la tasa menor del impuesto sobre las rentas del trabajo, las que son gravadas de manera progresiva hasta tasas cercanas al 50%.

En resumen, el dual nórdico reconoce un tratamiento beneficioso a las rentas del capital atendiendo la naturaleza de los factores de producción: la integración de los mercados financieros obliga a los países con alta tasa de impuesto sobre la renta a gravar a un tipo menor (y proporcional) al factor más móvil, el capital financiero, para desalentar su fuga (Alworth y Arachi, 2008). El sistema dual de impuesto a la renta bien puede considerarse, por lo tanto, una respuesta formal a la fuga del ahorro asociada al diseño sintético.¹⁵

En noviembre de 2005 en Uruguay se propuso un impuesto semi-dual que¹⁶ posteriormente fue introducido en varios países –España y Eslovenia en 2006, Alemania y Perú en 2008, entre otros.¹⁷ El semi-dual toma la idea central del dual nórdico de gravar separadamente las rentas del trabajo, con tipos progresivos, y las rentas del capital con un tipo lineal. Sin embargo, a diferencia del dual nórdico, distingue entre las rentas de capital activas –las rentas empresariales- y las rentas de capital pasivas. Por ejemplo, mientras las rentas empresariales en España eran gravadas al 35%, las rentas pasivas de capital lo eran a una corta escala que va del 19 al 27%; en Uruguay, las tasas respectivas son 25% y 12%.¹⁸ Es decir, el semi-dual de Uruguay “anclaba” en la tasa de rentas de capital, que coincidía con la tasa marginal más baja del impuesto personal.

15 Con esto, se desliga al impuesto a la renta empresarial de su función de apoyo del impuesto a la renta personal definido sobre la base de renta tipo Haig-Simons -mera retención si el impuesto personal y el empresarial están totalmente integrados-. Por tanto, se procuraría retener el ahorro empresarial (reversión) así como la capacidad empresarial.

16 Véase A. Barreix y J. Roca: Uruguay - Informe de base de la reforma tributaria (Julio 2005) e Informe de la Comisión de Reforma (web del Ministerio de Economía y Finanzas de Uruguay, Noviembre 2005). El equipo de la reforma española presentó su propuesta, elaborada en forma independiente, en la web del Ministerio de Economía y Hacienda en Enero de 2016.

17 Posteriormente adoptaron modelos semi-duales Nicaragua (2009), Honduras (2010), Panamá (2010), El Salvador (2011), Guatemala (2012) y México (2013).

18 En el dual nórdico, las personas físicas que realizan actividades económicas tienen un fuerte incentivo para disfrazar sus rentas del trabajo (alcanzadas por tasas marginales de hasta 50%) de rentas empresariales (gravadas al 30%). El impuesto semi-dual en Uruguay, por el contrario, limita esta posibilidad de arbitraje, al punto de dejar libre la opción de acogerse al impuesto sobre la renta empresarial o personal a las personas físicas que realicen actividades económicas.

La menor tasa sobre las rentas pasivas de capital no solo obedece a razones administrativas sino también a razones de eficiencia.¹⁹ Entre las primeras: (a) las rentas empresariales son rentas netas mientras que las rentas pasivas de capital son (básicamente) rentas brutas; (b) el capital financiero es aún más móvil que el empresarial y no podía conocerse con claridad su ubicación y rendimientos en esa época.²⁰

La respuesta a la complejidad administrativa del impuesto sintético: el impuesto uniforme (flat tax)

Las ventajas teóricas del impuesto a la renta sintético o integral son claras. Por ejemplo, al considerar “todas” las rentas, dar igual tratamiento a las rentas del trabajo y del capital, y otorgar deducciones en la base imponible y/o reducciones en la cuota impositiva por pagar, facilita la personalización del impuesto y respeta la equidad horizontal (es decir, que los contribuyentes con igual capacidad de pago efectivamente paguen lo mismo). Por otro lado, las tasas marginales progresivas aseguran la equidad vertical del diseño.

No obstante, en la práctica, la complejidad administrativa del IRPF sintético puso en entredicho sus ventajas teóricas. Por ejemplo: i) la maraña de deducciones origina altos costos de administración y/o cumplimiento; ii) para evitar los incentivos no deseados de la tributación clásica –doble impuesto sobre los dividendos, a nivel de empresa y a nivel personal– se han buscado diferentes mecanismos de integración entre el impuesto a la renta empresarial y el personal, que crean dificultades administrativas; y iii) la corrección del exceso de progresividad cuando se obtienen rentas irregulares también introduce problemas para la determinación de la base imponible por períodos.

Frente a esta complejidad administrativa del impuesto sobre la renta personal sintético, y para corregir las posibilidades de arbitraje generadas por la diferencia de tasas entre el impuesto sobre la renta de las empresas y de las personas, Hall y Rabushka (1983 y 1995) propusieron una combinación de dos impuestos a la misma tasa:

- un impuesto sobre los flujos de las empresas (tipo cash flow), esto es, sobre las ventas (incluidas las exportaciones) menos los salarios, los insumos y la inversión (que se puede deducir totalmente en el momento de su realización) tanto nacionales como importados, y
- un impuesto sobre los salarios, a partir de un mínimo no imponible, con lo cual, pese a la tasa uniforme, se logra que sea en cierta medida progresivo.

El ahorro no se deduce en el momento de su realización ni tampoco se gravan posteriormente sus rendimientos. Esto es, no se gravan los intereses, dividendos ni ganancias de capital, y las empresas no pueden deducir los intereses pagados.²¹ Dicho más claramente, en este esquema los bancos no pagan impuesto a la renta y la estructura financiera de las empresas es casi irrelevante en este esquema.²²

19 Para un desarrollo de estos argumentos y un comparativo de los sistemas -integral, uniforme, dual nórdico y los nuevos duales-, véase Barreix y Roca (2007).

20 Respecto a las razones de eficiencia: (a) con una tasa inferior para las rentas pasivas de capital se reconoce que la pérdida de bienestar asociada a un impuesto sobre el ahorro no debe medirse por la disminución de su nivel actual sino por la reducción de consumo futuro que el ahorro actual podrá comprar, siendo por tanto significativamente mayor que la pérdida habitualmente estimada (Feldstein, 2006); y (b) con una tasa inferior sobre los dividendos distribuidos y las ganancias de capital se procura evitar ineficiencias en su localización. Por ejemplo, una alta tasa sobre los dividendos induce a no distribuirlos (efecto lock-in) y, en consecuencia: (i) genera pérdida de eficiencia en la selección de inversiones; (ii) desestimula la disciplina de los directivos, que tienen acceso privilegiado a financiamiento propio dado que la mejor alternativa es reinvertir la utilidad; y (iii) puede incluso llevar a una menor recaudación de la que se obtendría gravando la inversión (o el consumo) que el efecto lock-in impide (Feldstein, 2006).

21 Los intereses constituyen una transferencia que no genera valor agregado en caso de que tenga lugar entre residentes. Al no ser deducibles, la tributación pierde importancia al determinar la combinación financiera óptima. Probablemente, ésta sea una de las causas por las que nunca fue implementado.

22 Es fácil demostrar que, desde una perspectiva de ciclo de vida, este diseño grava el consumo. En efecto, un impuesto a los salarios durante todo el ciclo vital, suponiendo que no queda acervo de ahorro final, equivale a un impuesto al consumo en valor presente. En el caso de haber ahorro remanente, esta observación sigue siendo válida si se agrega un impuesto sobre herencias y legados. Más aún, opera como un IVA tipo consumo, basado en el principio de origen y calculado por el método de sustracción.

El impuesto uniforme fue introducido en 1994 en Estonia, país al que siguieron Lituania y Letonia, pero tomó relevancia cuando la Federación Rusa lo adoptó en 2001. Luego de 2004 se expandió a Eslovaquia, Georgia, Rumania y Ucrania. En rigor, la única semejanza relevante entre el impuesto uniforme de estos países y la propuesta de Hall y Rabushka es la existencia de una tasa única sobre los salarios. Por el lado de las diferencias, las hay, ante todo: i) en la forma de establecer el mínimo no imponible, ii) en que algunos han gravado las rentas de capital y otros no, y iii) en que todos han mantenido el impuesto tradicional a la renta de las empresas, y no necesariamente a la misma tasa que el impuesto sobre las rentas del trabajo.

Aun estando lejos de la propuesta de Hall y Rabushka, en especial en el impuesto a la renta empresarial, el impuesto uniforme que introdujeron estos países es más simple de administrar. Ahora bien, como señalan Keen, Kim y Varsano (2006), la mayor simplicidad no guarda relación con su estructura de tasa uniforme sino con el hecho de que definieron un mínimo no imponible alto, que dejó fuera del impuesto a un alto porcentaje de la población, y solo admitieron un limitado número de deducciones.²³ Finalmente, otro problema del flat tax es que la tasa única que permite mantener el nivel de recaudación anterior a su introducción puede resultar demasiado alta para las rentas de capital, en particular en países en desarrollo. Por lo tanto, el impuesto uniforme, como el sintético, puede desplazar el ahorro (fuga de capitales).

c. Impuesto a la Renta Personal Comprehensivo y Devengado (IRPF-CD): una propuesta para un impuesto en continua evolución

Contexto histórico

Como se vio, por un lado, la globalización promovió el libre comercio, por ende, los aranceles desaparecieron como pilar fiscal. Por otro lado, la integración económica, al ofrecer menos grados de libertad para diferenciarse con políticas comerciales, cambiarias y monetarias –la Unión Europea es el ejemplo extremo– presiona sobre la tributación a la renta como factor de competitividad que ofrece un país. Por lo tanto, la libertad de movimiento de capitales, la integración económica (a nivel regional) y la necesidad de atraer inversiones son tres factores clave que inciden en la tributación de las empresas y su deslocalización –e, inclusive, el surgimiento de la corporación sin nación o no ligada a un país con el que se identifica–.

Esto se viene expresando en diferentes mezclas de imposición a las rentas empresariales y de capital, incluyendo incentivos variopintos, que generan opciones de arbitraje muy importantes para la rentabilidad final. A nivel corporativo podemos citar la tax inversion²⁴, las reducciones abusivas del pago del Impuesto a la Renta de Empresas (IRE) por decisiones administrativas²⁵ o los vacíos en las legislaciones

23 Adicionalmente, debe reconocerse que son más sencillas las retenciones administrativas; se elimina el problema de exceso de progresividad antes señalado cuando se obtienen rentas irregulares; se reducen los incentivos para traspasar ingresos entre contribuyentes relacionados (cónyuges), aunque no desaparecen por completo debido a la existencia del mínimo no imponible; y, por último, si la tasa del impuesto a la renta de las empresas se iguala a la que grava las rentas del trabajo (como en la República Eslovaca y Rumania), desaparecen los alicientes a que las personas constituyan empresas para reducir la carga impositiva sobre sus actividades económicas.

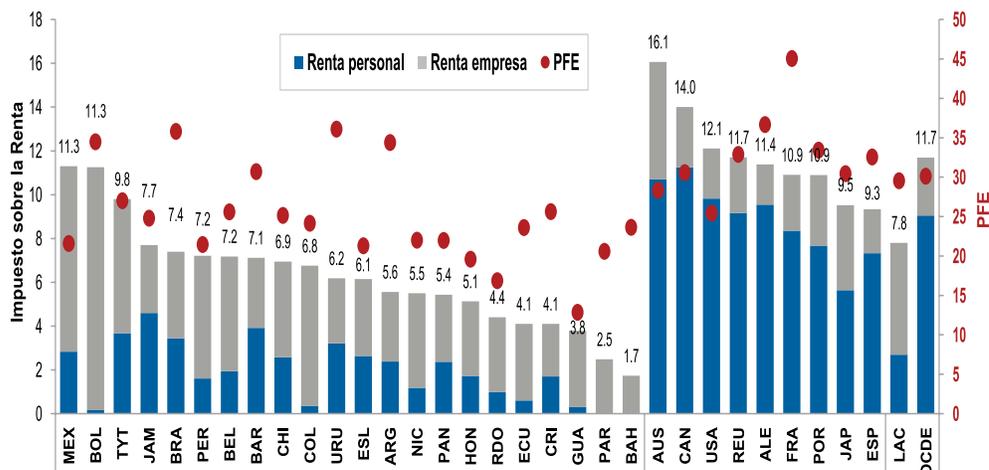
24 La tax inversion consiste en la reubicación del domicilio legal de una empresa en una jurisdicción de menor tributación a la renta o en un paraíso fiscal, manteniendo las operaciones más importantes en el país (original), de imposición más alta. En general, las empresas son originalmente de EE.UU. y efectúan compras de firmas relevantes en el mercado exterior, aunque de menor tamaño, mediante utilidades no repatriadas y deuda internacional.

25 Por ejemplo, la Comisaría de Competencia de la Unión Europea (UE) condenó decisiones administrativas tributarias de varios países por considerarlas ilegales y contrarias a la reglamentación europea sobre ayuda estatal permitida. Además, les ordenó recuperar impuestos impagos de empresas norteamericanas y europeas beneficiadas. (Esta situación tuvo su origen en la investigación periodística llamada “LuxLeaks” en 2014).

(loopholes)²⁶. En el caso de la tributación personal, la situación es peor porque la fuga del ahorro podría estar vinculada al lavado de dinero y el terrorismo.

Así, en números, de la gráfica 3 surge el claro estancamiento de la recaudación de IRPF como porcentaje del PIB en los países desarrollados, en alrededor del 10%, pese al aumento en la concentración del ingreso (Alvaredo et al, 2013), que discutiremos más adelante.

Gráfica 3: Impuesto sobre la Renta para Empresas e Individuos y Presión Fiscal Equivalente (PFE) - Países de ALC y la OCDE* (2013, % PIB)



* La OCDE excluye a Chile, México, República Checa, Estonia, Hungría, Israel, Polonia, República Eslovaca y Eslovenia.

Fuente: BID-CIAT (2015), OCDE, WEO.

En ALC la situación es mucho peor²⁷, porque el 10% más rico, que concentra cerca del 40% del ingreso, paga en promedio una indecorosa tasa efectiva del 2.3% en 2013 (Barreix, Benitez y Pecho, 2016). En tanto, en el IRE la recaudación es magra en casi todos los países considerados y, además, resulta llamativo que es menor en los países desarrollados, en los que apenas supera el 3% del PIB y menos de un décimo de la carga total.²⁸

A todo esto se ha venido reaccionando desde los poderes públicos, no siempre con sensatez ni homogeneidad. Por ejemplo, son bien conocidas las sanciones que aplicaron varias autoridades tributarias de los mercados financieros más sofisticados y controlados del orbe a algunas de las entidades mundiales en banca personal. Así, se llegó a enfrentamientos políticos y legales entre las jurisdicciones, varias de ellas centros financieros globales, lo cual provocó cambios (muy resistidos) en el secreto bancario en los cinco continentes. Esto sin contar las tragicomedias en los países más avanzados sobre compras de bases de datos o delaciones con ventaja, poco dignos de las finanzas y la tributación en el siglo XXI.

Pero este panorama se ha venido alterando profundamente en fechas recientes (Barreix, Roca y Velayos, 2016)²⁹. Y la nueva realidad nos permite aspirar a la implantación de un sistema automático

26 Uno de los mecanismos más frecuentes de aprovechamiento de vacíos o desajustes legales entre países es la utilización de los instrumentos híbridos entre matrices y filiales: por ejemplo, los contratos de cesión de capitales que, según las legislaciones, pueden calificarse de préstamo o de participación en el negocio. Por ello, las prestaciones en favor del cedente del capital pueden tener la naturaleza de intereses o de dividendos. Los primeros son deducibles de la base imponible del impuesto a la renta de la cesionaria como un gasto, mientras que la retribución del capital, en los países con sistema de exención (participation exemption), al provenir de una subsidiaria en el extranjero, no se gravan en el país de la matriz. Por tanto, tenemos una renta que ha dado lugar a una menor tributación en el país de fuente (donde el pago se consideró interés) sin una correlativa tributación en el país de residencia (donde se consideró dividendo).

27 Aún más, ALC tiene otros problemas estructurales: su ingreso personal financiero per cápita es, en promedio simple, menos de seis veces el de los países de la OCDE y tienen débiles marcos institucionales de administración tributaria en sentido amplio que incluyen además el poder judicial, registros de propiedad, etc. En adición, en su estudio de economía política para 50 países por el periodo 1990 a 2007, Ardanaz y Scartascini (2013) encuentran que: i) los países que históricamente tienen distribuciones desiguales de ingreso y riqueza tienden sistemáticamente a presentar altos niveles de “mala proporcionalidad legislativa” (la discrepancia entre la proporción de los asientos legislativos con la proporción de la población incluida en los distritos electorales) y ii) los altos niveles de “mala proporcionalidad legislativa” están asociados con bajos ratios de impuesto personal a la renta a PIB.

