

Panorama fiscal de América Latina y el Caribe

Reformas tributarias y
renovación del pacto fiscal



NACIONES UNIDAS

CEPAL

Panorama fiscal de América Latina y el Caribe

Reformas tributarias y
renovación del pacto fiscal



NACIONES UNIDAS

CEPAL

Alicia Bárcena

Secretaría Ejecutiva

Antonio Prado

Secretario Ejecutivo Adjunto

Juan Alberto Fuentes

Director de la División de Desarrollo Económico

Ricardo Pérez

Director de la División de Documentos y Publicaciones

www.cepal.org/de

La elaboración del *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe: reformas tributarias y renovación del pacto fiscal* estuvo encabezada por Juan Alberto Fuentes, Director de la División de Desarrollo Económico de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), mientras que la coordinación general estuvo a cargo de Ricardo Martner.

Para la realización de este documento, la División de Desarrollo Económico contó con la colaboración de la División de Estadísticas, de las sedes subregionales de la CEPAL en México y Puerto España y de las oficinas nacionales de la Comisión en Bogotá, Brasilia, Buenos Aires, Montevideo y Washington, D.C.

El informe regional fue elaborado por Juan Alberto Fuentes, con insumos de los siguientes expertos de la División: Ricardo Martner, Andrea Podestá, Benjamin Rae, Vianka Aliaga, Leandro Cabello, Ivonne González y Michael Hanni. Asimismo, se utilizó material del documento “Política tributaria en América Latina: agenda para una segunda generación de reformas”, preparado por los consultores Juan Carlos Gómez Sabaini y Dalmiro Morán.

Se agradecen los aportes y comentarios de los siguientes consultores de la División de Desarrollo Económico: Luis Castro, Andrés Escalante y Tatiana Genuzio y del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI).

La Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID) y la Agencia Alemana de Cooperación Internacional (GIZ) colaboraron con el financiamiento de esta publicación.

Índice

Resumen ejecutivo	5
I. Principales rasgos de la tributación en América Latina y el Caribe	11
Introducción	11
A. Aumento de la carga tributaria de América Latina y el Caribe en la última década	11
B. Aumento de la captación de rentas obtenidas de la explotación de recursos naturales	15
C. El IVA se ha consolidado, pero de manera desigual.....	18
D. Fortalecimiento parcial del impuesto sobre la renta.....	24
E. Aún persiste la debilidad crónica del impuesto sobre la propiedad inmueble, pero han cobrado fuerza los impuestos aplicados a las transacciones financieras	32
F. Leve aumento de la recaudación de los gobiernos subnacionales	35
II. La búsqueda de la reciprocidad como fundamento político de las reformas tributarias en América Latina y el Caribe	39
A. Condicionantes estructurales y políticos de la tributación	39
B. La importancia de la reciprocidad existente entre los ciudadanos (contribuyentes) y el Estado para conformar una política fiscal renovada	41
C. Hacia una renovación del pacto fiscal mediante el fortalecimiento de la reciprocidad	47
Bibliografía	50

Resumen ejecutivo

Durante la última década la mayoría de los países de la región experimentó un marcado crecimiento de la carga tributaria como porcentaje del PIB (especialmente a partir del año 2002), junto con profundos cambios estructurales, como la consolidación del impuesto al valor agregado (IVA), una significativa mejora de la participación de los impuestos directos y el declive de los gravámenes sobre el comercio internacional. En este aumento de la carga tributaria incidieron, aunque con diferencias de un país a otro, un mayor crecimiento de la economía mundial, un sostenido aumento de los precios de los productos básicos, un contexto macroeconómico favorable, nuevos tributos como los aplicables a transacciones financieras o impuestos mínimos, la reducción de exenciones o deducciones, avances en la administración tributaria y una reducción de la desigualdad acompañada de un aumento del consumo. Así, entre 2000 y 2011 los ingresos fiscales totales de América Latina aumentaron del 19,6% al 23,6% del PIB y del 24,5% al 28,3% en el Caribe, mientras que la carga tributaria (excluidos los aportes a la seguridad social) aumentó del 12,7% al 15,7% en América Latina y del 19,3% al 23,0% del PIB en el Caribe.

El aumento ha sido heterogéneo, ya que los mayores incrementos de la carga tributaria (en el sentido restringido, sin seguridad social) se observaron en la Argentina y el Ecuador y alcanzaron dos o más puntos porcentuales del PIB en la mayor parte de países. Sin embargo, el avance ha sido menor —con la excepción de Haití— en el grupo de países con menor carga tributaria, donde se destacan los casos de México y Venezuela (República Bolivariana de), que durante el período considerado experimentaron una reducción de su carga tributaria (en el sentido más restringido).

En aquellos países especializados en la explotación de recursos naturales no renovables aumentó la participación de los Estados en las rentas económicas —y en el aporte fiscal relativo— de los sectores exportadores de estos recursos (minerales e hidrocarburos) durante el último período de auge, entre 2003 y 2010, en contraste con el desempeño del período precedente, entre 1990 y 2003. Entre 1999-2001 y 2009-2011, como proporción del PIB, los ingresos obtenidos de la explotación de productos primarios aumentó 7,2 puntos porcentuales del PIB en el Ecuador, 7,0 en Trinidad y Tabago, 4,5 puntos porcentuales en Bolivia (Estado Plurinacional de), 3,0 puntos porcentuales en la Argentina, 2,9 puntos porcentuales en Chile, 2,2 puntos en Colombia y 1,4 puntos porcentuales en México y en el Perú. Solamente en la República Bolivariana de Venezuela se redujo 0,4 puntos porcentuales, aunque junto con los demás exportadores de hidrocarburos continuó exhibiendo una alta dependencia fiscal de los recursos naturales no renovables al representar más del 30% de ingresos fiscales totales en estos países (Bolivia (Estado Plurinacional de), Ecuador, México, Venezuela (República Bolivariana de) y Trinidad y Tabago). Otros países de la región que también se beneficiaron del aumento de los precios de las materias primas y que han exportado en mayor medida minerales, pero con un menor grado de dependencia fiscal de estos recursos

(representando alrededor del 10% y el 20% del total de ingresos) incluyen a Chile, Colombia y el Perú, además de la Argentina, con ingresos fiscales obtenidos de impuestos aplicados a sus exportaciones agropecuarias.

En los países de la región que poseen hidrocarburos la forma más directa en la que los gobiernos se han apropiado de los ingresos por su explotación ha sido a través de empresas públicas o teniendo participación accionaria en ellas, o mediante la renegociación de los contratos con las empresas exportadoras, como ocurrió en el Ecuador. En cambio, en el sector de la minería, donde la captación de recursos por la vía de la participación estatal en empresas ha sido de menor importancia relativa —aunque no ausente—, las regalías u otros impuestos han permitido asegurar un pago mínimo por los recursos a los gobiernos tanto nacionales como subnacionales. Además, en la mayoría de los casos se ha aplicado el tradicional impuesto a la renta con alícuotas diferenciales junto a otros gravámenes especiales, a menudo con tasas progresivas, sobre las empresas públicas o privadas dedicadas a la explotación de estos recursos.