28 Debe destacarse que existen dificultades para tener precisión en la división entre el recaudo personal y el empresarial del impuesto a la renta. Adicionalmente y vinculado a lo anterior, en ALC se incluye en algunos países las rentas provenientes de recursos naturales que mantenían precios altos en 2013 mientras que los países de OCDE continúan en el proceso de salida de la “Gran Recesión” ocasionada por la crisis financiera internacional de 2008.

29 Esfuerzos recientes, que luego analizaremos, han conseguido alterar e incluso doblegar (en el mediano plazo) varias prácticas delictivas, ligadas a “la industria offshore” en sentido amplio, como ser los disfraces de trusts, testaferros y residencias falsas.

de intercambio de información financiera -premisa fundamental de nuestra propuesta- en combinación con una determinación más precisa de los beneficios de la renta empresarial por país. Se daría, por tanto, una paradoja interesante: si bien el capital es hoy más móvil que nunca a efectos financieros, su “trayectoria” a efectos fiscales sería conocida (trazabilidad). En resumen, el capital, y las rentas en general, pueden moverse pero no esconderse. Ésta es una diferencia fundamental respecto a la situación en el pasado, donde era tan cierta la movilidad del capital como desconocida su trayectoria tanto en lo financiero como en lo tributario, lo cual justificaba otras soluciones de imposición más simples y menos precisas.

Así pues, considerando esta nueva y prometedora realidad y los pobres resultados del Impuesto a la Renta, estamos proponiendo un Impuesto a la Renta Personal (IRPF-CD) comprensivo de toda la renta mundial del individuo, incluyendo la empresarial y de capital, sobre base devengada y en integración completa con el impuesto a la renta empresarial (IRE). Es decir, la aplicación efectiva y perfeccionada de la definición de Haig (1921) - Simons (1938) de renta como la suma de (i) el valor de mercado de los bienes y servicios consumidos y (ii) el cambio en el valor del patrimonio (derechos de propiedad) de la persona u hogar (núcleo familiar). El tratamiento tributario final de la renta mundial del individuo será el correspondiente al país de residencia. Es decir que un contribuyente puede decidir el cambio de localización de sus inversiones y éstas pueden, además, tener una tributación en fuente muy variable, pero al cierre del ejercicio toda la renta se debe integrar en la base imponible y tributar a las tasas del país de su residencia. Con este diseño, los movimientos a la búsqueda de una menor tributación en fuente sirven de poco (solo podría obtenerse una leve ventaja financiera).³⁰

Antecedentes técnicos recientes

Los dos desarrollos de diseño recientes considerados son el concepto de “renta atribuida” de la reforma chilena de 2014 (Jorrat, 2015) y la integración del IRPF con el Impuesto al Patrimonio para lograr una base única de todas las rentas del contribuyente (Díaz de Sarralde y Garcimartín, 2015). En Chile se estableció la imposición con base en “renta atribuida”: los dueños, socios o accionistas de empresas deben declarar como renta anual su participación en las utilidades (resultados) devengadas en las empresas, y no solo los dividendos o retiros percibidos. El objetivo de esa reforma era solucionar el problema doméstico originado en la brecha que existía entre la tasa del impuesto empresarial a la renta (20%) y la tasa marginal superior del IRPF (40%), que creaba oportunidades de arbitraje (remansando rentas en empresas) e incentivaba la elusión y la evasión.³¹

En el segundo antecedente, los autores integran el actual IRPF y el Impuesto sobre el Patrimonio en una base única. Operativamente, adicionan a las rentas tradicionales de trabajo y capital, una renta

30 Es justo reconocer que modificamos nuestra propuesta de diseño del tributo, considerando que planteamos el modelo semi-dual (Barreix y Roca (2007), con la participación de Velayos en varios artículos y reformas posteriores. La razón del cambio es la misma que ha estado detrás de nuestras propuestas anteriores: combinar pragmáticamente las virtudes teóricas del diseño con las posibilidades reales de su implementación. En concreto, ¿qué sentido tenía proponer el criterio de renta mundial cuando el casi nulo intercambio de información aseguraba su fracaso en la práctica? Por eso propusimos en su momento el criterio de renta “territorial reforzada” (Véase Barreix y Velayos, 2013). Por otro lado, ¿qué sentido tenía proponer la completa integración renta empresas-renta personas en épocas de secreto bancario (tributario) y “no-trazabilidad” de los rendimientos del ahorro, lo que llevaba a exonerar u otorgar tratamientos diferenciales a la mayoría de las rentas del capital? Por eso planteamos, en su momento, el impuesto semi-dual (cedular sí, pero a todas las rentas). Nótese, finalmente, que la propuesta de cobrar sobre lo devengado va más allá que el IRPF integral, que opta por gravar las utilidades realizadas y percibidas. En definitiva, creemos válido el concepto, discutiblemente atribuido a Keynes: “...cuando mi información cambia, yo cambio mis conclusiones. ¿Qué hace Ud., señor?...”. Y además cumplimos, con rigor, la frase de Montaigne: “...es el hecho que me contradigo fácilmente,(,,), pero la verdad, jamás la contradigo”.

31 En efecto, las cifras de varios estudios muestran que la mitad de las utilidades retenidas y con tributación pendiente no estaban invertidas en empresas productivas sino que se encontraban acumuladas en sociedades de inversión, es decir, ahorradas en instrumentos financieros. Por otro lado, había evidencias de una enorme evasión en retiros y dividendos. Asimismo, en adición a la complejidad de cumplimiento y de control de las rentas que se distribuían, las rentas originadas en capital empresarial soportaban una tasa efectiva muy inferior a la impuesta a las rentas del trabajo (Jorrat, op. cit.).

diferencial al patrimonio neto³², logrando así el tratamiento homogéneo de todas las fuentes de renta y evitando la doble imposición.

La estructura que proponemos toma el concepto de “renta atribuida” y lo generaliza a todas las rentas provenientes de la empresa y de otros vehículos de colocación del capital en forma pasiva³³, aplicándolo sin excepción, sean las rentas de fuente doméstica o del exterior. Asimismo, se adopta el concepto de renta global de base unificada de Díaz de Sarralde y Garcimartín (op. cit.) y se propone una base única –de rentas empresariales, de trabajo y de capital- pero sin considerar rendimientos fictos al patrimonio (neto) sino las rentas reales. En efecto, consideramos que gravando toda la renta puede omitirse gravar el patrimonio, que conceptualmente es el flujo neto de rentas futuras descontado por el valor tiempo del dinero y su riesgo correspondiente.

Si bien no forma parte de este estudio, es importante reconocer que un complemento apropiado al diseño de renta propuesto es un adecuado impuesto de herencias y legados que evite, al menos parcialmente, la injusticia intergeneracional inherente a una riqueza hereditaria.³⁴

Por último, como ya se mencionó, el desarrollo crucial para este diseño propuesto son los avances en la administración del impuesto dándole un enfoque internacional a una realidad de renta globalizada (y mundial). Esto se originó en el resurgimiento de la transparencia tributaria, en especial el intercambio (automático) de información tributaria y sus requisitos básicos: el levantamiento del secreto bancario y el conocimiento del beneficiario de la propiedad, impulsada por la creciente cooperación internacional y sus mecanismos de cumplimiento (enforcement).³⁵

Si bien la teoría es clara en cuanto a la superioridad de la renta mundial³⁶, hemos mostrado en estudios previos³⁷ que la renta mundial no se aplicaba en la práctica. De hecho, los conceptos de renta territorial y renta mundial hasta ahora son técnicamente imprecisos, en el sentido de que en la realidad no se contraponen en forma directa y antagónica dos formas o modelos de tributación sobre la renta. Más bien, diríamos que los países eligen un menú “a la carta” de tributación extraterritorial en función de tres ejes: (i) el tipo de renta (proveniente de una actividad económica o de una inversión patrimonial -denominada renta pasiva-) y la persona que la obtiene (sociedad o persona natural); (ii) factores como su tradición tributaria, el modelo económico del país, los avances de su administración tributaria y, sobre todo, (iii) el mencionado el nivel de transparencia tributaria efectiva a nivel mundial. De tal manera que, como se puede observar a continuación en “el espectro” (Diagrama 1, elaborado solo para rentas empresariales), casi ningún modelo es estrictamente territorial y, sobre todo, ninguno aplica, hasta la fecha, una tributación pura y absoluta sobre la totalidad de la renta mundial de sus residentes.

32 Los autores distinguen la rentabilidad ficta para: 1) el patrimonio productivo (bienes afectos a actividades económicas; bienes inmuebles y otros bienes arrendados; participaciones en fondos propios de entidades; etc.) y 2) el patrimonio improductivo (todo el capital situado en sociedades patrimoniales sin actividad económica, excluyendo la vivienda habitual). Adicionalmente, sustraen las deudas -para obtener un patrimonio neto- y luego, un mínimo no imponible.

33 Incluimos, por tanto, la renta derivada de las demás colocaciones del capital, como ser los Fondos o Sociedades de Inversión mobiliaria o inmobiliaria. Esto es perfectamente posible; bastaría con aplicar el llamado sistema de “reparto” a las rentas provenientes de vehículos de inversión colectiva e incluso de ciertos diseños de “seguros” (es decir, que los vehículos de inversión en cada ejercicio calculen e imputen a sus partícipes las ganancias derivadas de la colocación profesionalizada de las aportaciones –dividendos, intereses y ganancias netas de capital).

34 Por supuesto que también consideramos válido el impuesto a la propiedad (inmuebles y vehículos), que tienen conceptualmente un importante componente de servicios de uso (user charges) y que, en nuestro criterio, corresponde al ámbito municipal.

35 También deben mencionarse otros avances en el área informática como la factura electrónica, ya implementada en siete países de América Latina o el recibo electrónico de sueldos, en proceso de implementación en tres jurisdicciones. Éstos son avances fundamentales en el control tributario de la actividad económica doméstica. Y también será de gran utilidad cuando se instaure la factura electrónica internacional, un instrumento de control con múltiples aplicaciones, como la revisión de los precios de transferencia o el combate al fraude del “carousel” en el IVA de exportaciones entre los países de la Comunidad Europea.

36 La renta mundial (o universal) como base de la tributación tiene varias ventajas. En primer término, refleja mejor que la renta territorial la capacidad económica del contribuyente. Además facilita el cálculo de la base imponible pues permite considerar la sumatoria total de los gastos deducibles y los ingresos computables cualquiera que sea la jurisdicción donde cada uno de ellos se genera. Y, por último, frena automáticamente la “carrera al cero” (race to the bottom) entre jurisdicciones, pues cualquier reducción de la tributación en el país de origen de la renta implica un traslado de recursos fiscales al país de residencia de los propietarios (beneficiarios finales de la propiedad).

37 Véase Barreix y Velayos, 2013.

Diagrama 1: Espectro de Territorialidad y Renta Mundial Impuesto a la Renta de la Empresa



Código de países: PN: Panamá, SG: Singapur, GH: Ghana, NG: Nigeria, NI: Nicaragua, UR: Uruguay, FR: Francia, ES: España, CA: Canadá, GB: Reino Unido, US: Estados Unidos, JP: Japón, AR: Argentina, BR: Brasil.

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del IBFD Tax Research Platform.

En conclusión, si la transparencia tributaria fuese gestionada eficazmente, como la mayoría (relevante) de las jurisdicciones del orbe ha acordado, no habría argumentos administrativos para impedir la aplicación generalizada de los principios de renta mundial y global³⁸.

Estructura del Impuesto sobre la Renta Personal Comprehensivo y Devengado (IRPF-CD)

El IRPF-CD propuesto, que se presenta en el Diagrama 2, fue diseñado sobre las siguientes premisas:

- El sujeto pasivo es la persona física o el núcleo familiar si es permitido por la legislación nacional.³⁹ Los resultados fiscales empresariales⁴⁰ y las rentas de capital se integran a la base imponible. En el caso de contribuyentes no residentes no hay una diferencia significativa con los modelos vigentes, donde el impuesto a la renta de las empresas de su propiedad es definitivo. Similar tratamiento se aplicará para el resto de las rentas de capital de no residentes (remesas).
- Dado que se consideran en la base todas las rentas, sin excepción, se aplica la integración completa (full integration), es decir, se incluirán las rentas del trabajo, empresariales y de capital en la base imponible y se acreditarán los pagos efectuados por dichos conceptos, que se consideran como adelantos del IRPF-CD.

38 La renta mundial grava al contribuyente según su residencia y no según el lugar donde se encuentra la fuente de su renta. La renta global propone gravar todas las rentas, sin exonerar a algunas de ellas.

39 En su caso, será sujeto pasivo la sucesión personal hasta la determinación de herederos.

40 No discriminamos en el tratamiento de la actividad empresarial, es decir, todas las empresas son gravadas con independencia de su naturaleza jurídica, sean unipersonales, sociedades personales o de responsabilidad limitada, o corporaciones. Respecto a estas últimas, siguiendo a Avi Yonah (2014), existen tres visiones de la corporación: a) la que la considera una entidad artificial creada por el Estado y su orden jurídico; b) la que la considera una entidad real, como el individuo, compuesta de personas (sus recursos humanos) y, por lo tanto, distinta del Estado y sus propios accionistas; y c) la visión agregada que sostiene que la única función legítima de la corporación es la maximización de las utilidades de sus accionistas. Esta última es la que consideramos apropiada a los efectos tributarios.

- Se aplica el criterio de renta mundial, por lo que se integran en la base gravada de las personas físicas todas las rentas del exterior (similar tratamiento al de los numerales 1 y 2) y se acreditan todos los impuestos pagos por dichas rentas, incluidos los pagos para su repatriación.^{41, 42}
- En todos los casos, se aplicará el principio contable de lo devengado para la determinación de las rentas del ejercicio, excepto para las ganancias no realizadas por el aumento de valor bienes inmuebles u otros activos, acciones, patentes, etc.^{43, 44}
- En el caso de las empresas se aplicarán, cuando procedan, los criterios (y ajustes) previstos en las recomendaciones contenidas en el Plan de Acción del proyecto global preparado por OCDE con el apoyo del G20 denominado Base Erosion and Profit Shifting (BEPS, siglas inglesas de “erosión de la base imponible y el desvío de beneficios”). El objetivo de BEPS es combatir la elusión y contener la planificación fiscal agresiva que en la actualidad llevan a cabo grandes empresas multinacionales (EM), con el resultado de un muy importante ahorro de su carga fiscal, en detrimento de países emergentes y, por supuesto, también de los desarrollados. Para esto es crucial el continuo desarrollo de los mecanismos de determinación (desarrollo de las 15 Acciones, OCDE 2015b) de rentas país por país (country by country reporting).⁴⁵
- Puede considerarse una deducción, o un crédito por razones de progresividad, basada en el ahorro doméstico y/o internacional del contribuyente, con ciertas condiciones y/o restricciones, en consideración de los posibles efectos de la tributación a la renta sobre la decisión de posponer el consumo. Esta deducción se aplicará como un porcentaje del ahorro determinado del sujeto pasivo, incluyendo las utilidades no distribuidas del ejercicio. Esto puede considerarse tanto en general como, en especial, en el periodo de transición, o considerando las etapas del ciclo económico, o en determinadas condiciones particulares del contexto regional e internacional. Adicionalmente, puede considerarse, con limitaciones y condiciones, la canalización de ahorro a actividades, sectores o regiones (discutiremos la posibilidad de aplicarlo en la sección de eficiencia).

41 A este respecto, el marco tributario internacional podría condicionar la propuesta si el país tuviera firmados Convenios de Doble Tributación (CDT) con método de exención muy amplio, o para ciertas rentas en forma absoluta. En estos casos, para poder gravar esa renta quizá fuera necesario una renegociación del CDT. No obstante, la acción 6 de BEPS (ver numeral 5) prevé una solución cuasi-definitiva (a futuro) al proponer un nuevo párrafo al artículo 1 del Modelo de CDT, con la siguiente redacción: “3. Este Convenio no debe afectar la tributación, por un Estado Contratante, de sus residentes, excepto con respecto a los beneficios acordados bajo (...)” y enumera una serie de apartados y artículos que deben quedar salvaguardados por motivos técnicos pero que no cuestionan la esencia del nuevo enunciado, a saber, que un Estado puede gravar con entera libertad las rentas obtenidas por sus residentes (OCDE, 2015).