Desde 2000 hasta 2011 continuó fortaleciéndose el IVA recaudado como proporción del PIB en América Latina (pasando del equivalente al 5,1% al 6,7% del PIB en este período) y en el Caribe (del 5,4% al 7,1%). Se trata de una tendencia que comenzó hace cuatro décadas y que más recientemente responde a su extensión a los servicios intermedios y finales, dado que el gravamen se aplicó inicialmente casi con exclusividad a bienes físicos y algunos servicios finales, así como a un progresivo aumento de la tasa general del IVA en casi todos los países de la región desde la década de 1980. Sin embargo, ha habido variaciones importantes entre grupos de países y se puede observar una tendencia de mayor fortalecimiento relativo (como proporción del PIB) de los tributos indirectos en el grupo de países de mayor recaudación de América Latina. Los países con las tasas más altas incluyen a la Argentina (21%), el Brasil (20,5% en promedio), Chile (19%), el Perú (18%) y el Uruguay (22%), que han alcanzado tasas similares a la mayoría de países europeos miembros de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE). Sin embargo, existe una brecha considerable con el resto de los países de la región, incluidos algunos del Caribe, que acaban de impulsar reformas de este impuesto y que poseen tasas generalmente comprendidas entre el 12% y el 17%, además de los singulares casos del Paraguay (10%) y Panamá (7%).

Una explicación de los diferentes niveles de recaudación (y productividad) del IVA en la región, además de las tasas diferentes, es la existencia de exoneraciones y tratamientos diferenciales. Colombia, Costa Rica, Ecuador, México, Nicaragua y Venezuela (República Bolivariana de) se encuentran entre los casos con mayor cantidad de operaciones exentas del IVA. En el último quinquenio (2008-2012) algunas reformas (especialmente en los países centroamericanos: El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua) fueron dirigidas a ampliar la base imponible del IVA mediante la reducción del número de bienes y servicios exentos, o se precisaron las condiciones en que podían darse ciertas exenciones. En otros países (México, Perú y Venezuela (República Bolivariana de)) aumentaron las tasas sin modificaciones en la base imponible, mientras que en la mayor parte de países en que aumentaron las alícuotas tendió a reducirse de manera selectiva la base imponible mediante el establecimiento de tasas cero o rubros exentos (Barbados, Colombia, las Islas Turcas y Caicos, Jamaica, Panamá, Saint Kitts y

Nevis y Santa Lucía). La excepción fue la República Dominicana, donde coincidieron aumentos de las tasas con reducciones de las exenciones o rubros a los cuales se aplicaba la tasa cero, lo cual permite suponer que el efecto recaudador de esta reforma sería mayor que en el caso del resto de los países.

Hubo dos innovaciones que llaman la atención en el ámbito de la tributación indirecta en el último quinquenio. Por un lado, en el Uruguay se extendió la exención al consumo pagado con tarjeta de crédito por parte de aquellos hogares con menores ingresos, de manera que se mejoró la equidad del sistema, dejando de exonerar del impuesto a los bienes básicos para todos los niveles de ingresos y concentrando la exención directamente en las personas de menores ingresos mediante una transferencia electrónica de fondos. Por otro, y como parte de un relativo fortalecimiento de impuestos selectivos al consumo, existe creciente evidencia de la introducción de criterios ambientales en la aplicación de impuestos, especialmente en vehículos (Ecuador y Panamá), pero también aplicables a plásticos y combustibles (Ecuador y Perú).

Como porcentaje del PIB el impuesto sobre la renta en América Latina (promedio simple) habría aumentado del equivalente al 3,2% del PIB en 2000 a un 4,9% en 2011, mientras que en el Caribe habría pasado del 6,3% al 7,7%. La persistencia de un régimen legal de recaudación del impuesto sobre la renta sesgada hacia las personas jurídicas en comparación con las personas naturales, numerosas exenciones y exoneraciones, un nivel de ingresos mínimos exentos elevado y el carácter cedular de este impuesto han reducido su recaudación y equidad.

Sin embargo, en el último quinquenio se han impulsado varias reformas del impuesto sobre la renta en América Latina y el Caribe, que en varios casos han incluido alzas de las alícuotas (Bolivia (Estado Plurinacional de), Chile, Ecuador, El Salvador, Honduras, México, Perú y Uruguay) además de ampliaciones de la base imponible de este impuesto. En algunos casos se han reducido ciertas alícuotas (Guatemala, Guyana, Jamaica, Nicaragua, Panamá, República Dominicana) o se redujo la base imponible ya sea como consecuencia de nuevas exenciones o deducciones (Chile, Panamá,) o del aumento del mínimo exento en algunos países (Guatemala, Nicaragua, Panamá). No obstante, ha predominado el efecto positivo de ampliaciones de las bases imponibles del impuesto debido a la extensión de la tributación al conjunto de ingresos del trabajo y de las rentas de capital, incluida la aplicación de impuestos a dividendos (Colombia, Guatemala, El Salvador, Jamaica, Nicaragua, Panamá, Perú, República Dominicana), además de otras medidas que han incluido el establecimiento de impuestos mínimos, la reducción de exenciones, la precisión de gastos deducibles para acotarlos, la gradual reducción del nivel de ingreso real al cual es aplicada la máxima tasa marginal y cierto control de los precios de transferencia.

Dos aspectos relativamente novedosos también caracterizan algunas de las reformas más recientes. Por una parte, varias reformas se han inspirado en el impuesto dual existente en los países escandinavos y en el Uruguay (2007). Tanto el Perú como varios países de Centroamérica (El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua y Panamá) y la República Dominicana aprobaron reformas tributarias que establecieron alícuotas uniformes para gravar las rentas de capital combinadas con tasas mayores para las utilidades empresariales y tasas progresivas para las rentas del trabajo, situación consistente con la versión uruguayaya del impuesto sobre la renta dual.

El otro aspecto relativamente innovador en materia del impuesto sobre la renta, especialmente claro en el caso de la reforma del impuesto sobre la renta en Colombia (2012), es una tendencia todavía incipiente de hacer de este impuesto un instrumento para favorecer el empleo formal, eliminando los recargos basados en el monto de la nómina salarial y obteniendo los recursos que se dejaron de recaudar debido a esta medida por la vía de gravámenes aplicables a activos fijos. De esta manera se contribuye a redistribuir la carga fiscal desde empresas en sectores que usan más empleo formal hacia aquellas que son más intensivas en capital, en particular el sector minero.

Por otra parte, la recaudación de los impuestos al patrimonio ha sido históricamente muy reducida en los países de América Latina, aunque los tributos sobre transacciones financieras han demostrado ser instrumentos aptos para lograr montos significativos de recaudación en el corto plazo, aunque con variaciones de un país a otro. En la Argentina, el Brasil y Colombia han logrado captar, en diferentes momentos, entre un 0,6% y un 1,9% del PIB, pero con rendimientos que no han sido constantes. En Bolivia (Estado Plurinacional de), el Perú y la República Dominicana se han aplicado este tipo de gravámenes aunque en 2010 contribuyeron con ingresos tributarios por poco más del 0,2% del PIB.

Los ingresos fiscales totales de los gobiernos subnacionales han crecido considerablemente en los últimos años, pero sobre todo debido a las transferencias provenientes de los gobiernos centrales y no por el incremento de los recursos tributarios propios de los niveles intermedios y locales. El Brasil constituye una excepción puesto que los gobiernos subnacionales (estados y municipios) aportan cerca del 28% de la recaudación tributaria total (unos 9,1 puntos porcentuales del PIB). En un segundo escalafón de países se encuentran la Argentina y Colombia, en los cuales los niveles subnacionales han aportado aproximadamente un 15% de la recaudación total. En el resto de los países los gobiernos no han avanzado de manera significativa en este sentido y la recaudación tributaria subnacional representa entre el 1,5% y el 6,2% de los ingresos tributarios totales de cada país.

Los impuestos que más frecuentemente se atribuyen a las instancias subnacionales son aquellos que gravan la propiedad, las licencias de vehículos automotores, las tasas por servicios específicos, así como ciertas tasas municipales, en todos los cuales el potencial de generación de ingresos es relativamente limitado en comparación con las bases tributarias atribuidas a los órganos centrales, tales como el IVA o los impuestos sobre la renta. En los países de la región que registran la mayor carga tributaria en sus niveles subnacionales se destaca también la relevancia de algunos impuestos generales al consumo, que se han transformado en los últimos años en la principal fuente de recursos tributarios propios de su respectivo nivel de gobierno.

Diversos tipos de evidencia empírica apuntan a la existencia de relaciones de reciprocidad entre los contribuyentes y el Estado, lo que se refleja concretamente en la voluntad expresada por la mayoría de los hogares de pagar más impuestos en la medida en que mejore la calidad de los servicios públicos de salud, educación y seguridad, con menos corrupción y más control de la evasión. En este sentido, puede considerarse que existe espacio para avanzar con estrategias de política fiscal (pactos fiscales implícitos o explícitos) basadas en propuestas que hagan efectiva esa reciprocidad mediante mejoras de la calidad de la gestión pública.

Sin embargo, también hay elementos que debilitan esa relación de reciprocidad entre los ciudadanos y el Estado y, en particular, hay tres tipos de reciprocidad incompleta o perversa, que erosiona la posibilidad de llegar a contratos sociales o pactos fiscales integrales y duraderos. En la práctica la reciprocidad puede volverse excluyente, innecesaria o asimétrica. Es excluyente cuando existen grandes contingentes de la población que tienen una relación tenue o inexistente con el Estado y que no perciben que se benefician de los servicios del Estado. Se trata de los sectores sin protección social, marginados y a menudo víctimas principales de la inseguridad; el sector informal constituye una manifestación de esta exclusión. La reciprocidad entre el Estado y los contribuyentes puede ser innecesaria cuando existe una institucionalidad débil y los ingresos públicos provienen en buena parte de recursos naturales o de ciertos activos estratégicos. En este caso el Estado no requiere establecer relaciones de reciprocidad y negociación con el conjunto de ciudadanos. Finalmente, la reciprocidad puede ser asimétrica en la medida en que surge desigualdad del poder económico y político, cuando existen poderes de facto con capacidad de veto.

Ante estas situaciones de reciprocidad debilitada se podría impulsar la renovación del pacto fiscal mediante el fortalecimiento de la reciprocidad en un sentido incluyente e igualitario, en general. Además, podría favorecerse una reciprocidad incluyente mediante políticas tendientes a la formalización del empleo, tomando en cuenta que la existencia de empleo informal es una de las manifestaciones más importantes de una reciprocidad entre ciudadanos y Estado que es excluyente. Partiendo de propuestas o reformas ya realizadas en la región, y en particular la de Colombia, la primera orientación sería propiciar reformas tributarias, y especialmente de la tributación directa, que no castigaran el empleo formal. La segunda orientación estratégica sería fortalecer la cobertura universal del gasto público, basándolo en un enfoque de derechos. Por ejemplo, un sistema de seguridad social universal que favoreciera y no castigara el empleo formal, además de servicios de salud universales, seguramente contribuiría a una relación más estrecha de la mayor parte de ciudadanos con el Estado.

Frente a la reciprocidad innecesaria que puede surgir de obtener una alta proporción de recursos no tributarios por parte de gobiernos centrales o subnacionales, se justifica contar con dos orientaciones estratégicas adicionales. La primera sería constituir una institucionalidad fiscal sólida, transparente y duradera. Podría reflejarse en reglas estructurales de balance fiscal, marcos fiscales de mediano plazo, fondos de riqueza soberana, la externalización de proyecciones de ingresos fiscales y la creación de consejos independientes de evaluación de la política fiscal. La segunda orientación estratégica sería continuar fortaleciendo la institucionalidad responsable de la tributación, que ya se ha reflejado en avances significativos de las administraciones tributarias en numerosos países de la región.

Finalmente, ante la reciprocidad asimétrica que incluye el efecto de actores con poder de veto, correspondería implementar la igualdad ante la ley, donde el desafío de aplicar el estado de derecho al ámbito fiscal, y en particular fortalecer las instancias judiciales responsables de las sanciones de infracciones tributarias y de corrupción asociada al gasto público, merece atención especial. Además, sería importante avanzar tanto en el ámbito de la equidad horizontal (eliminando privilegios fiscales y exenciones especiales) como el de la equidad vertical, tomando en cuenta la escasa incidencia que muestra la tributación en corregir la gran desigualdad que

existe en la región. En países tan desiguales como los de América Latina y el Caribe no puede confiarse únicamente en el gasto público para reducir la desigualdad sino que también debe asegurarse una contribución de los impuestos a tal efecto. Ante los inevitables conflictos o diferencias que supone avanzar en el ámbito tributario y fiscal en general, acordar un contrato social sobre la política fiscal implica asegurar una visión política de largo plazo, compartida por la mayoría, con una implementación y construcción gradual, sujeta a negociaciones en el camino, pero sin perder su sentido estratégico e incluyente y asegurando una amplia y continua reciprocidad entre los ciudadanos y el Estado, basada en la igualdad.

I. Principales rasgos de la tributación en América Latina y el Caribe

Introducción

A continuación se presenta un panorama actualizado de la situación tributaria en América Latina y el Caribe. Se explica la participación de los impuestos en el total de ingresos de los sectores públicos de la región, así como la importancia que tienen los gravámenes aplicados a la explotación de recursos naturales, el impuesto al valor agregado (IVA), el impuesto sobre la renta, los impuestos sobre el patrimonio y los recursos recaudados por los gobiernos subnacionales. Como parte de este diagnóstico, se describen las principales reformas tributarias que se han llevado a cabo en el último quinquenio.

En una segunda parte se plantea un marco de políticas, basado en la reciprocidad, para enfocar el tema de la política tributaria. Se identifican algunos determinantes de la tributación en los países de la región y se explica cómo la reciprocidad incluyente e igualitaria entre los ciudadanos y el Estado puede erosionarse en la práctica. Partiendo de esta visión, se propone un reforzamiento de la reciprocidad mediante políticas que favorezcan la formalización del empleo, el fortalecimiento institucional y la igualdad como bases de un pacto fiscal renovado en la región.