42 Adicionalmente, para una estructura societaria en varios niveles, y dado que el socio persona física debe atribuirse en el ejercicio la renta de todas ellas, puede ser importante el problema de la determinación e información sobre esa renta final cuando las sociedades utilicen métodos (aceptados) de cálculo consolidado de rentas que dificulten la obtención del valor final atribuible a un socio derivado de cada sociedad del grupo. Sin embargo, el problema puede hallar solución: a) cuando se perfeccione el sistema de informe “país por país” (country-by-country reporting) o b) simplemente porque el contribuyente está facultado para solicitar a las empresas de las que es socio ese valor que le resulta atribuible. Finalmente, debe insistirse en que, cuanto más perfeccionado y transparente sea el mecanismo de presentación de la información de las sociedades a nivel mundial (no solo a efectos tributarios), más sencillo será aplicar el IRPF-CD. En este sentido, iniciativas como el Sistema Internacional de Identificación de Entidades Legales (<http://www.leiroc.org/>) es un paso en la dirección correcta, que podría complementarse con otras informaciones de las sociedades en el futuro. Ver también la sección 5.5.

43 Existe la posibilidad de considerar en canastas separadas las rentas domésticas de las del exterior. Igualmente, podrían separarse las rentas (puras) de capital, tanto para las rentas domésticas como del exterior. En ambos casos, pueden argumentarse diferentes razones, como la no compensación dada la diferente naturaleza u origen. Estas razones pueden ser atendibles en diferentes casos; sin embargo, no son el objetivo de este análisis.

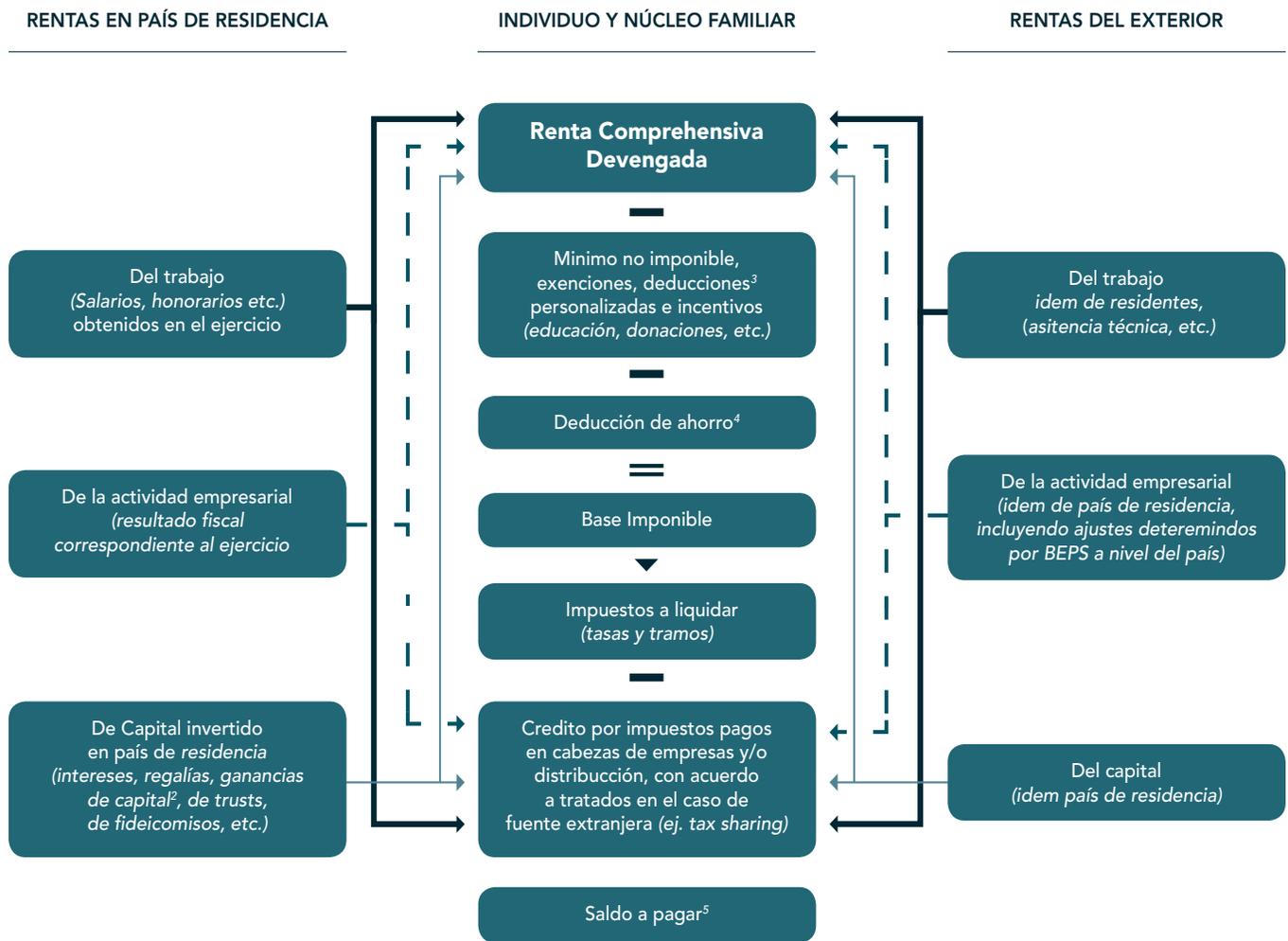
44 En el caso de vehículos de inversión que funcionan por el método de reparto, hay determinadas rentas (como la mayor valuación de las acciones cotizadas a fin de ejercicio o el mayor valor de inmuebles, siempre que no hayan sido realizados) que no se computan en el momento del reparto, y este sistema se debe mantener. También para la inversión directa de la persona física. Asimismo, puede haber matices en la determinación del valor a fin de ejercicio de los vehículos de inversión colectiva y, más aún, que algunas normativas no contemplan la normativa de “reparto” en su regulación tributaria. Pero, aparte de que sería aconsejable armonizar el cálculo de las bases imponibles para evitar situaciones de sobre o des-imposición, las normativas financieras de los vehículos de inversión colectiva establecen la necesidad de desglosar con claridad las fuentes de ingreso del ejercicio, de modo que no resulta tan difícil para un partícipe saber qué corresponde a “reparto” (o sea, intereses, dividendos o ganancias realizadas) y qué parte no lo es.

45 Para un análisis más detallado del contenido de BEPS, véase (Barreix, Roca y Velayos, 2016).

- También podría considerarse otorgar una facilidad de pago del saldo del impuesto con garantía, en cuotas y plazos a considerar, por una parte del ahorro doméstico y, opcionalmente, el generado en el exterior. Nuevamente, esta opción se basa en consideraciones del periodo de implementación pero, sobre todo, en función de otras situaciones, como la etapa del ciclo económico y/o la situación económica personal o nacional.⁴⁶

En la siguiente sección se analizará comparativamente el IRPF-CD con los diseños vigentes en relación a las características que debe tener un sistema tributario: suficiencia, neutralidad, eficiencia, equidad horizontal y vertical, así como viabilidad administrativa e institucional y capacidad de poder coordinarse con otras jurisdicciones.

Diagrama 2: Impuesto a la renta personal comprensivo y devengado, IRPF-CD⁴⁷



46 Adicionalmente, este mecanismo viene a mitigar uno de los problemas principales del Impuesto, conocido como el “problema del socio minoritario”: si un determinado año una sociedad decide no repartir dividendos, un socio minoritario (es decir, sin capacidad de influir sobre esa decisión) y con pocos ingresos diferentes a este dividendo podría encontrarse con dificultades de tesorería para hacer frente al pago del impuesto derivado de los beneficios de la sociedad, que no ha recibido todavía.

47 1 Incluye los ajustes correspondientes, por ejemplo, incentivos fiscales a la empresa, pérdidas de ejercicios anteriores, correcciones tributarias, etc. 2. Ganancias económicas del capital por venta de activos (por ejemplo, empresas o cuota partes, títulos valores, bienes muebles o inmuebles) considerando el costo de adquisición e inversiones posteriores y en su caso los resultados fiscales por los que se hicieron pagos de impuestos en ejercicios anteriores, ajustado por inflación. 3. Deducciones según la legislación nacional. Es recomendable la aplicación del método decreciente en base y/o de tramos tipo cero, inclusive para el mínimo no imponible. 4. Posible deducción de ahorro. 5. Posible financiamiento fiscal.

d. Principales atributos técnicos del IRPF-CD

Suficiencia

En los años de la “Gran Recesión”, el endeudamiento creció muy significativamente en las economías más desarrolladas (gráfica 4); cinco de cada seis naciones tiene déficit fiscal.⁴⁸ Por lo tanto, es muy clara la necesidad de mayores recursos públicos en las economías más grandes del mundo. Por su parte, todos los países de ALC, sin excepción, experimentaron déficit fiscal en 2015. La situación económica y fiscal, que venían en franco declive, se han deteriorado gravemente para muchos países, particularmente en América del Sur, con el fin del llamado “superciclo” de las commodities. Además, la mayoría de las naciones desarrolladas, y un buen número de las que están en desarrollo, sufrirán en las próximas décadas un paulatino envejecimiento de la población. En consecuencia, habrá presión sobre el financiamiento público debido al creciente gasto en salud y pensiones.

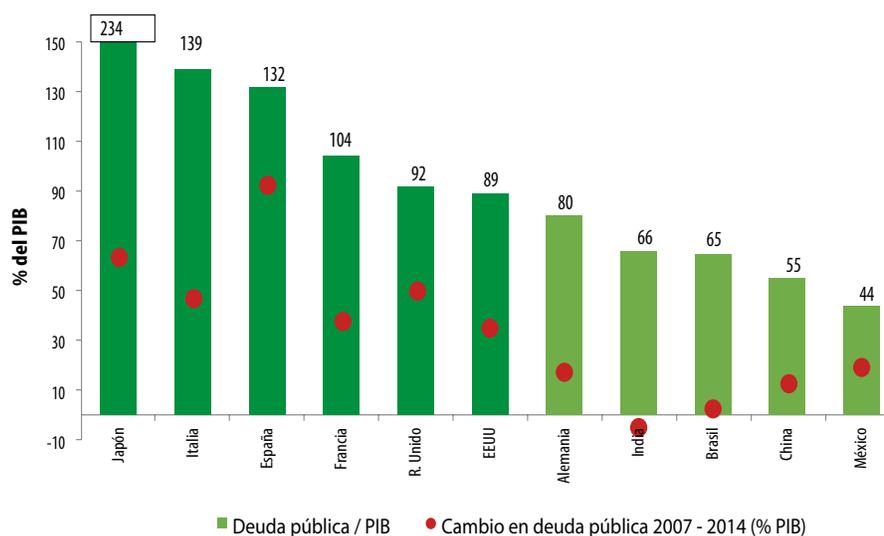
Como corolario, es necesario un sistema de imposición que permita afrontar todos estos requerimientos en el futuro. A su vez, la carga fiscal sobre los salarios, considerando el impuesto a la renta y las contribuciones a la seguridad social, es muy alta: en los países de la OCDE alcanzó, en promedio, el 36% del costo salarial total en 2013-2014, y en ALC alcanzó 21.7% en 2013.⁴⁹ Por lo anterior, será necesario un aumento en la presión fiscal sobre otras bases, en especial las rentas empresariales y las de capital.

En este escenario, el IRPF-CD, al gravar todas las rentas en base única, y por el monto devengado, es el que tiene mayores posibilidades de ampliar la base imponible. Además, el IRPF-CD no concede reducciones de tasas como las que se otorgan, casi universalmente, a las rentas puras de capital. Tampoco permite el diferimiento o exoneración con que se beneficia a las rentas obtenidas en el exterior a través de personas jurídicas o vehículos de inversión.

Neutralidad

Sin lugar a dudas, el IRPF-CD presenta el mayor nivel de neutralidad de los diseños aplicados para la determinación del tributo. En efecto, integra en una única base imponible todas las rentas, cualquiera

Gráfica 4: Deuda pública (2014) y cambio en la deuda pública (2007 - 2014)



Fuente: McKinsey Global Institute (2015)

48 OECD (2016). <https://data.oecd.org/gga/general-government-deficit.htm>

49 Taxing Wages 2014 - 2013 OECD (2015a) and Taxing Wages and Informality in Latin America and the Caribbean (2016). En la OCDE, la carga promedio del impuesto personal a la renta alcanza el 13.4%, en tanto en ALC es tan solo 0.3%. Esta diferencia explica más del 90% de la diferencia entre ambos grupos de países.

sea su origen (domésticas o extranjeras), cualquiera sea su tipo (capital, trabajo e inclusive renta de la tierra), cualquiera sea quien la generó (personas físicas o núcleos familiares, personas jurídicas u otros “vehículos”, sin importar su naturaleza).

Adicionalmente, utiliza el método del devengo tanto para la determinación de las rentas personales como de las empresariales, equiparando la unidad de tiempo de generación y acercándola al momento de su obtención económica.

Finalmente, todas las rentas del contribuyente se gravan sin excepciones y a la misma alícuota porque, como se discutió, las rentas pueden moverse pero no esconderse- y sin doble tributación -porque se reconocen todos los créditos domésticos e internacionales-.⁵⁰

Eficiencia

Aunque la eficiencia es un concepto distinto y más complejo que la neutralidad⁵¹, la casi completa neutralidad del IRPF-CD establece a priori una ventaja frente a sus modelos antecesores también en términos de eficiencia.

Entre los impactos del impuesto a la renta personal, el más conflictivo es su efecto sobre el ahorro, considerado como la disyuntiva de consumir ahora vis a vis el consumo futuro. Dado que el IRPF-CD aplica el concepto de “renta atribuida”, también consideraremos el efecto en el ahorro empresarial.

Los tratamientos al ahorro en los diseños de impuesto a la renta vigentes no son neutrales ni a lo largo del tiempo ni para las diferentes clases de activos. También es reconocido que todo impuesto a la renta personal puede afectar la decisión de ahorrar; esta propuesta no será la excepción.

Sin embargo, existen algunas características del IRPF-CD que permitirían morigerar ese efecto. Primero, la ampliación de la base, al incluir las utilidades no distribuidas, puede tener un efecto positivo si se acompaña de una rebaja de tasas para una base global del impuesto. Sin embargo, podría argüirse que las tasas sobre rendimientos de capital suben, afectando al ahorro. No obstante, esto se pone en duda en los últimos estudios del tema. Por ejemplo, Yagan (2015) analizó la importante rebaja de la tasa sobre dividendos en Estados Unidos en 2003 utilizando declaraciones juradas de IRE de 1996 a 2008. Encontró que no se afectó ni la inversión ni los salarios. Esto implicaría que la rebaja de tasa no impactaría tan significativamente el costo del capital y/o que el costo del capital tendría menor influencia sobre la inversión de lo esperado. Por ende, gravar las rentas puras de capital a tasas mayores que las ventajosas vigentes en casi todos los países -y asumiendo que los dividendos y las ganancias de capital son percibidos por los deciles más ricos, que serán alcanzados por las tasas más altas del IRPF-CD-, la inversión no se afectaría significativamente y, por tanto, tampoco el ahorro de las empresas.

Adicionalmente, la tasa final que surge de la aplicación combinada de la tasa del impuesto a la renta empresarial (corporaciones) y la tasa marginal superior de impuesto personal en la distribución de utilidades domésticas a un residente, alcanzó un promedio simple de 49.1% en el 2000 y 41% en 2011 para los países de la OCDE (2011). Para Estados Unidos, Alemania, Francia y el Reino Unido, superaron el 50% en 2011.⁵² Esto indica que existe la posibilidad de ampliar la base de IRPF-CD incluyendo las utilidades empresariales no distribuidas y, a la vez, reducir la tasa marginal de

50 No obstante, debería preverse un tratamiento favorable para el ahorro previsional (véase, más adelante, sistema EEG). Esto no solo porque es una asentada tradición, sino por las ventajas de suficiencia (permitiría el gravamen de rentas más adelante, con la mayor presión generacional), eficiencia (fomenta el ahorro y evita la “miopía económica”) y equidad (las rentas del trabajo, o rentas “no fundadas”, serían las grandes beneficiarias de este tratamiento diferido). Además, se gravaría a estas personas menos, pues sería cuando baja su nivel de ingresos al dejar la vida activa, de modo que su tributación de “ciclo vital” se vería equilibrada.