A. Aumento de la carga tributaria de América Latina y el Caribe en la última década

En la última década, y sobre todo a partir de 2002, la mayoría de los países de la región experimentó un marcado crecimiento de la carga tributaria en relación con el PIB e importantes cambios estructurales, como la consolidación del IVA, la significativa mejora en la participación de los impuestos directos y el declive de los gravámenes sobre el comercio internacional. Pese a la visión crítica que muchos analistas tienen respecto del Consenso de Washington y sus consecuencias sobre las economías de América Latina, no puede dejar de reconocerse su influencia sobre algunos de los puntos fuertes de los sistemas tributarios actuales, así como también sobre muchas de sus debilidades. El énfasis en el perfeccionamiento de la administración tributaria, el fortalecimiento del IVA y la simplificación de las estructuras tributarias se originan en ese contexto y suelen destacarse entre los logros alcanzados, mientras que los pobres efectos distributivos de los impuestos, la falta de equidad horizontal y la debilitada imposición sobre la renta personal que persiste en los países de la región generalmente se identifican entre sus principales cuestionamientos.

Desde mediados de los años noventa, y especialmente en la última década, se verifica la existencia de una nueva etapa en la tributación latinoamericana. El nivel de la recaudación tributaria como porcentaje del PIB ha mostrado una tendencia creciente tanto en el promedio regional como en la gran mayoría de los países de América Latina y del Caribe. Entre 2000 y 2011, la carga tributaria media de los países de América Latina, incluidos los

aportes a la seguridad social administrada por el Estado, pasó del 15,4% al 19,1% del PIB (véase el cuadro I.1)¹. Si se excluyen los aportes a la seguridad social, se constata que la carga tributaria de América Latina se incrementó del 12,7% al 15,7% del PIB en el mismo período, mientras que en el Caribe aumentó del 19,3% al 23% del PIB².

Cuadro I.1
AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (33 PAÍSES): INGRESOS TRIBUTARIOS, 2000 Y 2011
(En porcentajes del PIB)

País	Ingresos tributarios sin seguridad social		Ingresos tributarios con seguridad social		Ingresos totales	
	2000	2011	2000	2011	2000	2011
Grupo 1						
Argentina	18,1	27,4	21,5	34,9	25,0	38,0 ^a
Brasil	23,0	26,0	30,1	34,8	32,5	38,3 ^a
Uruguay	14,6	18,6	22,5	26,5	27,4	29,0
Grupo 2						
Bolivia (Estado Plurinacional de)	16,3	20,4	17,9	22,1	26,7	34,5
Costa Rica	12,6	14,4	18,9	22,0	21,3	24,1
Chile	16,9	18,9	18,2	20,2	21,9	24,6
Ecuador	8,9	14,4	10,1	20,1	19,0	31,2
Nicaragua	11,2	15,2	13,5	19,0	16,8	21,8
Colombia	11,6	16,2	14,0	18,1	17,7 ^a	22,4 ^a
Panamá	9,6	11,3	16,0	17,8	24,6	24,3
Perú	12,4	15,3	14,1	17,0	17,0	19,4
Paraguay	9,3	12,1	12,5	16,1	18,1	21,7
Honduras	13,8	15,0	14,3	15,8	16,2	18,3
El Salvador	10,2	13,9	12,4	15,5	14,2	17,1
Grupo 3						
Haití	7,9	13,1	7,9	13,1	8,2	14,3
Guatemala	10,5	10,9	12,4	12,8	14,1	13,6
República Dominicana	11,2	12,7	11,3	12,8	13,3	13,5
Venezuela (República Bolivariana de)	12,9	11,9	13,6	12,5	20,9	23,0
México	10,1	9,7	11,9	11,4	17,4 ^a	19,5 ^a
El Caribe						
Suriname	22,2	32,4	...	...	29,8	43,0
Trinidad y Tabago	21,4	29,2	...	...	25,4	33,0
Barbados	25,6	27,4	...	...	27,5	29,1
Dominica	20,8	23,9	...	...	27,6	29,9
Jamaica	22,5	23,4	...	...	26,1	26,1
Belice	17,2	23,4	...	...	26,1	28,0
San Vicente y las Granadinas	20,2	22,2	...	...	25,3	26,5

¹ En el cuadro I.1 se presenta una clasificación de los países de América Latina de acuerdo con el nivel de carga tributaria media del período 2005-2011 (18,1% del PIB). Los países se dividen en tres grupos: i) los que se ubican más de un 20% por encima del promedio regional (grupo 1), ii) los que se encuentran en torno al 20% respecto de ese valor (grupo 2) y iii) aquellos cuya carga tributaria es al menos un 20% inferior a ese nivel (grupo 3). Se incluye como grupo adicional a los países del Caribe (de habla inglesa y holandesa).

² La exclusión de los aportes a la seguridad social se realiza tomando en cuenta la diversidad de formas (pública y privada) en que dichos aportes se organizan en la región.

Cuadro I.1 (conclusión)

País	Ingresos tributarios sin seguridad social		Ingresos tributarios con seguridad social		Ingresos totales	
	2000	2011	2000	2011	2000	2011
Saint Kitts y Nevis	16,7	21,7	...	...	25,0	39,3
Santa Lucía	20,9	21,4	...	...	24,5	23,9
Guyana	18,3	21,2	...	...	23,2	25,6
Granada	18,6	18,3	...	...	23,6	22,1
Antigua y Barbuda	13,3	18,3	...	...	19,0	20,6
Bahamas	13,5	16,4	...	...	15,1	20,2
Grupo 1	18,6	24,0	24,7	32,0	28,3	35,1
Grupo 2	12,1	15,2	14,7	18,5	19,4	23,6
Grupo 3	10,5	11,7	11,4	12,5	14,8	16,8
América Latina (19 países)	12,7	15,7	15,4	19,1	19,6	23,6
El Caribe (13 países)	19,3	23,0	...	...	24,5	28,3
Cuba	33,3	34,5	37,2	38,8	48,8	65,7
OCDE (34 países)	26,3	24,7	35,2	33,8	41,4 ^a	40,5 ^a

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de información oficial, y Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), OECD Tax Statistics Database.

Nota: La cobertura corresponde al gobierno central, excepto en los casos del Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, el Estado Plurinacional de Bolivia y México, donde corresponde al gobierno general. En la Argentina y Barbados corresponde al sector público no financiero y en Cuba al Estado. En el caso de Guatemala, además del gobierno central, se incluye el impuesto único sobre inmuebles (IUSI), recaudado por las municipalidades, los ingresos por el impuesto sobre hospedaje y tarjeta de turismo, recaudado por el Instituto Guatemalteco de Turismo (INGUATE), y las contribuciones al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social. En el Paraguay se incluyen las contribuciones a instituciones descentralizadas de seguridad social. El último dato disponible para el promedio de los 34 países de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) corresponde a 2010.

^a Estimaciones.