51 Resulta muy difícil medirla en todos sus efectos, tanto en estática comparativa como mediante modelos de equilibrio general.

52 En tanto, solo para efectos comparativos con el factor trabajo, en 2010 la tasa marginal superior de impuesto a la renta personal aplicable a los salarios para individuos solteros promedio para la OCDE alcanza una cifra similar, 41.5%.

este tributo sin perder recaudación; sobre todo considerando que las tasas de rentas de capital son significativamente más bajas, aproximadamente 19% (OCDE, 2011), y que existe un importante efecto de utilidades del exterior no gravadas, ya sea por la exoneración (territorialidad) que predomina en la Unión Europea o por las utilidades no repatriadas a los Estados Unidos para evitar ser gravadas. Más aún, es predecible (como se analiza en la sección de equidad) que esta situación sea positiva para los contribuyentes de clase media, cuya tributación efectiva final bajaría con la disminución del marginal, en detrimento de las grandes fortunas, que inevitablemente soportarán este tributo sobre lo que ahora pueden diferir.

Un segundo factor que permitiría moderar el efecto del IRPF-CD es otorgar una deducción, o un crédito para mayor progresividad, (premio) por ahorro⁵³ (ver Diagrama 2) tanto a la reinversión empresarial como por el diferimiento de consumo personal -por aumento de ahorro, incluyendo el previsional voluntario-⁵⁴. Esta deducción podría ser aplicada en diferentes formas.⁵⁵ Primero, podrían considerarse límites y restricciones que definan su base ya sea como un porcentaje de la renta neta o por tipo de renta, sea de capital o empresarial. Segundo, pueden considerarse diferentes condiciones dependiendo de si la deducción por ahorro afecta solo al generado por actividades (rentas) domésticas o de fuente extranjera.⁵⁶ Por último, también podrían considerarse ventajas específicas para sectores o regiones prioritarias para la estrategia de desarrollo del país.⁵⁷ Es importante notar que esta medida, la deducción por ahorro, es una posibilidad que requiere un estudio más detallado y, sobre todo, debe tener en cuenta las características de cada jurisdicción.

Con respecto al ahorro empresarial, la clave para no tener un efecto diferencial con los diseños vigentes es mantener la tasa del IRE y la tasa marginal superior del IRPF-CD dentro de un rango relativamente estrecho. De ser la tasa marginal superior del impuesto personal significativamente más alta, la aplicación de la “renta atribuida” sin que se hubieran distribuido las utilidades del ejercicio podría crear un problema financiero al contribuyente (véase a este respecto la nota al pie número 53).

Finalmente, la nueva forma de liquidación no altera, como hemos mencionado, el tratamiento de las pensiones ni del seguro de vida equivalente, cuyo tratamiento especial⁵⁸ puede mantenerse. Tampoco altera la selección del tipo de ocupación del contribuyente, ya que puede aplicarse esta estructura promediando las rentas anuales (income averaging) tanto hacia atrás (pasado) como hacia adelante (futuro) cuando exista un período de ingresos extraordinarios.

Equidad horizontal y vertical

En términos de equidad horizontal, el IRPF-CD tiene ventajas sobre cualquiera de las estructuras predecesoras pues grava todas las rentas -aplicando efectivamente la definición de Haig-Simons- y

53 De alguna manera se intenta morigerar la doble tributación imputada por Fischer (1942) que impulsaba el consumo y el ocio sobre el ahorro y el trabajo y la iniciativa empresarial.

54 Este crédito podría acercarse al IRPF-CD al impuesto progresivo al gasto (consumo) de Kaldor (1955) quien sostenía que este tributo reflejaba mejor de la capacidad contributiva que el impuesto a la renta. Sin embargo, es claro que el consumo, sea el contribuyente ahorrativo o dispendioso, no refleja su capacidad de pago. El argumento de Kaldor que la sociedad debía preferir a quien aporta a la riqueza respecto a quien la retira, no cambia el argumento. Más relevante aún es que el impuesto al gasto es regresivo debido a que la exención al ahorro favorece a los ricos quienes están en mejores condiciones para ahorrar. El argumento del autor de aplicar tasas muy progresivas al gasto no resuelve esta crítica. Sin embargo, el impuesto tiene el mérito de ser muy efectivo como instrumento de control de la inflación. De la misma forma, es evidente que no tiene el poder de estabilizador automático del impuesto a la renta que en el IRPF-CD se refuerza con el manejo del crédito por ahorro en las distintas fases del ciclo.

55 E incluso podría tratarse de un crédito en vez de una deducción para favorecer la progresividad.

56 Poniendo en este caso cuidado en que la configuración de la deducción no genere discriminaciones que pudieran contravenir compromisos internacionales del país, como los Acuerdos de la Organización Mundial del Comercio (OMC), o más particularmente en una unión económica u otros acuerdos de libertad de movimiento de capitales.

57 Ver nota al pie anterior.

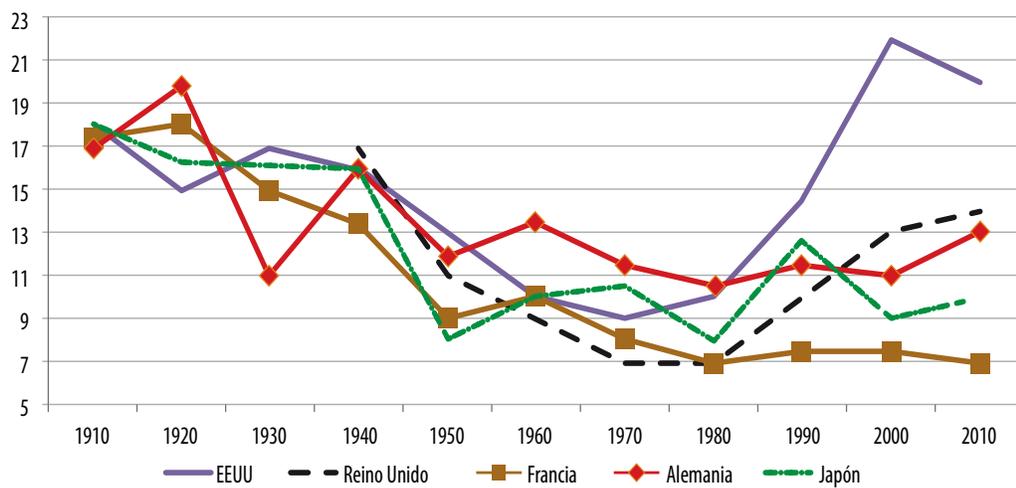
58 En general, el tratamiento es EEG: i) exonerado por la deducción del impuesto a la renta de las contribuciones a los fondos de pensiones, con ciertas limitaciones, ii) exonerado el rendimiento de la inversión de dichos fondos, y iii) gravado cuando se hacen efectivas las contraprestaciones en el periodo de retiro.

les otorga el mismo tratamiento -en particular el mismo tratamiento temporal (timing), aplicándoles el método (contable) del devengado-. Al liquidarse la suma de todas las rentas en una base única, al mismo tiempo y sin privilegios de tasas diferenciales a algunos tipos rentas como las de capital, o de ciertas formas jurídicas o discriminadas por territorialidad, se logra que los contribuyentes con iguales ingresos tengan efectivamente el mismo tratamiento fiscal.⁵⁹

En lo que respecta a la equidad vertical, resulta complejo comparar una propuesta aún no completamente definida con las alternativas de al menos cuatro esquemas diferentes: integral, uniforme, dual y semi-dual. Sin embargo, sí es válido considerar la necesidad de impulsar tributos que colaboren a mejorar la distribución del ingreso, en especial por la tendencia y la perspectiva futura de incremento de la desigualdad.

Recientes estudios han identificado la tendencia, en especial en los últimos 35 años, a la concentración del ingreso, como muestra la gráfica 5. Esto se acompaña de una propensión a la concentración de la propiedad, excepto entre la I Guerra Mundial y los años 80s. En efecto, en su seminal análisis histórico y estadístico de dos siglos y medio sobre la concentración de la riqueza y su distribución geográfica, Piketty (2014) argumenta que cuando la tasa de rendimiento promedio del capital crece más rápido que la economía, la desigualdad aumenta. Para evitar esta tendencia inherente del proceso capitalista, que acarrea una fractura social, propone impuestos muy progresivos sobre la renta y también a la propiedad, aunque esto último sea técnicamente más controversial y complejo.

Gráfica 5: Participación en el ingreso del 1% más rico - Países seleccionados* (% del PIB)



Fuente: Alvaredo, Atkinson, Piketty y Saez (2013)

* EEUU incluye ganancias de capital. Alemania las incluye desde 1950 y Japón desde 1947..

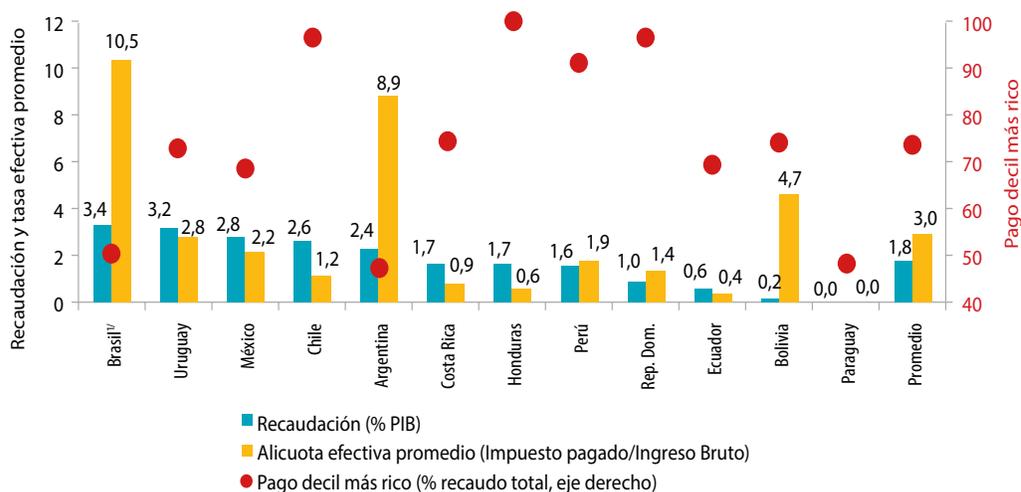
Adicionalmente, la reacción de los gobiernos ante la globalización ha sido otorgar generosos incentivos tributarios para la atracción y retención (miedo a la fuga) de inversiones, en especial de las empresas multinacionales o multi-regionales, que son los agentes económicos cruciales en la movilidad del capital empresarial (Tanzi, 2000). Estas políticas amplificaron a escala internacional el potencial concentrador del ingreso y la riqueza.

59 Es justo reconocer que, ante el aumento de las tasas marginales que se verificó en los primeros 20 años de la masificación del impuesto a la renta personal, en los años 40, el tributo se llenó de exenciones y deducciones con el objetivo de evitar posibles impactos negativos en el ahorro, la oferta de trabajo y la inversión de riesgo. El continuo uso, y abuso, de exenciones en el impuesto por “externalidades” sociales (educación, donaciones, etc.) y de “fomento al ahorro” (desde el uso de la vivienda propia a las inversiones de prioridad estratégica) más los “incentivos a la inversión” en el impuesto a la renta empresarial (desde vacaciones tributarias a deducciones de todo tipo), terminaron tergiversando la definición amplia de renta de Haig-Simons. Como consecuencia, también se adulteraron la equidad (horizontal y vertical) y, sobre todo, la simplicidad del tributo (Barreix y Roca, 2010). Esta situación continúa hasta nuestros días, aunque amortiguada con los diseños uniformes y duales, pero no puede ser atribuida a las estructuras del impuesto sino a su inadecuación a la realidad.

Aunque la globalización ha favorecido el crecimiento de las clases medias en varios países en desarrollo, también ha afectado a las naciones desarrolladas por la “tercerización” al exterior de algunas actividades, en especial las de bajo nivel tecnológico. Inclusive, las políticas recientes para paliar la Gran Recesión que se inició con la crisis financiera de 2008⁶⁰ han concentrado aún más el ingreso en los países desarrollados. El rescate del sector financiero implicó prestar a tasas de largo plazo inusualmente bajas (quantitative easing), que impulsaron el crecimiento bursátil (burbuja mundial de activos) y favorecieron el desendeudamiento empresarial, aumentando así por partida doble el patrimonio de sus propietarios.⁶¹ Por ejemplo, en Estados Unidos, los 3 percentiles de mayor riqueza (total) pasaron de poseer un 51.8% de la misma en 2007 (pre-crisis financiera) a 54.4% en 2013, mientras que la típica familia declinó su ingreso en un 5% y su patrimonio en un 2%.^{62, 63}

Adicionalmente, la sinergia entre la tecnología y la globalización está cambiando la forma de trabajar y genera el riesgo de aumentar la precariedad laboral, en especial para los ciudadanos con bajo nivel educativo, contribuyendo a incrementar la desigualdad. En nuestra región la situación es aún más compleja: la combinación de baja productividad e informalidad propicia el mantenimiento de los trabajadores en la pobreza. Como corolario se consolida la desigualdad estructural de nuestras sociedades. Para contribuir a contrarrestar esta tendencia, nuestros países deberían reforzar la imposición personal a la renta, que en la actualidad presenta niveles de recaudación y cargas efectivas penosamente bajas (véase gráfica 6), para incrementar los recursos disponibles para la infraestructura social y aumentar el impacto redistributivo.

Gráfica 6: Impuesto sobre la Renta Personas Físicas: Recaudación, tasa efectiva y participación en la recaudación del decil más rico; países seleccionados ALC, 2013



Fuente: Barreix, Benítez y Pecho (2016)

* La distribución del ingreso en Brasil fue elaborada con base en salarios mínimos y no ordenada por deciles.

60 A cuarenta años del colapso del sistema de Bretton Woods (1968-1971), que supuso el abandono de los tipos de cambio fijos y la conversión de las autoridades monetarias como fiduciarias con el potencial de imprimir sin respaldo.

61 Adicionalmente, a la crisis financiera de 2008 siguió la Gran Recesión con su débil y parsimonioso nivel de actividad con bajo impacto en la recuperación de empleos e ingresos. Por tanto, el desempleo por periodos extensos, o las remuneraciones muy bajas por trabajos temporales, están impulsando la consideración de un ingreso mínimo (o un impuesto a la renta negativo).

62 El 20% más acaudalado poseía 45% de la riqueza total en 1989 (Board of Governors of the Federal Reserve System, 2013 Survey of Consumer Finances. <http://www.federalreserve.gov/econresdata/scf/scfindex.htm>).

63 También debe consignarse que si bien la participación del percentil más rico en la recaudación del impuesto a la renta personal de EEUU aumentó de 19% en 1980 a 38% en 2012 del total pago, su participación en el ingreso creció significativamente más, pasando de 8.5% en 1980 a 22% en 2012, lo que supone tasas medias inferiores (<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/soi-a-ints-id1506.pdf>).

Dicho esto, no por evidente debe dejar de resaltarse que el fenómeno de la desigualdad es de extrema complejidad y su abordaje no puede ser limitado a la política tributaria, ni siquiera a la fiscal⁶⁴, sin tener en cuenta las políticas de ingreso, laborales, de competitividad, sociales, etc. Además, deben tenerse en cuenta restricciones de economía política, en las que conviene detenerse a continuación.

En los modelos de economía política es evidente la influencia de la movilidad del capital. Un ejemplo relevante es su consideración como condición adicional al Teorema del Votante Mediano, que postula que el voto de la mayoría coincidirá, bajo ciertas premisas, con el del votante mediano. Esta condición adicional sostiene que, mediante la fuga de capitales, los sectores más ricos de una sociedad eluden los impuestos⁶⁵ y la confiscación y, a su vez, el proceso democrático evita que se le oponga un grupo de presión poderoso, de lo cual resulta la convivencia de la democracia formal y la regresividad tributaria (Mahon, 2016). Este proceso es patente en países en desarrollo, que tienen una muy pobre capacidad de recaudar. Por su parte, la ventaja institucional de los países desarrollados para obtener recursos y mantener el nivel de gasto de bienestar, se intenta reforzar con el proceso de transparencia tributaria iniciado en 2008.