En este aumento de la carga tributaria incidieron diversos factores, algunos de los cuales se detallan a continuación, que en parte exceden lo estrictamente tributario:

- a) un contexto internacional caracterizado por la aceleración de las tasas de crecimiento económico mundial;
- b) el sostenido aumento del precio internacional de los productos básicos y los minerales entre 2002 y 2009, que incrementó los ingresos fiscales en los países de la región especializados en la explotación y comercialización de recursos naturales (una parte de estos ingresos fiscales es de carácter tributario);
- c) un contexto macroeconómico favorable, con una reducción sustancial del déficit de las cuentas públicas y el nivel de endeudamiento de los países;
- d) políticas sociales que, además de haber aumentado el empleo formal en varios países, redujeron los niveles de desigualdad y dieron lugar a un incremento del consumo privado y de los impuestos que gravan bienes y servicios;
- e) la introducción de nuevos tributos sobre las transacciones financieras que ampliaron la gama de instrumentos de política tributaria;
- f) la rebaja y eliminación de numerosas exenciones, deducciones y beneficios tributarios que fueron concedidos en décadas pasadas con el fin de atraer inversiones extranjeras y que no siempre lograron producir los frutos que se esperaban de dichas inversiones; a esto se suma el establecimiento de impuestos mínimos que elevaron el grado de cumplimiento del impuesto sobre la renta;

- g) los avances en la administración del IVA y el impuesto sobre la renta, que se tradujeron en un rápido incremento de la recaudación tributaria vinculada a dichos impuestos, acompañado –como consecuencia de este factor y de los anteriores– de un aumento en la elasticidad tributaria (ex post) de los países de América Latina (Cornia, Gómez Sabaini y Martorano, 2011).

El crecimiento de la carga tributaria ha sido heterogéneo en los países de la región debido, principalmente, a la implementación de distintas políticas tributarias. La Argentina y el Ecuador son los países que registran un mayor incremento desde comienzos de siglo (en torno a 10 puntos porcentuales del PIB si se toman en cuenta las contribuciones a la seguridad social). En la Argentina incidió la instauración de los derechos de exportación a partir de 2002 y el incremento de la recaudación por contribuciones a la seguridad social como resultado de la nacionalización del sistema en 2008. En el Ecuador se suman los efectos de las sucesivas reformas tributarias, en especial en lo que se refiere a la recaudación del impuesto sobre la renta y a la negociación de nuevos contratos con las empresas exportadoras de petróleo.

Otros países, como el Brasil, Colombia, el Estado Plurinacional de Bolivia, Haití, Nicaragua y el Uruguay, lograron incrementar este indicador entre 4 y 5,5 puntos porcentuales del PIB en el período 2000-2011. Cuba, con la mayor carga tributaria de la región, también aumentó el indicador. En el grupo de menor carga tributaria se destacan los casos de México y la República Bolivariana de Venezuela como los únicos países que muestran una reducción de los ingresos tributarios como porcentaje del PIB y que tienen ingresos petroleros de alta volatilidad. La disparidad intrarregional de los niveles de carga tributaria se ve reflejada en que países como la Argentina y el Brasil se encuentran incluso por encima del promedio de los miembros de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), mientras que otros países de la región apenas recaudan un tercio de esos niveles. La brecha entre los promedios de ambas regiones ha ido disminuyendo en este siglo como resultado del importante crecimiento de la presión tributaria en América Latina y de la disminución registrada en la OCDE.

Sin embargo, la situación relativa cambia cuando se observan los ingresos fiscales totales de los países de la región, ya que varios de ellos complementan su carga tributaria con una importante recaudación no tributaria proveniente de otras fuentes o de la explotación de recursos naturales, como se analizará en la sección B. En el grupo de países de menor carga tributaria (grupo 3 del cuadro I.1) se destacan México y la República Bolivariana de Venezuela con ingresos tributarios que se encuentran entre los más bajos de la región. No obstante, estos países también cuentan con importantes recursos petroleros que se suman a los ingresos fiscales. En ese mismo grupo se encuentran Guatemala, Haití y la República Dominicana que, además de tener una baja presión impositiva, tienen ingresos no tributarios escasos. Otros países, como Chile, el Ecuador y el Estado Plurinacional de Bolivia, presentan niveles de cargas tributarias superiores al promedio regional (grupo 2 del cuadro I.1) y agregan a sus ingresos fiscales recursos no tributarios originados en la explotación de hidrocarburos o minerales. Finalmente, hay países que complementan la recaudación impositiva con recursos provenientes de otras fuentes, como el canal interoceánico en el caso de Panamá, las centrales hidroeléctricas en el Paraguay o las donaciones externas en algunos países del Caribe, Haití, Honduras y Nicaragua.

B. Aumento de la captación de rentas obtenidas de la explotación de recursos naturales

El período de crecimiento dinámico de la economía mundial entre 2003 y 2008 y el auge de la demanda internacional de los bienes primarios que exporta la región explican, en buena parte, la mejora del desempeño macroeconómico y de la posición fiscal de los países exportadores de la región de 2003 en adelante. En los países especializados en la explotación de recursos naturales aumentó la participación del Estado en las rentas económicas y en el aporte fiscal relativo de los sectores exportadores de estos recursos no renovables (minerales e hidrocarburos) en el último período de auge 2003-2010, en contraste con el desempeño del período precedente 1990-2003. Esto también puede interpretarse como una mejora en la efectividad de los marcos institucionales para lograr la apropiación pública de riqueza derivada de las actividades extractivas (Aquatella, 2012).

La excepción a este fenómeno ha sido la República Bolivariana de Venezuela, que experimentó una notable reducción de estos recursos en la década de 1990, aun cuando en los últimos años (2009-2011) continuara siendo, junto con el Ecuador, el Estado Plurinacional de Bolivia, México y Trinidad y Tabago, uno de los países de la región con mayores ingresos fiscales provenientes de la explotación de recursos naturales (véase el cuadro I.2). Además, el caso venezolano se ha destacado a nivel regional por mostrar el mayor grado de dependencia fiscal respecto de estos recursos, con una participación relativa que, aunque con una clara tendencia decreciente respecto del pasado, se ubicó en torno al 40% de los ingresos totales durante el trienio 2009-2011. Por su parte, el Estado Plurinacional de Bolivia (29,9%), el Ecuador (34,5%), México (32,5%) y Trinidad y Tabago (45,8%) también exhibieron en los últimos años una elevada dependencia fiscal de los recursos originados en la explotación de recursos naturales, situación parcialmente compartida por Chile (17,3%), Colombia (16,2%), la Argentina (13,6%) y el Perú (9,3%)³.

En los países de la región que poseen importantes dotaciones de recursos naturales no renovables, especialmente hidrocarburos, la forma más directa en que los gobiernos se han apropiado de los ingresos por la exportación de productos básicos y los han transformado en recursos fiscales ha sido mediante su participación en la explotación, ya sea mediante empresas públicas o la participación accionaria (CAF, 2012)⁴. Dichas empresas suelen estar sometidas a un régimen tributario especial que puede consistir en pagos de alquileres o cánones, en impuestos adicionales para las empresas públicas o en impuestos especiales sobre la producción de un recurso.

³ Si bien la mayoría de los estudios de América Latina suelen concentrarse en los países que muestran una significativa dependencia exportadora y fiscal de los recursos naturales no renovables (generalmente superior al 30%), no se puede desconocer la existencia de ingresos fiscales por la explotación de estos recursos en otros países como el Brasil, Guatemala y Honduras, aun cuando en esos casos el aporte fiscal de dichos recursos sea considerablemente menor.