Paralelamente, se consolida la percepción cultural de que la asimetría de información producto de la opacidad tributaria internacional genera un tratamiento desigual entre los ciudadanos. Los contribuyentes de menores ingresos, que en las economías avanzadas están soportando las políticas de austeridad posteriores a la crisis financiera de 2008 y que en los países en desarrollo están sufriendo los ajustes de demanda derivados de la reciente baja de las commodities, son alcanzados por el impuesto a la renta personal, contribuciones a la seguridad social y todas las cargas indirectas. En tanto, los más pudientes, con asesores profesionales y acceso a jurisdicciones opacas, pueden reducir u ocultar sus activos y rentas, de los que, incluso, se sospecha que no fueron habidos lícitamente. Así, la falta de transparencia fiscal pone en tela de juicio a la economía abierta de mercado por injusta, y a la propia democracia por incompetente para abordar la desigualdad estructural.

Consideremos ahora la otra gran vertiente de la economía política, que complementa y compite a la vez con el Teorema del Votante Mediano: el pacto fiscal (CEPAL, 2015). El enfoque del Contrato Social (pacto fiscal) plantea que los gobiernos pueden cobrar impuestos si los contribuyentes confían en que se les compensará con la provisión un bien público (en sentido amplio). Esta compensación por la imposición, que opera en forma similar al principio del beneficio, puede ser directa -desde el subsidio a un bien o servicio específico- o indirecta -como la seguridad de los derechos de propiedad o la satisfacción nacional de la eliminación del analfabetismo-. Este acuerdo o consentimiento a la tributación por parte de la ciudadanía y los grupos de poder presenta dos problemas relevantes. Primero, lograr una percepción común sobre la definición de los bienes públicos “compensatorios” a recibir y, segundo, la capacidad administrativa (institucional) del país tanto para proveerlo adecuadamente como para recaudar eficazmente. Dicho esto, es probable que la globalización haya diluido o difuminado los objetivos nacionales que definen una mezcla de bienes públicos de consenso ante crisis sociales o de política exterior, y con ello se hayan desarticulado los nexos (intereses comunes) entre los colectivos que trenzan los pactos (contrato social) forjando un cerno de valores político-culturales que suelen acompañarse de un componente fiscal.⁶⁶

64 Si bien diversos estudios empíricos resaltan la superioridad redistributiva del gasto público, en particular del gasto público social, es un error devaluar el potencial redistributivo de los impuestos dado su doble impacto: directo -gravando proporcionalmente más a los sectores con mayor capacidad de pago- e indirecto -como fuente de financiamiento del gasto público progresivo y redistribuidor-. Al respecto, véase la serie de Estudios de Equidad Fiscal del BID (Barreix, A., Roca, J. y Villela, L. (2006); Barreix, A.; Bès, M. y Roca, J. (2009) y BID (2010) y más recientemente Lustig (2015).

65 También evitan impuestos progresivos sobre su ingreso y riqueza presionando por su sustitución por impuestos al consumo o al factor trabajo, por incentivos al ahorro y la inversión, usando mecanismos de elusión y, si no existe una buena administración tributaria, directamente evadiendo.

66 Ejemplos de esto pueden considerarse desde la Constitución de los Estados Unidos, primera democracia representativa moderna que acordó en materia fiscal que no habrá imposición sin representación, a los Pactos de la Moncloa en España para la consolidación de la democracia y el ingreso a la Comunidad Europea, donde se convino aumentar la carga tributaria (y mejorar su administración), entre otras medidas.

En este complejo escenario, el IRPF-CD está en mejores condiciones que los diseños actuales del impuesto a la renta para abordar la problemática de la creciente desigualdad. En efecto, la base imponible del IRPF-CD será más amplia pues gravará todas las rentas: no solo las del trabajo sino también las del capital (que ahora serán trazables en virtud de acuerdo entre las jurisdicciones y las mejoras tecnológicas), no solo las domésticas sino también las del exterior (que también serán conocidas). Estos cambios seguramente repercutirán sobre los sectores de más altos ingresos, que son quienes perciben la mayoría de las rentas del capital y del exterior. Adicionalmente, el IRPF-CD gravará las rentas devengadas, lo que igualmente puede estimarse que repercutirá sobre los sectores de más altos ingresos, que son los que tienen la posibilidad de diferir la realización de ganancias, tanto por su poder económico como por sus posibilidades de planear estrategias de elusión o evasión.

Simplicidad, viabilidad administrativo-institucional y “coordinabilidad” en el IRPF-CD

Dado que es casi imposible evaluar con objetividad la deseable propiedad de simplicidad de un sistema tributario, en especial para el impuesto a la renta, discutiremos la viabilidad y la “coordinabilidad” del mismo.

La reforma chilena fue duramente criticada por considerar la aplicación de la “renta atribuida” a nivel nacional, que es uno de los puntales del IRPF-CD. Se argumentó la dificultad administrativa de liquidar el impuesto –la imposibilidad, según sus detractores- por la complejidad de la determinación de la renta de sociedades entrelazadas y/o por la difícil trazabilidad de las rentas y, además, por su expresión en valores fiscales. Este argumento es fácilmente rebatible. Dado que las normas tributarias tienden en casi todas las jurisdicciones a ser casi idénticas a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), no poder realizar la liquidación del impuesto en un plazo prudencial supondría que el contribuyente es incapaz de conocer su renta, es decir, cuánto gana o perdió, en qué y dónde. En definitiva, que no es capaz de gestionar sus activos.

Es verdaderamente difícil concebir que en pleno siglo XXI no pueda liquidarse un impuesto, no solo por el arsenal de tecnología de la información al alcance de cualquiera sino por los ejércitos de asesores contables, fiscales y financieros disponibles. Más aún, ¿cómo se puede entonces justificar el enorme desarrollo de la banca personal global o de las firmas de asesoramiento financiero, incluso a través de la web?!; ¿o el éxito de los private equity funds o las family offices, que tienen más de cien años desde que nació la primera para la familia Rockefeller? La debilidad del argumento es inversamente proporcional a la resistencia que presentan estas entidades a un impuesto a la renta y, sobre todo, a uno global.

Una respuesta similar se aplicaría a la supuesta complejidad de aplicar BEPS a nivel de la empresa. El argumento es el mismo, con el agravante de que la forma de liquidación del IRE no ha variado sustancialmente en más de un siglo. Entonces, si no pueden liquidar sus impuestos e informarlo a sus propietarios, ¿cómo pudieron crecer las empresas multinacionales y los fondos globales?, ¿sin valorar sus resultados y patrimonio?, ¿sin evaluar su desempeño y posibilidades futuras en cada país? Del mismo modo, sería un sinsentido la expansión de las firmas de asesoramiento contable y de gestión de cartera en todo el mundo. Esto explica su resistencia a BEPS. No parece razonable pensar que un impuesto que funcionaba cuando el mundo casi carecía de electricidad no pueda ser administrado cuando se está imponiendo la declaración electrónica.

No obstante, es evidente que ni BEPS ni el IRPF-CD serán fáciles de implementar y habrá errores y soluciones aproximadas. Inclusive su sola proposición ha generado discusiones por las nuevas alternativas de asignación de la renta consecuencia de su futura implementación.⁶⁷

La transparencia nivela (level the playing field) a las administraciones tributarias respecto a las empresas multinacionales -sus asesores y propietarios- en términos de la asimetría de información con que la globalización beneficiaba a estos últimos. Además, éste es un objetivo de las ciencias sociales, y en especial de la contabilidad, que intentan reflejar y conocer la realidad con la mayor precisión posible.

En definitiva, sustituyendo los modelos vigentes por el propuesto, pueden ahorrarse i) los colosales costos de (in)cumplimiento consecuencia de las acrobacias tributarias (tax gimmicks), incluyendo los ejércitos de asesores, ii) los costos de control de las administraciones y iii) quizás el mayor costo, que proviene de la economía política: la percepción de un sistema tributario injusto en una democracia moderna.

Una segunda cuestión para analizar la viabilidad de la propuesta es la institucionalidad (internacional) necesaria para su aplicación. Existen antecedentes de cooperación internacional en la materia, exitosos aunque perfectibles; por ejemplo, la institucionalidad marco para el desarrollo de la liberalización comercial con apoyo de los acuerdos multilaterales. En la práctica, estos acuerdos fueron también de naturaleza tributaria ya que supusieron la sustitución de aranceles por el IVA, mayoritariamente, e impuestos específicos. Las varias “Rondas”, desde la primera del GATT (General Agreement on Tariffs and Trade) en Ginebra en 1947 a la actual de la OMC, constituyen el marco institucional para la aplicación (enforcement) de los acuerdos, que rigen desde las denuncias a la implementación de las sanciones por incumplimiento con probada seguridad jurídica.⁶⁸

En breve, los países se comprometieron a la aplicación de normas al comercio que causaron (y causan) fricciones no solo entre ellos sino también entre empresas y colectivos de la sociedad civil. Estas normas se han venido cumpliendo mediante una importante dosis de cooperación, materializada en negociaciones con una perspectiva de largo plazo. Inclusive, las regulaciones en estos foros internacionales afectan a ámbitos como el impuesto a la renta a las zonas francas industriales, la normativa de medioambiente y la propia administración de las aduanas que involucran el uso de instrumentos y aplicación de prácticas en cambio constante.

En el caso de la transparencia tributaria, del intercambio de información y ahora de BEPS, las naciones del G20 y la OCDE son claramente las pioneras. Sin embargo, la experiencia parece indicar que el éxito en este primer grupo puede impulsar una mayor democratización del proceso para catalizar y consolidar, más profundamente y en más jurisdicciones, los desarrollos futuros. Asimismo, creemos también que las organizaciones multilaterales, bilaterales y no gubernamentales deben apoyar este proceso hoy liderado por la OCDE. Todos estos participantes (stakeholders) necesariamente deberán cooperar para poder enfrentar fortísimos intereses opuestos como los citados anteriormente y solucionar las formidables complejidades técnicas de la implementación de la claridad tributaria.

67 Como ejemplo podemos citar la importante discusión surgida a partir de la futura implementación de BEPS, proyecto que permitirá conocer la renta global y aproximar mejor la correspondiente a cada jurisdicción. Esto ha abierto la discusión sobre las fórmulas (de asignación) para dividir la renta entre los países en los que actúa la empresa multinacional (EM); en concreto, la discusión entre la aplicación de Fórmulas de Asignación (proporción) para la Tributación Unitaria (de la EM) (Formulary Apportionment/Unitary Taxation) frente al Principio de transacción entre agentes no vinculados (Arm's Length Principle). Esta discusión está involucrando a académicos (Picciotto, 2012), profesionales (Spencer, 2014), multilaterales (FMI, 2014) y organizaciones de la sociedad (Tax Justice Network, 2013), entre otros.

68 Según la OMC, esa primera ronda de negociaciones dio origen a un conjunto de normas sobre el comercio y a 45,000 concesiones arancelarias, que afectaban aproximadamente a una quinta parte del comercio mundial (por valor de 10,000 millones de dólares EE.UU.). Cuando se firmó el acuerdo, el 30 de octubre de 1947, el grupo se había ampliado a 23 miembros. Las concesiones arancelarias entraron en vigor el 30 de junio de 1948 en virtud de un “Protocolo de Aplicación Provisional”. Así nació el nuevo Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, con 23 partes contratantes (miembros fundadores). Hoy la OMC, institucionalizada en 1995, cuenta con 162 miembros que representan el 99% del comercio mundial.

En tal sentido, consideramos vital apoyar al Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información para Fines Tributarios para: i) fomentar el intercambio automático efectivo de todas las jurisdicciones, impulsando un proceso participativo que incluya desde la normativa a la asistencia técnica para su aplicación con la mayor seguridad jurídica; ii) asegurar que el ámbito del intercambio de información automático abarque a todas las rentas, sean empresariales, del capital o del trabajo; y iii) transparentar la propiedad llegando al último beneficiario de cualquier entidad (UBO por su sigla en inglés).

Existen diversas opciones para conseguir este objetivo fundamental. Nuestra preferencia: que los registros nacionales exigieran a todas las entidades inscriptas, bajo amenaza de fuertes sanciones, conocer toda la cadena de propiedad hasta los últimos beneficiarios. Esto permitiría a cada jurisdicción, consultando con una segunda jurisdicción (o más de ellas si se considera necesario), verificar la secuencia de propiedad efectiva y en plazos más reducidos. Este procedimiento fue adoptado por el Foro Global (Tax Transparency, 2015) en octubre pasado y es similar al recomendado por el Grupo de Acción Financiera Internacional (Financial Action Task Force; FATF por su sigla en inglés) para promover la implementación y mejora continua de políticas para combatir el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo. Complementariamente, pudiera crearse un registro público mundial, profundizando en lo conseguido por el “LEIROC” (www.leiroc.org) y considerando su obligada actualización como parte del estándar de transparencia.⁶⁹

Además, y de gran importancia, el impulso mundial por la preeminencia de la transparencia, mediante la trazabilidad de los flujos de ingresos y activos, tendrá externalidades positivas críticas en otros ámbitos del imperio de la ley (rule of law). Por ejemplo, será más fácil clarificar y evitar el fraude comercial, o la corrupción en las contrataciones públicas, entre otros ámbitos. Así, por ejemplo será cada vez más fácil clarificar el lavado de actividades delictivas (narcotráfico, trata de personas, etc.), el fraude comercial y personal, o la corrupción en las contrataciones públicas, entre otros ilícitos. Ya hay evidencia de este éxito: miles de casos por el desvelo de las cuentas bancarias en paraísos fiscales y centros financieros y jurisdicciones opacas, o por la prosecución enriquecimiento no justificado y/o el uso de testaferros que se fortalecerá con el conocimiento del beneficiario final de la propiedad. Sin embargo, no debe olvidarse que la transparencia tributaria, y los otros instrumentos citados, no sustituyen sino que complementan lo indispensable: aparatos policiales competentes y sistemas judiciales eficaces.

Finalmente, con el objetivo de favorecer la inserción competitiva de un país con las características deseables que debe tener un sistema tributario -suficiencia, eficiencia, equidad y simplicidad- debería agregarse la capacidad de coordinación (“coordinabilidad”) del mismo con sus socios comerciales (Barreix y Villela, 2005). Sin duda el IRPF-CD tiene una enorme ventaja de partida sobre cualquiera de las estructuras tradicionales del impuesto a la renta (sintético, uniforme, dual o semi-dual): no solo evita la doble tributación, sino que impide la no tributación. Profundizando un poco más, es en la “coordinabilidad” donde hay una clara ventaja del IRPF-CD: su diseño lo convierte en un tributo con vocación universal, lo que facilita la convergencia hacia una determinación de la base imponible común y la obtención de información cada día más estandarizada y amplia.

69 García Andres (2016) cita que “... Zucman propone la creación de un registro financiero mundial en el que figuren, en un primer momento, todos los propietarios de las acciones de las empresas, para poder saber dónde se generan los beneficios y quién y dónde debe pagar los impuestos (...). Para ser eficaz, un proyecto de esta naturaleza debería también obligar a informar a las sociedades y a otras personas jurídicas de la identidad de los propietarios últimos...”

e. El papel del Impuesto al Renta Empresarial en el esquema del IRPF-CD

¿Abolir o defender el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE)?

Desde los 90's se ha discutido sobre la supervivencia del IRE como impuesto o como mero adelanto de la imposición personal. Existen hoy posiciones diametralmente opuestas respecto a la existencia del IRE. Por un lado, los principales argumentos para su eliminación en Estados Unidos han sido resumidos por Gordon (2014). El autor plantea, y no sin razón, que la mala estructura de doble tributación (IRE y dividendos en IRFP) ha provocado: i) que la alta gerencia preste más atención a la utilidad después de impuestos que a la productividad (perspectiva propia de la bolsa de valores) y ii) el tratamiento privilegiado a ciertas industrias (crony capitalism), volviendo muy complejo el impuesto. Esta estructura, que encarece la repatriación de utilidades, ha causado la retención de casi 2.5 billones (2.5 trillones en EEUU) de dólares en el exterior, eludiendo la tributación mediante planificación agresiva tolerada, y a veces favorecida, por las propias jurisdicciones⁷⁰. Para Spencer (2014), su abolición implicaría un impulso de corto plazo a la inversión y el valor de la empresa por la percepción de futuras ganancias que generaría tanto en Estados Unidos como en otros países, que se verían obligados a reducir o eliminar sus impuestos a la renta empresarial. Sin embargo, gran parte de estos problemas son específicos del diseño de la (alta) imposición a la renta de doble tributación de EEUU.