⁴ Se incluye a YPF (Argentina), YPFB (Estado Plurinacional de Bolivia), Petrobras (Brasil), Ecopetrol (Colombia), Petroecuador (Ecuador), Pemex (México) y PDVSA (República Bolivariana de Venezuela). En el Ecuador, los cambios a contratos de servicio fueron una fuente fundamental de ingresos fiscales adicionales.

Cuadro I.2
AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (9 PAÍSES): INGRESOS FISCALES PROVENIENTES DE LA EXPLOTACIÓN DE PRODUCTOS PRIMARIOS, 1999-2001 Y 2009-2011

	1999-2001	2009-2011	1999-2001	2009-2011
	<i>(en porcentajes del PIB)</i>		<i>(en porcentajes del ingreso total)</i>	
Argentina	0,0	3,0	0,1	13,6
Bolivia (Estado Plurinacional de)	5,1	9,6	20,5	29,9
Chile	0,8	3,7	3,8	17,3
Colombia	1,2	2,4	10,2	16,2
Ecuador	6,3	13,5	30,8	34,5
México	6,1	7,5	31,2	32,5
Perú	0,2	1,6	1,2	9,3
Trinidad y Tabago	6,7	14,7	27,5	45,8
Venezuela (República Bolivariana de)	8,7	8,3	44,0	39,2

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de información oficial.

Nota: La cobertura corresponde al gobierno central en los casos de la Argentina, Chile, Colombia, el Perú, la República Bolivariana de Venezuela y Trinidad y Tabago, al gobierno general en el Estado Plurinacional de Bolivia, al sector público no financiero en el Ecuador y al sector público en México.

Entre 2005 y 2012, las reformas legales más importantes dirigidas a asegurar el control público de los recursos naturales no renovables privilegiaron el sector de hidrocarburos e incluyeron la nacionalización de dicho sector a través de empresas mixtas en la República Bolivariana de Venezuela (entre 2005 y 2007), la nacionalización de hidrocarburos y la reestatización de la mina de estaño Huanani en el Estado Plurinacional de Bolivia (2006), la renegociación de contratos petroleros en el Ecuador con la estipulación de que el gobierno capturaría el 100% de los eventuales incrementos del precio del petróleo (2010), la expropiación del 51% de las acciones de YPF en la Argentina (2012) y la nacionalización de la mina de Colquirí, en Oruro, el Estado Plurinacional de Bolivia (2012).

Además, los gobiernos han establecido otros mecanismos de apropiación estatal, como el uso de regalías, habitualmente basadas en la producción, e impuestos específicos (véase el cuadro I.3). Esto ha sido especialmente importante en el sector de la minería, donde la captación de recursos por la vía de la participación estatal en empresas ha sido de menor importancia relativa. Las regalías y los impuestos han permitido asegurar un pago mínimo por los recursos a los gobiernos, tanto nacionales como subnacionales, como ocurre en un número creciente de países donde se han introducido reformas en los sistemas de regalías, incluidos el Estado Plurinacional de Bolivia (2005), el Ecuador (2010), Colombia (2011) y el Perú (2011). A su vez, en la mayoría de los casos se ha aplicado el tradicional impuesto a la renta con alícuotas diferenciales junto con otros gravámenes especiales⁵, a menudo con tasas progresivas, sobre las empresas públicas o privadas dedicadas a la explotación de recursos no renovables, lo que se reforzó mediante reformas llevadas a cabo en Chile (2005), el Perú (2011) y la República Bolivariana de Venezuela (2006, 2008 y 2011)⁶.

⁵ La diversidad de instrumentos utilizados en la región plantea una serie de problemas de medición, como se señala en el informe de OCDE/CEPAL/CIAT (2011), a la hora de identificar la parte de los ingresos tributarios totales que cabe atribuir a los recursos naturales, sean o no renovables. Algunas medidas recaudatorias toman explícitamente la explotación de los recursos no renovables como base de la imposición y resulta sencillo asociarlas al sector de recursos, aunque no todas se clasifican como impuestos. En ciertas ocasiones, la aplicación de los criterios para distinguir un impuesto puede resultar particularmente problemática. El caso más representativo es el de los derechos sobre la producción de hidrocarburos en México, donde no existe un consenso general acerca de su clasificación como tributo. Para acceder a un análisis detallado, véanse Gómez Sabaini y Jiménez (2011b) y CAF (2012).

⁶ En Chile, además del impuesto sobre los ingresos de primera categoría, se aplicó un impuesto adicional sobre remesas de utilidades (35%), un impuesto especial del 40% sobre las utilidades generadas (solo para las empresas públicas) y un impuesto específico a la actividad minera con tasas progresivas. En la República Bolivariana de Venezuela se aumentaron las tasas del impuesto sobre la renta del petróleo en 2005 y se crearon tres nuevos impuestos: a) a la extracción de crudo, b) al registro de exportación y c) a los precios extraordinarios (este impuesto fue creado en 2008 y aumentado en 2011). En el Perú (2011) se creó el impuesto especial a la minería (IEM) y el gravamen especial a la minería (GEM), ambos con tasas progresivas sobre la utilidad operativa.

Cuadro 1.3

AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (10 PAÍSES): CARACTERÍSTICAS DE LOS REGÍMENES FISCALES APLICADOS A LOS PRODUCTOS NO RENOVABLES