Por otra parte, Tax Justice Network (TJN, 2013a) presenta diez razones para el fortalecimiento del IRE. Una parte central de sus argumentos refiere a la suficiencia y a la dificultad de sustituirlo, en especial en países en desarrollo. Inclusive, TJN afirma que los recortes al IRE no terminarán con el cero impuesto sino que continuarán hacia subsidios generados por la competencia tributaria (tax wars). También es verdad que la recaudación del IRE ha ido cayendo en importancia relativa por más de medio siglo respecto a otros tributos, pero su participación no es para nada despreciable y el diseño de IRPF-CD puede devolverle su potencial. La mayoría de los contrarios al IRE proponen sustituirlo con impuestos generales a las ventas, lo que cambia completamente su perspectiva en términos de eficiencia, equidad y administración, y este debate excede los alcances de este artículo.

Adicionalmente, el impuesto empresarial a la renta opera como contrapartida por los servicios públicos recibidos, en especial en el caso de las empresas de propiedad extranjera, y en el caso de los residentes opera como adelanto del IRPF-CD.

Finalmente, como afirma TJN, los recortes y regímenes especiales en el IRE tienen efectos globales. Esto resulta muy claro cuando se consideran desde el bien conocido impacto negativo de los paraísos fiscales -tanto para la evasión fiscal como para otros fines delictivos- hasta los incentivos anacrónicos -como el reciente impulso a los regímenes de nuevos residentes “no domiciliados”, especialmente en Europa-. Ésta es una forma de incentivo para nuevos residentes (o repatriados) que les permite no

70 Para más información, véase Barreix, Roca y Velayos (2016). Como ejemplos de lo afirmado pueden consultarse los siguientes expedientes de Ayuda de Estado disponibles en la web de la CE: caso Apple: Ayuda estatal SA.38373 (2014/C) o caso Starbucks: Ayuda estatal SA.38374 (2014/C)). Finalmente, para analizar más a fondo el asunto “LuxLeaks” puede visitarse http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks?utm_campaign=lux_release&utm_source=email&utm_medium=button_middle&mc_cid=28019c7941&mc_eid=80ffe22bbd o <https://es.noticias.yahoo.com/la-ue-estima-ilegal-el-r%C3%A9gimen-exoneraci%C3%B3n-fiscal-111512708.html>.

estar sujetos por un determinado número de años a impuestos sobre sus rentas de trabajo y capital obtenidas y mantenidas fuera del país.⁷¹

Según TJN, el IRE promueve la transparencia en la gobernanza empresarial, registrando la secuencia de los resultados así como de la situación económica y financiera de las firmas y sus propietarios. Más aun, Avi-Yonah (2004) sostiene que en Estados Unidos, desde su creación en 1909, el IRE cumple una función reguladora de las grandes empresas monopólicas o con gran poder de mercado en combustibles, acero o ferrocarriles, función que ha continuado hasta hoy.

En lo referente a la equidad, TJN sostiene que el IRE favorece la redistribución pues recae sobre los residentes de mayores ingresos y, además, su recaudación puede financiar servicios públicos con sesgo pro-pobres, como salud y educación. Afirman, inclusive, que así se protege la democracia. Antes que nada, debe señalarse que el argumento sobre el gasto público es válido siempre y cuando sea bien diseñado y provisionado, lo cual no es cierto en todos los casos (ver nota al pie número 70). Pero, además, el problema es mucho más complejo en lo que refiere a la incidencia del IRE y, por ende, a la equidad del impuesto.

El otrora imperante modelo de incidencia de Harberger (1962) establecía que en el caso de una economía abierta un impuesto local no puede afectar el retorno del capital si hay perfecta movilidad internacional de capitales. Tampoco puede alterar los precios de los bienes comercializables, porque si hay libre comercio los precios vienen dados por los mercados internacionales. En principio, el impuesto a las ganancias tiende a reducir la tasa de rentabilidad del capital, pero como ésta viene fijada a nivel internacional, la variable de ajuste es el stock de capital. Debido al menor stock de capital, aumenta su productividad marginal pero cae la del trabajo y, por consiguiente, bajan los salarios. Como corolario, el trabajo soporta la mayor parte de la carga, aunque esto depende también de las elasticidades (las de sustitución entre capital y trabajo en la producción, y las de consumo entre los bienes ofrecidos).

Sin embargo, Harris (2009) muestra para el caso de Estados Unidos que, bajo casi cualquier supuesto razonable de incidencia, su impacto sobre la distribución del ingreso es progresivo porque las rentas de capital son percibidas básicamente por los grupos de más altos ingresos. Adicionalmente, Gravelle y Smetters (2006) demuestran que cuando la sustitución en el consumo entre productos nacionales e importados es imperfecta (debido, por ejemplo, a la diferenciación de productos o a razones tecnológicas), el IRE no recae en su totalidad sobre la fuerza de trabajo local sino que se traslada mayoritariamente al resto del mundo. En definitiva, una conclusión sobre la incidencia del IRE, trasciende el alcance de este trabajo y se debe reconocer que la cambiante situación internacional hace necesario un esfuerzo de investigación continuo.

Por último, en términos de simplicidad, desde su concepción decimonónica, el IRE no ha cambiado sustancialmente su estructura de diferencia entre ingresos y gastos. Si bien ha habido cambios puntuales, como las reglas de capitalización delgada o subcapitalización (thin capitalization rules), los precios de transferencia o los ajustes por inflación, no ha habido cambios sustanciales en la estructura del impuesto.⁷² En realidad, BEPS será el cambio más importante que el impuesto haya tenido en su historia con la sucesión de posibles ajustes que representa, pero probablemente tampoco

71 En Inglaterra existen regímenes para no domiciliados ("non-doms") desde la era napoleónica, para proteger a exiliados con propiedades en el exterior durante periodos de guerra, pero en este siglo se generalizó a otros residentes de alto poder económico bajo ciertas condiciones. Regímenes similares se encuentran en Suiza ("forfait") desde hace más de siglo y medio, en Mónaco y también en Francia ("impatriation") donde se ofrece a quienes retornan al país que mantengan fuera del alcance del impuesto sus ingresos globales por los primeros cinco años. También Hong Kong ofrece atracción a individuos de gran fortuna permitiendo que ingresen las rentas del exterior a una tasa reducida (15%).

72 También pueden mencionarse los llamados Impuestos Mínimos de Renta, que exigen un pago en función de los activos, el ingreso bruto o el flujo de caja (IETU mexicano), pero que, salvo contadas excepciones como Guatemala o Belice, no son intentos de sustituir al IRE sino de paliar las carencias de control de las administraciones que los deben administrar. (De hecho, en estos dos países mencionados, en realidad se convierten en impuestos de otra naturaleza: impuestos a los ingresos brutos).

afecte su estructura.⁷³ Un mundo con un gran avance en integración económica y tecnologías de la información requiere -y puede- enfrentar complejidades mayores en la tributación así como nuevos diseños impositivos como el que estamos proponiendo. De hecho, todos los países, en mayor o menor medida, tienen provisiones que intentan fomentar que las empresas emprendan nuevas actividades que favorezcan determinadas acciones en beneficio⁷⁴ de la sociedad, desde el empleo al desarrollo local pasando por la inversión y la investigación. Esto nos lleva al papel de los incentivos en el impuesto a la renta de empresas desde la perspectiva del IRPF-CD.

Incentivos en la imposición a la renta empresarial con diseño en revisión

Las diferencias en materia de dotaciones de infraestructura y/o de factores históricos particulares provocan una concentración de la producción y, por tanto, generan economías de aglomeración que benefician a las empresas radicadas en ciertos países o regiones. También inducen a la heterogeneidad en la estructura y dinámica productiva de países y regiones (Laurent et al, 2010). Por ello, la literatura más reciente reconoce tres clases de motivos para subsidiar la inversión. Los dos primeros son obvios: la compensación por fallas de mercado en el acceso al financiamiento y las disparidades regionales en materia de dotación de recursos de no libre movilidad. Otros estudios ponen énfasis como tercer factor de justificación de subsidio a la inversión en la necesidad de compensar a aquellas regiones aquejadas de debilidades institucionales (Porto y Vallarino, 2014).⁷⁵

La efectividad de los incentivos tributarios en el IRE para la atracción de inversiones, el fomento de la innovación u otros objetivos sociales (empleo, desarrollo local, etc.) no está totalmente probada (Artana y Templado (2012), Bolnick (2004), Clark, (2007) y James (2009)). Sin embargo, sí que está demostrado que generan reducciones en la tasa efectiva del impuesto y en su recaudación. Como se vio, la integración comercial y financiera⁷⁶ entre los países desarrollados forzó a la competencia, vía las tasas del IRE, las que se redujeron a casi la mitad en un cuarto de siglo.⁷⁷ Por su parte, en las naciones en desarrollo, los incentivos han operado mayoritariamente sobre la base imponible del IRE, desde vacaciones tributarias a las zonas francas, pasando por incentivos sectoriales, regionales o transversales (investigación y desarrollo, medio ambiente, etc.). De nuevo, su efectividad ha sido evaluada pocas veces, pero indefectiblemente han favorecido la evasión en América Latina hasta en un 52% (Barreix, Garcimartín y Velayos, 2013).

Más allá de esta discusión sobre su costo-efectividad, es difícil que la economía política aliente la eliminación de los incentivos en el IRE. Adicionalmente, en las legislaciones vigentes predominan la exoneración de las rentas empresariales repatriadas (régimen territorial), el diferimiento que remansa las utilidades en el extranjero, o bien se evita el impuesto por diversos mecanismos de elusión (tax inversion, instrumentos híbridos entre matrices y filiales, complicidad de las autoridades locales, etc.). Todo ello configura un futuro aciago a la neutralidad y la equidad horizontal del IRE así como a su rendimiento fiscal si no logra imperar la transparencia.

73 Es posible que el mayor de ellos sea el caso de la posible liquidación sobre la rentabilidad operativa y no sobre la neta tradicional, en una forma muy similar a la utilizada para los impuestos complementarios en recursos naturales (por ejemplo, en Chile y Perú).

74 En mucho menor medida se desestiman actividades (por ejemplo, no aceptar deducciones de compras a informales) o se limitan ciertos gastos (como las reglas de capitalización o gastos efectuados en el exterior, en particular si son jurisdicciones de baja o nula tributación).

75 Podría añadirse un cuarto factor, el cumplimiento de objetivos estratégicos, consideración que no es puramente económica.

76 Incluyendo legislaciones más abiertas en materia de adquisiciones y fusiones internacionales.

77 Existen excepciones como Estados Unidos donde las tasas (suma de las federales y estatales) no bajaron desde las reformas de los 80's y principios de los 90's, aunque sí hubo reducciones en las ganancias de capital.

El diseño del IRPF-CD tiene fuertes implicancias sobre los incentivos:

- Al gravar por IRPF-CD los ingresos globales del inversionista, la renuncia fiscal beneficia directamente al país de residencia del inversor. Para los no residentes el IRE es un impuesto definitivo en el país de la fuente, que será determinado con mayor precisión mediante BEPS por jurisdicción. Debe recordarse que en las legislaciones actuales predomina el tratamiento ventajoso a las rentas obtenidas en el extranjero.
- Al perderse la ventaja tributaria para el inversor extranjero en beneficio de su jurisdicción de residencia, los incentivos en el IRE son una mera transferencia entre fiscos y, por ende, razón para el país de la fuente de establecer renunciias fiscales exclusivamente en casos justificados; por ejemplo, si hay por tratado una cláusula tax sparing.⁷⁸
- Al impulsar a que los países cobren el IRE y no continúen en la “carrera al cero”, vía rebaja de tasas o exoneración de base, se fomenta la cooperación internacional, incluyendo la revitalización del tax sparing. En efecto, la jurisdicción del residente ahora conocerá con claridad cuál país es su socio en la generación de recursos por el impuesto, y el país huésped de la inversión podrá identificar al verdadero beneficiario final de la misma y donde éste tributa.

Adicionalmente, caben algunas consideraciones sobre las prácticas abusivas y la planificación tributaria agresiva de las firmas multinacionales y su relación con el IRPF-CD. En un mundo donde hay razonables fuentes de financiamiento pero escasa capacidad empresarial es deseable que existan firmas multinacionales. Éstas operan con calidad técnica de punta (know how) y cualificados recursos humanos de diversas culturas, y en el futuro probablemente operarán sin Estado al que se las asocie. Aunque es lógico que busquen poder de mercado y lucro, incluyendo la reducción de sus obligaciones tributarias, no se justifica que apliquen prácticas abusivas -de elusión y evasión- ambientadas por la incapacidad administrativa de algunas jurisdicciones y/o complicidad, mediante artilugios de opacidad, de otras. En este contexto, el IRPF-CD -de aplicarse con generalidad y siendo eficaz su control- tiene la ventaja de dejar sin interés cualquier práctica tributaria agresiva o elusiva de una empresa, dado que cualquier mayor beneficio antes de impuestos se trasladaría a un mayor IRPF-CD a pagar ese año en sede del socio persona física.

Además, la empresa multinacional no podría enmascarar los beneficios (lo que podríamos llamar práctica contable elusiva). En efecto, si lo hace a nivel local, el desajuste entre el country-by-country report y el análisis corporativo consolidado delataría esa práctica. Y si lo hace a nivel consolidado, colisionará con el interés final del accionista y el consejo de administración: ser rentable.

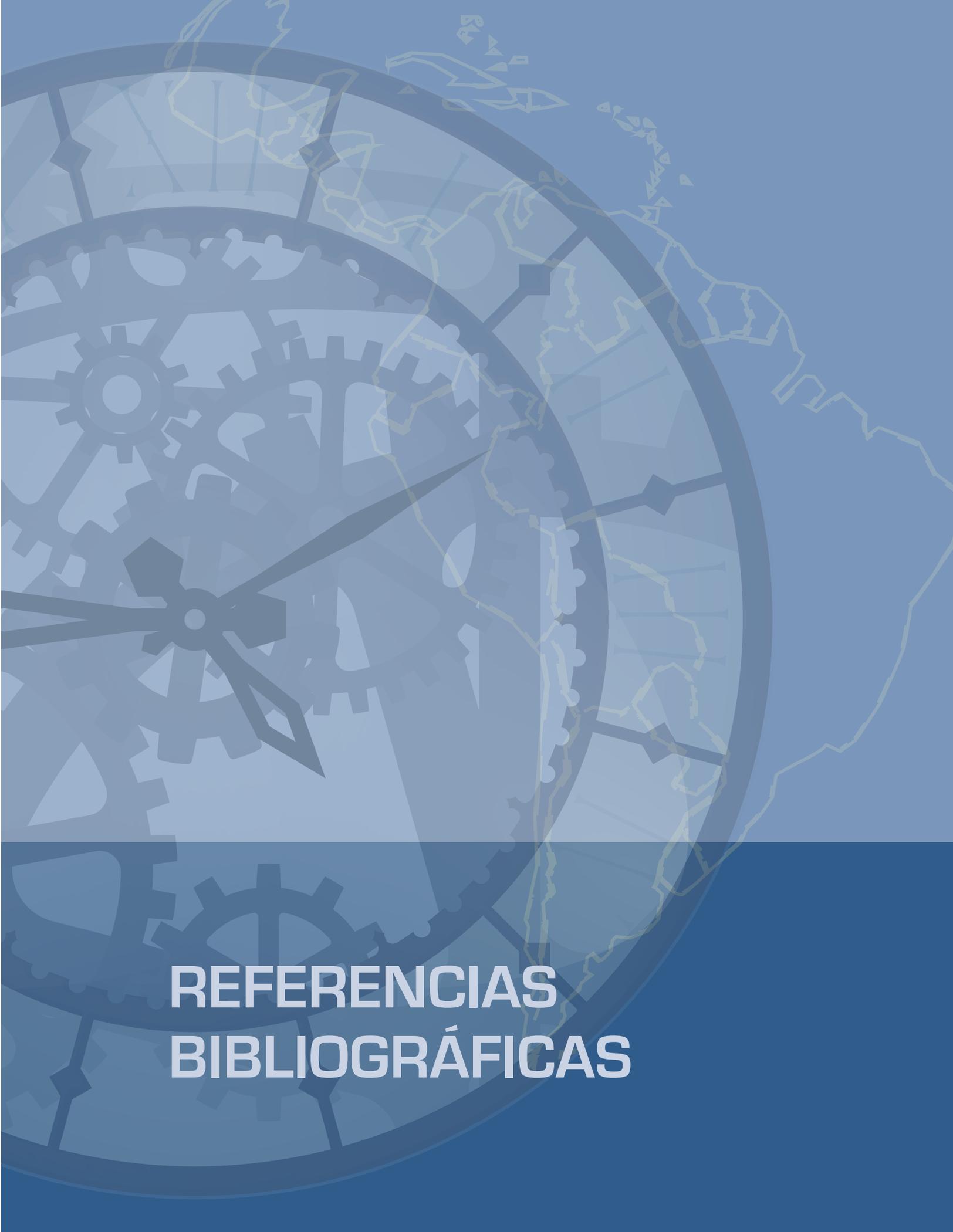
Finalmente, aunque pueda argumentarse que el IRPF-CD traspasará la competencia tributaria (en una suerte de race to the bottom) de la tributación sobre la empresa a la tributación sobre la persona, debe decirse que el impuesto a la renta empresarial bien determinado en el país de la fuente protege los ingresos fiscales de éste. Además, este diseño de renta permite determinar claramente quién se beneficia de la renuncia fiscal y con cuánto, tanto a nivel de la persona (residente) beneficiaria final de la renta como de la utilidad fiscal de la empresa (en el país anfitrión) como de los (dos) fiscos involucrados. En adición, el nuevo diseño permite identificar la contribución a la actividad, la inversión y el ahorro nacional de cada contribuyente, empresa y personas -residentes y no residentes- en la jurisdicción. Así, el país podrá determinar los tratamientos tributarios a cada uno de estos agentes según sus prioridades de política económica vis a vis sus objetivos nacionales, las ventajas y servicios que ese país brinda en un contexto competitivo y el proceso de economía política que determina cada incentivo fiscal.