Países y productos	Regalías (alícuotas)	Impuesto sobre la renta (alícuota general)	Otros impuestos sobre los ingresos (alícuotas)	Otros gravámenes	Participación pública
Argentina (petróleo y minería)	Del 12% al 15%, o un 5% para yacimientos marginales (petróleo) y del 0% al 3% (minería)	Impuesto a las ganancias: 35%		Derechos de exportación (del 25% al 45%, un 100% para hidrocarburos y del 5% al 10% para la minería) Impuestos sobre los combustibles líquidos, gas natural, gas oil, gas licuado, naftas y gas natural comprimido Canon minero	YPF (hidrocarburos)
Bolivia (Estado Plurinacional de) (hidrocarburos)	Regalías departamentales: 11% Regalías nacionales compensatorias: 1% Regalías nacionales (Tesoro Nacional): 6%	Impuesto sobre las utilidades de las empresas (IUE): 25%	Impuesto a las utilidades - beneficiarios del exterior: 12,5% ^a	Impuesto directo a los hidrocarburos (IDH): 32% Impuesto especial a los hidrocarburos y sus derivados (IEHD)	YPFB (hidrocarburos)
Brasil (hidrocarburos)	10% del valor de producción (puede reducirse hasta el 5% en virtud del riesgo geológico y otros factores)	El impuesto sobre la renta es del 15%, más un recargo del 10% si los beneficios son superiores a 240.000 reales por año	Participaciones especiales: del 10% al 40% Impuesto a las utilidades - beneficiarios del exterior: 15% (o un 25% para pagos a paraísos fiscales)	Contribución social sobre el beneficio neto: 9% CIDE: 10%	Petrobras (hidrocarburos)
Chile (minería)		Impuesto sobre los ingresos de primera categoría: 20%	Impuesto sobre remesas de utilidades: 35% Impuesto sobre remesas de intereses: 4% Impuesto especial del 40% sobre las utilidades (para empresas públicas)	Impuesto específico sobre la renta operacional de la actividad minera: tasas progresivas entre el 0,5% y el 14% Impuesto a las Fuerzas Armadas (Ley Reservada): un 10% sobre el retorno en moneda extranjera por la venta al exterior de la producción de cobre de CODELCO	CODELCO (cobre)
Colombia (petróleo y minería)	Del 8% al 25% (petróleo) y del 1% al 12% (minería)	Impuesto a las sociedades: 25% Impuesto sobre la renta para la equidad (CREE): un 9% para el período 2013-2015 y posteriormente un 8%		Impuesto de transporte sobre oleoductos Impuesto nacional a la gasolina y al ACPM Derechos económicos de la ANH	Ecopetrol (hidrocarburos)
Ecuador (petróleo)	Del 12,5% al 18,5% (de la producción bruta de petróleo crudo)	Impuesto sobre la renta: 23%	El Estado se reserva el 25% de los ingresos brutos del área del contrato ^b	Participación laboral: el Estado recibe un 12% de las utilidades (destinado a los gobiernos autónomos descentralizados)	Petroecuador (hidrocarburos)
México (petróleo y minería)		Impuesto a los rendimientos petroleros (PEMEX): 30% Impuesto sobre la renta (ciertas empresas subsidiarias): 30%	Impuesto empresarial de tasa única (IETU) (ciertas empresas subsidiarias): 17,5%	Derechos sobre la minería Derechos sobre hidrocarburos Impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS gasolina) Impuesto a la importación de mercancías	Pemex (hidrocarburos)
Perú (minería)	Del 1% al 12% sobre la utilidad operativa	Impuesto sobre la renta: 30%	Dividendos y distribución de utilidades: 4,1%	Impuesto especial a la minería (IEM): del 2% al 8,4% Gravamen especial a la minería (GEM): del 4% al 13,12% (sobre utilidad operativa)	
Trinidad y Tabago (petróleo)	Un 10% sobre ventas internas y un 12,5% sobre ventas al exterior	Impuesto sobre las utilidades: un 50% de las utilidades provenientes de la producción de petróleo	Impuesto adicional sobre ventas de petróleo crudo (la tasa varía con el precio del petróleo) Impuesto para el fondo verde: un 0,1% de ingresos brutos	Impuesto adicional sobre la producción de petróleo Impuesto de desempleo: un 5% de las utilidades provenientes de la producción de petróleo	Petrotrin (hidrocarburos)
Venezuela (República Bolivariana de) (petróleo)	Un 30% del valor extraído	Impuesto sobre la renta petrolera (ISLR): 50%		Impuesto sobre precios extraordinarios Impuesto a la extracción de crudo Impuesto al registro de exportación	PDVSA (hidrocarburos)

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de información oficial de los respectivos países.

^a El impuesto adicional del 25% sobre las utilidades extraordinarias fue derogado con la ley de hidrocarburos núm. 3058 y sustituido por la participación de YPF en los nuevos contratos de operación.

^b A partir de la modificación de la ley de hidrocarburos se renegocian los contratos petroleros y se establece una cláusula que estipula que el Estado captura el 100% del eventual incremento del precio del petróleo, por lo que ya no rige el impuesto sobre el ingreso extraordinario.

Como se señala en CEPAL (2012), históricamente los países de la región han tenido dificultades para lograr traducir los períodos de bonanza exportadora de sus recursos naturales en procesos de desarrollo económico de largo plazo. Sin embargo, en los últimos años, América Latina demostró los beneficios de contar con la capacidad de desplegar políticas anticíclicas que amortiguaron el impacto de la crisis internacional a partir del manejo de los ahorros fiscales captados durante el auge de precios registrado entre 2003 y 2008. Entre los instrumentos para lograrlo están los fondos de estabilización, como el de Chile, financiado con los ingresos excedentes de la exportación de cobre, o los de Colombia, el Ecuador, México y la República Bolivariana de Venezuela, a partir de las rentas petroleras.

C. El IVA se ha consolidado, pero de manera desigual

Antes del período de auge de los precios de los recursos naturales, uno de los fenómenos más significativos de la política tributaria latinoamericana, especialmente desde que se estableció el IVA en la mayoría de los países en las décadas de 1970 y 1980, fue el aumento de la importancia de los impuestos generales sobre bienes y servicios en el total de ingresos tributarios de la región. El IVA, originalmente concebido como alternativa frente a la reducción de los impuestos aplicados al comercio exterior, se convirtió en el principal instrumento de recaudación de la mayoría de los países⁷. Después de la introducción del IVA, buena parte del aumento de la ponderación porcentual de este tipo de impuestos se materializó en los años noventa a raíz de las reformas impositivas que ampliaron la base tributaria y aumentaron la alícuota general del IVA, en especial en los países de menor carga tributaria de la región.

La mayor relevancia del IVA compensó la menor importancia relativa de los impuestos selectivos y aplicables al comercio internacional (véase el cuadro I.4). Se redujeron los niveles y la dispersión de los aranceles de importación, y en muchos países de la región se suprimieron los derechos de exportación vigentes que gravaban fundamentalmente la producción primaria (Barreix, Bès, y Roca, 2010). Esto resultó en un marcado y progresivo descenso de la participación porcentual de los tributos en el comercio internacional⁸.

De igual manera, en virtud de los procesos de simplificación tributaria aplicados en los esquemas tributarios de la región, los impuestos selectivos sobre el consumo y la producción de bienes y servicios experimentaron una merma en su participación relativa en la estructura tributaria media de la región, aun cuando en los últimos años ha habido cierta recuperación de este tipo de tributos, como se verá más adelante. Estos gravámenes quedaron limitados a un conjunto reducido de productos (bebidas alcohólicas, combustibles y tabaco). Todo esto hizo que, desde hace más de dos décadas, la estructura tributaria media de América Latina mantuviera un considerable sesgo hacia la imposición indirecta, que representa una proporción en torno a las dos terceras partes del total de la recaudación si se excluye la seguridad social⁹.

⁷ Los impuestos sobre las ventas también son importantes en algunos países y constituyen la base fundamental de los ingresos tributarios subnacionales. En la Argentina, por ejemplo, existe el impuesto sobre los ingresos brutos (IIBB), que es de potestad provincial, en el Brasil está el impuesto a los servicios (ISS), que recaudan los municipios, y en Colombia se aplica el impuesto de industria y comercio (ICA), cuya potestad también se atribuye a los gobiernos locales.

⁸ La Argentina constituye un caso excepcional por haber reintroducido los derechos de exportación tras la salida del régimen de convertibilidad en 2002.

⁹ Sin embargo, esta característica está lejos de ser exclusiva de los países latinoamericanos. Hines y Summers (2009) muestran que si bien los países pequeños tienden a depender más de la tributación sobre el consumo que los más desarrollados, el proceso de globalización llevaría a que todos los países se convirtieran en economías pequeñas y abiertas, por lo que es probable que el uso de este tipo de impuestos aumente a nivel mundial en el futuro, con las importantes consecuencias distributivas que ello implica.