78 En los tratados tributarios puede incluirse el “tax sparing” por el cual los beneficios otorgados en el país fuente son reconocidos por el fisco de residencia del inversor. Si a esto sumamos la aplicación de BEPS por jurisdicción, se logra una mejor asignación de los recursos, mediante menores tasas de evasión y elusión que aseguran una competencia tributaria más transparente.

f. Conclusión

El sistema de imposición a la renta ha superado los 200 años de existencia y se ha caracterizado por su adaptación a los cambios culturales, económicos, políticos y sociales. Desde su concepción moderna de hace un siglo se ha convertido en el mayor recaudador en la historia de la humanidad. La consolidación de la liberalización económica a escala global en las últimas tres décadas ha impulsado nuevos diseños del impuesto que coexisten actualmente. Sin embargo, recién entrado el siglo XXI se conjuntan los importantes avances en la tecnología de la información y el impulso a la transparencia tributaria, producto de la crisis financiera de 2008 y la Gran Recesión que la siguió en las economías desarrolladas, generando un nuevo contexto internacional. A esta realidad no puede ser ajeno el Impuesto a la Renta, que ya se está modificando por el intercambio automático de información y la implementación de BEPS. Por ello, proponemos un impuesto a la renta personal comprehensivo de todas las rentas del sujeto pasivo a escala mundial y en base devengada, con el impuesto a la renta empresarial que lo complementa en sus funciones de instrumento de políticas, control tributario y adelanto recaudatorio del propio IRPF-CD. En nuestro criterio, esta arquitectura permitiría aumentar la recaudación, la eficiencia, la equidad, la simplicidad y la “coordinabilidad” del tributo respecto a los diseños vigentes. Sin duda, el impuesto necesita modernizar su estructura ante los nuevos horizontes que se avizoran y este trabajo pretende ser un aporte a ese proceso.



The background of the slide is a dark blue gradient. It features a large, semi-transparent globe in the center. Overlaid on the globe are several mechanical gears of various sizes, some in a lighter blue and some in a darker blue. A network of thin, light-colored lines, resembling a map or a data network, is also visible, connecting various points across the globe. The overall aesthetic is technical and modern.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Referencias Bibliográficas

Alvaredo F., Atkinson, A., Piketty, T. & Saez, E. (2013). The top 1 percent in international and historical perspective. *Journal of economic perspectives*—Volume 27, Number 3.

Alworth, J. & Arachi, G. (2008). Taxation policy in EMU. *Economics Papers N°310*. Comisión Europea. Bruselas.

Ardanaz, M. & Scartascini, C. (2013). Inequality and personal income taxation: The origins and effects of legislative malapportionment.

Arias Esteban, I.G. (2015). Análisis de las principales bases legales utilizadas en América Latina y el Caribe para el intercambio de información con fines tributarios: Un estándar, diferentes formas de aplicarlo. Documento de Trabajo 1, Enero. Panamá: CIAT.

Arias Esteban, I.G., Cremades, L. & Vargas, D. (2015). Relación o cumplimiento cooperativo tributario: Su realidad actual en países miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia. *Documento de trabajo 2*, Marzo. Panamá: CIAT.

Artana, D. & Templado, I. (2012). Incentivos tributarios a la inversión: ¿Qué nos dicen la teoría y la evidencia empírica sobre su efectividad? Banco Interamericano de Desarrollo.

Avi-Yonah, R. (2014). Corporations, society, and the state: A defense of the corporate tax. University of Michigan Law School Scholarship Repository.

Baer, K. (2002). El control del cumplimiento de los grandes contribuyentes, reseña de la experiencia acumulada por los países. Departamento de Finanzas Públicas del FMI, Estudio 215 de la serie Occasional Papers, Washington, D.C.

Banco Mundial (2016). Tasa de alfabetización, total de adultos (% de personas de 15 años o más) datos 2011-2015 (Indicadores). BIRF-AIF. Grupo del Banco Mundial.

Barreix A. & Benítez, J.C. (2016). Revisitando el impuesto a la renta de personas físicas: Evolución e incidencia. Banco Interamericano de Desarrollo y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

Barreix, A., Benitez, J.C., Bès, M., Pecho M. & Velayos, F. (2013). Metiendo presión: Estimando la verdadera carga fiscal en América Latina y el Caribe. La presión fiscal equivalente. Instituto de Estudios Fiscales (IEF), *Papeles de Trabajo N° 9/2013, Julio*.

Barreix, A., Garcimartin, C. & Velayos, F. (2013). El impuesto a la renta empresarial: el arte de competir por la inversión y aumentar la recaudación. En A. Corbacho, V. Fretes Cibils & E. Lora (Eds.). *Recaudar no Basta: los impuestos como instrumento de desarrollo* (pp.203-232). Washington, D.C. : BID.

- Barreix, A. & Velayos, F. (2013). Towards a new international taxation. the experience from Latin America and the Caribbean. Wolters Kluwer- Intertax, vol. 41, Marzo 2013.
- Barreix, A. & Velayos, F. (2013). Hacia una nueva tributación internacional: Una visión desde América Latina y el Caribe. *Tribuna Fiscal CISS, N° 266, Mayo-Junio*.
- Barreix, A., Garcimartín, C., & Velayos, F. (2012). El impuesto sobre la renta personal: Un cascarón vacío. En A. Corbacho, V. Fretes Cibils & E. Lora (Eds.), *Recaudar no basta: los impuestos como instrumento de desarrollo* (pp. 173-202). Washington, D.C.: BID.
- Barreix A., Bès, M. & Roca, J. (2010). Breve historia del impuesto sobre la renta. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- Barreix A., Bès, M. & Roca, J. (2009). Equidad fiscal en Centroamérica, Panamá y República Dominicana. BID y EUROsociAL.
- Barreix, A., & Roca, J. (2007). Reforzando un pilar fiscal: El impuesto a la renta dual a la uruguaya. *Revista de la CEPAL, 92*, 123-142. Santiago de Chile: Comisión Económica para el Desarrollo de América Latina- CEPAL.
- Barreix, A. & Roca, J. (2005). Uruguay - Informe de base de la reforma tributaria. Julio 2005.
- Barreix, A., Tanzi, V. & Villela, L. (2005). Tributación para la integración del MERCOSUR. Washington, D.C. : BID.
- Bautista, O. D. (2005). La ética y la corrupción en la política y la administración pública (Abril).
- Becerra, P. (2002). Tecnología informática como herramienta de gestión y transparencia de la AATT.
- BID – CIAT (2015). Base de datos de la PFE.
- BID/CAPTAC-DR/CIAT (2012). El estado de la administración tributaria en América Latina: 2006-2010.
- BID, IEF & EUROsociAL (2010). La equidad fiscal en Brasil, Chile, Paraguay y Uruguay.
- Bird, R., & Zolt, E. (2005). Rethinking redistribution: Tax policy in an era of rising inequality. *UCLA Law Review, 52*, 1627-1695.
- Board of Governors of the Federal Reserve System (2013). Survey of consumer finances.
- Bolnick, B. (2004). Effectiveness and economic impact of tax incentives in the SADC Region. Trabajo preparado para AID por the Nathan-MSI Group.
- Brenes, B., Hirsh, N. & otros (2011). La creación y afianzamiento del concepto de Ciudadanía Fiscal, CIAT/AEAT/ IEF, Concurso de Monografías
- CARICOM (2011). Agreement on the harmonisation of fiscal incentives to industry.
- Cedeño, S. (1990). La informática tributaria en los países en vías de desarrollo, CIAT.

Centro Regional para el Fomento del Libro en América Latina y el Caribe -CERLALC, UNESCO, (2012). Comportamiento lector y hábitos de lectura: Una comparación de resultados en algunos países de América Latina.

CEPAL (2015). Panorama fiscal de América Latina y el Caribe 2015: Dilemas y espacios de políticas. (LC/L.3961), Santiago de Chile: Naciones Unidas.

CEPAL (2014). Pactos para la igualdad. Hacia un futuro sostenible, 35° período de sesiones de la CEPAL (Lima, Perú), Santiago de Chile: Naciones Unidas.

CEPAL (2013). Estudio económico de América Latina y el Caribe 2013: Tres décadas de crecimiento desigual e inestable, LC/G.2574-P, CEPAL, Santiago de Chile: Naciones Unidas.

CEPAL (2006). La protección social de cara al futuro: Acceso, financiamiento y solidaridad, LC/G.2294, 31° sesiones ordinarias CEPAL, Montevideo.

Cerniauskiene, N. (2014). Strategic management of public sector institutions. Student Workbook, Mykolas Romeris University.

Cetrángolo, O. & Gómez Sabaini, J.C. (2007). La tributación directa en América Latina y los desafíos a la imposición directa en América Latina. *Serie Macroeconomía del Desarrollo*, 60. Santiago de Chile: CEPAL.

Cetrángolo, O. (2009). La seguridad social en América Latina y el Caribe. Una propuesta metodológica para su medición y aplicación a los casos de Argentina, Chile y Colombia. *Documento de proyecto*. LC/W.258. LC/BUE/W.39. CEPAL, Santiago de Chile: Naciones Unidas.

Cetrángolo, O., Goldschmit, A., Gómez Sabaini, J.C., & Morán, D. (2013). Regímenes tributarios simplificados e informalidad en América Latina, con especial referencia a los casos de Argentina, Brasil y Uruguay. Lima: Organización Internacional del Trabajo.

Cetrángolo, O., A. Goldschmit, J.C. Gómez Sabaini & D. Morán (2014). Monotributo en América Latina. Los casos de Argentina, Brasil y Uruguay, Oficina Regional para América Latina y el Caribe de la OIT. Lima : OIT.

CIAT (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT. Panamá.

CIAT/SET/GIZ (2015). Estimación de los gastos tributarios en la República del Paraguay 2013-2016.

CIAT/ITC/GIZ/BMZ (2013). El control de la manipulación de los precios de transferencia en América Latina y el Caribe. Panamá: CIAT.

CIAT/IBFD. (2011). Manual de administración tributaria.

CIAT (2010). Manual CIAT para la gestión de los recursos humanos en las administraciones tributarias.

CIAT (2008). Curso especializado en administración tributaria, CEAT.

CIAT (1999). Modelo de acuerdo de intercambio de informaciones tributarias del CIAT.

- CIAT (1991). Estrategias de la administración tributaria para la década del 90. Asamblea General del CIAT No. 25. Washington D.C., EEUU.
- CIAT (1981). Desafíos de la administración tributaria hasta el fin del siglo XX, Asamblea General del CIAT No. 15. México DF.
- CIAT (1967). *Acta fundacional del CIAT*. CIAT.
- Clark, S., Cebreiro, A. & Böhmer, A. (2007). Tax incentives for investment. A global perspective: experiences in MENA and non-MENA countries. París: OCDE.
- Coelho, I. (2009). Taxing bank transactions – The experience in Latin America and Elsewhere. 3rd International Tax Dialogue (ITD) Conference, Beijing, China, October.
- Comisión Europea (2003). Fiscalidad de los rendimientos del ahorro. Directiva 2003/48/CE
- Comunidad Andina y Banco Interamericano de Desarrollo (2006). La equidad fiscal en los Países Andinos. Washington D.C.
- Consulta regional sobre erosión de bases y traslado de beneficios (2014).
- Corbacho, A., Fretes Cibils, V. , & Lora, E. (2013). Recaudar no basta, los impuestos como instrumento del desarrollo. BID.
- Cornia, G. A, Gómez Sabaini, J.C. & Martorano, B. (2011). New fiscal pact, tax policy changes and income inequality: Latin America during the last decade. (*Working Paper No. 2011/70, UNU-WIDER*).
- Corradine, J. (1987). La informática en apoyo de la simplificación tributaria.
- Cosulich, J. (1998). Reforma de las administraciones tributarias en los países miembros del CIAT de América Latina y el Caribe: Lecciones aprendida y temas pendientes, CIAT.
- CEPAL (2004). América Latina y Caribe: Estimaciones y proyecciones de población 1950-2050 = Latin America and Caribbean: population estimates and projections 1950-2050. *Boletín demográfico, Vol. Año XXXVII, No.73*.
- Dalal, Y. (2013). Ethernet history timeline, ICP Networks. A brief history of computer network technology.
- Demyanyk, Y. & Van Hemert, O. (2008). Understanding the subprime mortgage crisis. *Working Paper 2007-05*. Federal Reserve Bank of St. Louis.
- Devereux, M., Griffith, R. & Klemm, A. (2004). Corporate income tax reforms and international tax competition. *Economic Policy*.
- Díaz de Sarralde, S. & 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.
- Díaz, N. (2009). Strategic Planning as a factor contributing to the improvement of institutional capacity. In *CIAT Technical Conference in Naples*.

- Díaz Rivillas, J. & Lindenmberg Baltazar, A. H. (2015). Educación fiscal y construcción de ciudadanía fiscal en América Latina. *Revista de Administración Tributaria No.38. CIAT/AEAT/IEF*
- Díaz Yubero, F. (2009). Management control and the indicators for measuring the performance of the tax administrations. In *CIAT General Assembly in the Dominican Republic*.
- Diego, O. (2005). La ética y la corrupción en la política y la Administración Pública.
- Dos Santos, P. (1994). Administration of large taxpayers, Departamento de Finanzas Públicas del FMI. En *28th CIAT General Assembly, Quito, Ecuador*.
- Eggleston, J. (1980). Sociología del currículo escolar; Troquel; Buenos Aires; p. 195.
- Encuesta Nacional de lectura y escritura (2015). México.
- European Commission. Taxation and Customs Union (2015). Joint transfer pricing forum.
- European Commission (2006). Taxation papers - A history of the 'tax package'. The principles and issues underlying the community approach.
- European Commission (1999). Code of conduct (Business Taxation).
- Feld, L. & Frey, B.S. (2002). Deterrence and tax morale: How tax administrations and taxpayers interact.
- Feldstein, M. (2006). The effect of taxes on efficiency and growth. NBER Working Paper, n.º 12201, Cambridge, Massachusetts, National Bureau of Economic Research.
- Fischer, I. (1942). Constructive income taxation. Harper and Bros. New York.
- FMI (2011). Estadísticas de finanzas públicas: Guía de compilación para países en desarrollo. Washington, D.C.
- FMI (2014). Spillovers on international corporate taxation. IMF Policy Paper.
- FMI (2015). World economic outlook Database.
- Folica, A. (1987). Autonomía administrativa y financiera de la administración tributaria. Argentina, Dirección General Impositiva DGI.
- Fuentes Acurio, S. (1993). Tema 1.2. La gestión en una administración tributaria con mayor autonomía. Perú, Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT). En *27ª Asamblea General del CIAT*, Santiago de Chile.
- García, A. (2016). Por un cambio en la economía, RBA editores.
- Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. (2015). Phase 1 and phase 2 reviews (as of 31 october 2015). OECD.
- Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. (2014). Supplementary peer review report. Phase 1. Legal and Regulatory Framework. Panama. OECD.

- Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. (2010). Implementing the tax transparency standards: A handbook for assessors and jurisdictions. OECD. Pags. 219.
- G8 Forum (2009). Responsible leadership for a sustainable future.
- Gómez Sabaini, J.C. & Jiménez, J.P. (2011). Estructura tributaria y evasión impositiva en América Latina, Documento de Trabajo N° 2011/08, Comunidad Andina de Fomento (CAF), Lima: CAF.
- Gómez Sabaini, J.C. Jiménez, J.P. & Morán, D. (2015). El impacto fiscal de la explotación de los recursos naturales no renovables en los países de América Latina y el Caribe, *Colección Documentos de Proyecto, CEPAL, LC/W.658*, Santiago de Chile, Naciones Unidas.
- Gómez Sabaini, J.C. & Morán, D. (2012). Informalidad y tributación en América Latina: Explorando los nexos para mejorar la equidad. *Serie Macroeconomía del Desarrollo, 124*. Santiago de Chile: CEPAL.
- Gómez Sabaini, J.C. & Morán, D. (2014). Tax policy in Latin America: Diagnosis and guidelines for a second generation of reforms, *Macroeconomics of Development Series No. 133*, Santiago de Chile: ECLAC United Nations.
- Gómez Sabaini, J.C. & Morán, D. (2016). La situación tributaria en América Latina: raíces y hechos estilizados. *Cuadernos de Economía, 35(67)*, 1-37.
- González, D. (2009). La política tributaria heterodoxa en los países de América Latina. *Serie Gestión Pública, 70*. Santiago de Chile: ILPES-CEPAL.
- González Llaca, E. (2005). Corrupción patología colectiva. Primera edición. Instituto Nacional de Administración Pública. México, D.F.
- Gordon, J. (2014). Top 10 reasons to abolish the corporate income tax. Wall Street Journal.
- Gravelle, G. & Smetters, K. (2006). Does the open economy assumption really mean that labor bears the burden of a capital income tax? *advances in economic analysis & policy*, vol. 6, no. 1.
- Gutiérrez, N. A. (1995). Tema 3.2. La autonomía administrativa y el régimen laboral. En *Asamblea General del CIAT, No.29. Lima, Perú* (pp. 191-207).
- Haig, R. (1921). The concept of income—economic and legal aspects. *The Federal Income Tax*. New York: Columbia University Press.
- Hall, R. & Rabushka, A. (1983). *Low tax, simple tax, flat tax*. McGraw-Hill
- Hall, R. & Rabushka, A. (1995). *The flat tax*, 2nd. Edition. Hoover Institution Press.
- Harberger, A. C. (1962). The incidence of the corporation income tax. *Journal of Political Economy* 70 (3). University of Chicago Press.
- Harris, B.H. (2009). Corporate tax incidence and its implications for progressivity. Washington, D.C.: Tax Policy Center, Urban Institute y Brookings Institution.

- Herrmann, P. (2005). Evolution of strategic management: the need for new dominant designs. *International Journal of Management Reviews*, Volume 7, Issue 2 (111-130), June.
- Higgs, R. (2007). Los orígenes bélicos de la moderna retención del impuesto a las ganancias.
- ICEFI (2011). Evolución de las reformas tributarias recientes en América Central. *Boletín de Estudios Fiscales*, 14. Guatemala: Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales.
- Institute on Taxation and Economic Policy –ITEP. (2015). Delaware: An onshore tax haven.
- IRS (2015). International Data Exchange Service-IDES.
- IRS (2015). Individual income tax shares.
- James, S. (2009). Tax and non-tax incentives and investments: evidence and policy implications. Washington, D.C.: IFC.
- Jenkins, G. P. (1989). Tax reform: Lesson learned. *Development Discussion Paper*, 281. The Harvard Institute for International Development. Cambridge: Harvard University.
- Jenkins, G. P. (1993). Tema 1. Autonomía y relación de la administración tributaria con el resto del sector público. En *Asamblea General del CIAT*, No.27. Santiago de Chile (pp. 19-32).
- Jiménez, J.P. & Tromben, V. (2006). Política fiscal en países especializados en productos no renovables en América Latina. *Serie Macroeconomía del Desarrollo N° 46*, CEPAL, Santiago de Chile: Naciones Unidas.
- Jorrat, M. (2015). Síntesis técnica de la reforma tributaria en Chile 2014: Cambios al modelo de tributación a la renta e impuestos medioambientales. Banco Interamericano de Desarrollo.
- Junquera, R. (2003). Sistemas tributarios y administración tributaria en iberoamérica. En *Revista de Administración Tributaria*, No.22, Enero, CIAT/AEAT/IEF. (pp.22, cuadro p. 47)
- Kaldor N. (1955). An expenditure tax. Unwin University Books, London.
- Kaldor, Nicholas. (1962). The role of taxation in economic development. UNESCO/SS/PED/11.
- Keen, M., Kim, Y. & Varsano, R. (2006). The flat tax(es): Principles and evidence. Fondo Monetario Internacional.
- Kiff, J. & Mills, P.S. (2007). Money for nothing and checks for free: recent developments in U.S. subprime mortgage markets.
- Laurent H., Meunier, O. & Mignolet, M. (2010). Investissement direct étranger, régimes fiscaux, modes de financement et politique économique régionale, *Revue d'Economie Régionale et Urbaine*,4, 797-824.
- Lemgruber Viol, A. (2006). Defining and estimating the potential collections: analysis of the economic tax potential and its limitations. In *40th CIAT General Assembly*, Florianopolis, State of Santa Catarina, Brazil. (pp. 29-56).

- Lemgruber Viol, A. (2009). The design and implementation of tax policy: The role of the tax administration. In *CIAT Technical Conference. Naples, Italy*.
- Lora, E. (2007). Tendencias y resultados de las reformas tributarias. En E. Lora (Ed.), *El estado de las reformas del Estado en América Latina* (pp. 209-242). Washington D.C.: Banco Interamericano de Desarrollo y Mayol Ediciones (Bogotá).
- Maddison, A. (2010). Statistics on World Population, GDP and Per Capita GDP.
- Mahon, J. (2004). Causes of tax reform in Latin America, 1977-1995. *Latin American Research Review*, 39(1), 3-30.
- Maldonado, A. (2002). Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales. Instituto de Estudios Fiscales, N° 1, pags. 1-32.
- McKinsey Global Institute (2015). Debt and (not much) deleveraging.
- Melé, D. & Gillén, M. (2006). The intellectual evolution of strategic management and its relationship with ethics and social responsibility. *Working Paper N° 658*. University of Navarra, Business School, October.
- Mesa-Lago, C. (2004). Las reformas de pensiones en América Latina y su impacto en los principios de la seguridad social, *Serie Financiamiento del Desarrollo N° 144*, CEPAL, Santiago de Chile: Naciones Unidas.
- Ministerio de Economía y Finanzas de Uruguay (2005). Síntesis de la Consulta Pública sobre lineamientos básicos para la reforma tributaria. Mimeo.
- Mitchell, B.R. (1998). International historical statistics: Africa, Asia & Oceania, 1750-1993. London, UK: Palgrave Macmillan.
- Mitchell, B.R. (1998). International historical statistics: Europe, 1750-1993. New York, USA: Grove Dictionaries.
- Mitchell, B.R. (2003). International historical statistics: The Americas, 1750-2000. New York, USA: Palgrave Macmillan.
- New Magazine BBC. (2013). How the computer changed the office forever.
- OCDE/CEPAL/CIAT/BID (2016). Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 1990-2014. OECD Publishing.
- OECD (2016). Exchange of information portal.
- OCDE (2016). Base erosion and profit shifting.
- OCDE Data (2016). Statistical Portal.
- OCDE/CEPAL/CIAT/BID (2015). Estadísticas tributarias en América Latina 1990-2013, OCDE Publishing, Paris.

- OCDE/CEPAL/CIAT/BID (2015). Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe, OCDE.
- OECD (2015). Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, Action 6 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris.
- OECD (2014). Model tax convention on income and on capital: Condensed version 2014, OECD Publishing.
- OECD (2013). Tax administration 2013: comparative information on OECD and other advanced and emerging economies. OECD Publishing.
- OECD and Council of Europe (2011). The multilateral convention on mutual administrative assistance in tax matters: Amended by the 2010 Protocol, OECD Publishing.
- OCDE (2011). Tax reform trends in OECD countries. OECD 50th Anniversary. Challenges in Designing Competitive Tax Systems. Paris.
- OCDE (2010). Improving Access to Bank Information for Tax Purposes.
- OCDE (2009). A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD Global Forum in implementing the internationally agreed tax standard.
- OCDE (2009). Declaration of strengthening the financial system.
- OCDE (2009). Engaging with high net worth individuals on tax compliance. Paris.
- OCDE (1998). Harmful tax competition. An emerging global issue.
- OEA/BID/CEPAL (1973). La política tributaria como instrumento de desarrollo. Documentos y conclusiones de la Tercera Conferencia Interamericana sobre Tributación (México, 3-8 septiembre 1972). Programa Conjunto de Tributación. *Serie Reforma tributaria para América Latina, Tomo IV*. Washington D.C. : Secretaría General de la Organización de Estados Americanos.
- OEA/BID (1967). Modelo de código tributario. Reforma tributaria para América Latina III. Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Unión Panamericana. Washington D.C.
- OEA/BID/CEPAL (1965). Problems of tax administration in Latin America: Papers and proceedings of a Conference held in Buenos Aires, Argentina. Joint Tax Program. The John Jopkins Press.
- Office of the Management and Budget (2015). Fiscal year 2015. Analytical Perspectives, Budget of the U.S. Government. Executive Office of the President of the United States.
- Orwell, G. (1949). Nineteen eighty-four.
- Ossowski, R., & Gonzales A. (2012). Manna from heaven: the impact of nonrenewable resource revenues on other revenues of resources exporters in Latin America and the Caribbean. *IDB Working Paper IDB - WP- 337*. Washington, D.C.: Inter-American Development Bank.
- Overesch, M. & Rincke, J. (2011). What drives corporate tax rates down? A reassessment of globalization, tax competition, and dynamic adjustment to shocks. *The Scandinavian Journal of Economics* 113(3) Septiembre: 579–602.

- OXFAM (2015). Still broken. Governments must do more to fix the international corporate tax system. Joint Agency Briefing Note.
- Panel de consulta con administraciones tributarias de países del Caribe sobre la erosión de bases y traslado de beneficios (2014).
- Patrón, L. A. (2007). Grados de autonomía financiera y presupuestaria. México, Servicio de Administración Tributaria. En *Asamblea General del CIAT, No. 41, Bridgetown, Barbados (pp.55-75)*
- Pecho Trigueros, M. (2012). Regímenes simplificados de tributación para pequeños contribuyentes en América Latina. *Documento de Trabajo CIAT N° 2-2012*. Panamá: CIAT.
- Pecho Trigueros, M. (2013). Hechos estilizados de los impuestos a las transacciones financieras en los países de América Latina: 1990-2012. *Documento de Trabajo CIAT N° 2-2013*. Panamá: CIAT.
- Piccio, S. (2012). Towards unitary taxation of transnational corporations. Tax Justice Network.
- Picos, F. (2003). Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos. Documento de trabajo no. 12/03. Instituto de Estudios Fiscales (IEF).
- Piketty, T. (2014). Capital in the twenty-first century. Harvard University press. Cambridge, MA.
- Pimentel de Freitas, V. (2015). Factura electrónica. estrategias para la implementación.
- Piotrowska, J. & Vanborren, W. (2008). The corporate income tax rate-revenue paradox: Evidence in the EU. Working Paper 12. Comisión Europea, Bruselas.
- Pita, C. (2007). Notas sobre desafíos y tendencias mundiales en administración tributaria. En *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF/CIAT* No. 26, Abril (pp. 3-23). Panamá.
- Plazas Vega, M. (2012). La codificación tributaria. Editorial Universidad del Rosario, Colombia.
- Porto L., & Vallarino, D. (2014). Alternativas a los incentivos a las exportaciones en el diseño de políticas de atracción a la inversión. Mimeo BID.
- Reunión de la Red Regional del Proyecto BEPS Latinoamérica y Región del Caribe Lima (2015).
- Regional Network Meeting & Governmental Workshop on BEPS in Latin America & the Caribbean (2015).
- Roca, C. (2007). Tema 1.1: Grados de Autonomía Financiera y Presupuestaria. En *Asamblea General del CIAT, No. 41, Bridgetown, Barbados. (pp. 34-54)*
- Sacristán, C. (2015). Informe de evaluación del CETEF, Mimeo.
- Samanamud, E. (2013). Estudio comparado de los regímenes de retenciones y percepciones del IVA e Impuesto a la Renta en América Latina y el Caribe. Trabajo ganador en el *XXIV Concurso de Monografías - CIAT/AEAT/IEF - 2013*.
- Santos J. (2003). Teoría fiscal, Universidad Técnica de Lisboa e ISCSP; Lisboa.
- Schuknecht, L. & Tanzi, V. (2000). Public spending in the 20th Century. Cambridge, UK: Cambridge University Press.

- Seco, A. (2000). Tecnología de la información aplicada a la administración tributaria.
- Seco, A. (2009). Tecnologías da informação e comunicação: Impactos na modernização das administrações tributárias, ESAF.
- Sevilla, J. (2004). Política y técnica tributarias. Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, IEF, España.
- Silvani, C. & Baer, K. (1997). Designing a tax administration reform strategy: experiences and guidelines, IMF Working Paper, WP/97/30, Washington, D.C., March.
- Simons, H. (1938). Personal income taxation: The definition of income as a problem of fiscal policy. Chicago: University of Chicago Press.
- Sokoloff, K.L., & Zolt, E.M. (2007). Inequality and the evolution of institutions of taxation: evidence from the economic history of the Americas. En S. Edwards, G. Esquivel & G. Márquez (Eds.), *The Decline of Latin American Economies: Growth, Institutions, and Crises* (pp. 83–136). Chicago: University of Chicago Press.
- Sorensen, P. (2006). Can capital income taxes survive? And should they? CESifo Economic Studies, 53.2.
- Sorondo, A. (2003). Tendencias en las políticas organizacionales de las administraciones tributarias, Argentina, Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), pp. 60-74.
- Spencer, D. Transfer pricing: formulary apportionment is not a panacea, Part 1 and Part 2. *Journal of International Taxation*, April and May, 2014.
- Statistical Yearbook of the League of Nations. (1945). *Public Finance Statistics*.
- Steinmo, S. (1993). Taxation & democracy: Swedish, British, and American approaches to financing the modern state. Yale University Press, New Haven and London.
- Stotsky, J., & WoldeMariam, A. (1997). Tax effort in the Sub-Saharan Africa. *Working Paper WP/97/107*. International Monetary Fund.
- Taliercio Jr., R. (2004). Designing performance: The semi-autonomous revenue authority model in Africa and Latin America. Work Bank Policy Research Working Paper N°3423, October.
- Tanzi, V. (2000). La adaptación de los sistemas tributarios. Una administración tributaria para el nuevo milenio: Escenarios y estrategias. En Asamblea General del CIAT, No. 34. Washington, D.C.
- TJN (2012). Tax us if you can. 2nd Edition.
- TJN (2013). Unitary taxation: Our responses to the critics. Tax Justice Network.
- The Southern African Development Community-SADC (2002). Memorandum of understanding on cooperation in taxation related matters.
- Thompson, E. (2016). Impacto del plan BEPS en la gestión fiscal corporativa: Retos y oportunidades. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior.

- Transparency International España. (2014). Índice de percepción de la corrupción (IPC)
- United Nations. (2001). United Nations model double taxation convention between developed and developing countries.
- USAID (2013). Detailed guidelines for improved tax administration in Latin America and the Caribbean, USAID's Leadership in Public Financial Management, August.
- Walter, I. & Smith, R. (2000). High finance in the Euro-zone: Competing in the new European capital market, p. 241. Ed. Pearson Education.
- Yagan, D. (2015). Capital tax reform and the real economy: The effects of the 2003 Dividend Tax Cut. *American Economic Review* 2015, 105(12): 3531- 3563.
- Zambrano R. (2001). Especificaciones técnicas. Sistema de declaración electrónica, SENIAT.
- Zambrano, R. (2013). Uso de las TIC en materia de asistencia al contribuyente. En *Revista de Administración Tributaria CIAT / AEAT/ IEF* (No. 35, Junio, 2013) (pp. 1-17)
- Zambrano, R. (2009). Planificación estratégica de las TICS: Dilemas que plantea el entorno actual. En *Asamblea General del CIAT, No. 43, Santo Domingo, Rep. Dominicana* (pp. 89-111)
- Zambrano, R. (2011). Pagos electrónicos y recaudación de tributos. CIAT.

CIAT

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
Inter-American Center of Tax Administrations
Centro Interamericano de Administrações Tributárias
Centre Interaméricain d' Administrations Fiscales