Cuadro I.4
AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE Y PAÍSES DE LA OCDE: INGRESOS TRIBUTARIOS
POR TIPO DE IMPUESTOS
(En porcentajes del PIB)

	América Latina (19 países)		Grupo 1		Grupo 2		Grupo 3		El Caribe (13 países)		OCDE (34 países)	
	2000	2011	2000	2011	2000	2011	2000	2011	2000	2011	2000	2010
Total de ingresos tributarios (sin seguridad social)	12,7	15,7	18,6	24,0	12,1	15,2	10,5	11,7	19,3	23,0	26,2	24,7
Ingresos tributarios directos	3,8	5,7	6,0	8,8	3,3	5,6	3,7	3,9	6,8	8,3	14,7	13,5
Ingresos, utilidades ganancias de capital	3,2	4,9	4,0	6,2	2,9	5,0	3,4	3,7	6,3	7,7	12,5	11,3
Propiedad	0,6	0,7	1,8	2,3	0,4	0,6	0,2	0,2	0,4	0,4	1,8	1,8
Otros ingresos directos	0,0	0,1	0,2	0,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,4	0,4
Ingresos tributarios indirectos	8,6	9,6	12,3	14,9	8,5	9,3	6,4	7,2	12,5	14,6	11,3	11,0
Generales sobre bienes y servicios	5,1	6,7	9,6	11,4	4,8	6,4	3,4	4,6	5,4	7,1	6,8	6,9
Específicos sobre bienes y servicios	1,9	1,6	1,9	1,6	2,2	1,9	1,3	1,0	1,0	1,2	4,2	4,0
Comercio y transacciones internacionales	1,5	1,3	0,8	1,9	1,6	1,0	1,8	1,6	5,2	5,4	0,3	0,1
Otros ingresos indirectos	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,6	0,7	0,3	0,1
Otros impuestos	0,3	0,3	0,2	0,3	0,2	0,2	0,4	0,6	0,2	0,2	0,2	0,2
Seguridad social	2,7	3,4	6,1	8,0	2,6	3,3	0,9	0,8	...	...	8,9	9,1
Total de ingresos tributarios (incluida la seguridad social)	15,4	19,1	24,7	32,0	14,7	18,5	11,4	12,5	...	...	35,2	33,8

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de cifras oficiales, y Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), OECD Tax Statistics Database.

El fortalecimiento de la recaudación del IVA en la región en los últimos decenios responde especialmente a su extensión a los servicios intermedios y finales —dado que en un principio el gravamen se aplicaba casi con exclusividad a los bienes físicos y solo a algunos servicios finales—, y a un progresivo aumento de la tasa general del impuesto en casi todos los países de la región desde la década de 1980. De 2000 a 2011 continuó fortaleciéndose el IVA y la recaudación de los impuestos generales sobre bienes y servicios se incrementó como proporción del PIB en América Latina (en este período pasó del 5,1% al 6,7% del PIB) y en el Caribe (del 5,4% al 7,1%). Los promedios de América Latina, el Caribe y la OCDE para este tipo de impuestos son similares si se miden en relación con el PIB (véase el cuadro I.4).

No obstante, las disparidades intrarregionales son más notorias en este tributo. Por ejemplo, en el grupo 1, correspondiente a los países de mayor carga tributaria, la Argentina y el Brasil recaudan más de 12 puntos porcentuales del PIB por este concepto, ya que además de obtener significativos ingresos a partir del IVA (alrededor de 8% del PIB), se aplican impuestos sobre las ventas a nivel subnacional que también reportan un monto considerable de recursos. En el otro extremo se sitúan los países de menor carga tributaria (grupo 3), como Haití, México y la República Dominicana, con recaudaciones muy bajas de IVA (del 3,5%, el 3,8% y el 4,2% del PIB para 2011, respectivamente). Además, puede observarse una tendencia de mayor fortalecimiento relativo (como proporción del PIB) de los tributos directos en el grupo de países de mayor recaudación de América Latina (grupos 1 y 2).

El aumento de la alícuota del IVA ha estado en consonancia con las tendencias tributarias internacionales, pues en la mayoría de los países de la OCDE actualmente la tasa general media se ubica en torno al 18,5%. A pesar de la tendencia al alza en las alícuotas generales aplicadas en el IVA, se distinguen importantes diferencias entre los países de la región. La Argentina (21%), el Brasil (20,5%), Chile (19%), el Perú (18%) y el Uruguay (22%) son los países con mayores tasas en América Latina y se ubican al mismo nivel que los países europeos miembros de la OCDE, aunque por debajo de los países escandinavos, que tienen tasas generales en torno al 24%¹⁰. Sin embargo, existe una brecha importante con el resto de los países de la región, incluidos algunos del Caribe que recientemente han impulsado reformas de este impuesto y poseen tasas generalmente comprendidas entre el 12% y el 17%, además de los singulares casos del Paraguay (10%) y Panamá (7%) (véase el cuadro I.5).

El diseño del IVA también presenta diferencias de un país a otro en lo que respecta a la base gravable. De acuerdo con González, Martinoli y Pedraza (2009), el IVA tiene más exoneraciones y tratamientos diferenciales en América Latina que en los países de la OCDE. Más allá de la aplicación de una tasa del 0% para las exportaciones (respetando el criterio de destino) y de cierto consenso regional para eximir del impuesto a los servicios educativos, culturales, financieros y de seguros, varios países latinoamericanos aplican diversas exenciones sobre alimentos y medicinas (mientras que en estos casos los países desarrollados solo suelen establecer alícuotas reducidas), así como en algunos servicios como la atención médica, el suministro de agua potable y el transporte de pasajeros.

Colombia, Costa Rica, el Ecuador, Nicaragua y la República Bolivariana de Venezuela se encuentran entre los países con mayor cantidad de operaciones exentas de IVA, al tiempo que México se destaca por ser un caso paradigmático, ya que la aplicación de la tasa del 0% sobre alimentos, medicinas y una amplia lista de bienes y servicios provoca una gran erosión de la base del tributo. Este tratamiento del IVA constituye el principal concepto del gasto tributario en ese país por un monto que según la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sería del 1,13% del PIB en el bienio 2011-2012, pero rondaría el 2,5% del PIB de acuerdo con el trabajo de Fuentes Castro y otros (2011), patrocinado por el Servicio de Administración Tributaria (SAT)¹¹.

¹⁰ En el Brasil se considera la tasa efectiva media correspondiente al impuesto sobre la circulación de mercancías y servicios (ICMS), de competencia estadual. La alícuota final varía de un estado a otro, conforme a lo legislado en cada uno (según cifras de la base de datos CEPALSTAT de la CEPAL).

¹¹ Las diferencias entre las estimaciones resultan muy significativas y se explican por las disímiles fuentes de información estadística utilizadas y la propia metodología de cálculo, así como por la definición de gasto tributario. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público realiza estimaciones de gastos tributarios principalmente a partir de la información que proviene de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGH, 2008), así como de las declaraciones de impuestos y los dictámenes fiscales presentados por los contribuyentes al SAT, a los que se incorporan ajustes por evasión para distintos tipos de contribuyentes. En el estudio de Fuentes Castro y otros (2011), en cambio, sobre la base de datos del Sistema de Cuentas Nacionales (base 2003), se estima la evasión impositiva (y el gasto tributario como resultado intermedio) en varios tributos a partir de un modelo de consumo final que supone una evasión ex ante del 0%. Por otra parte, se ha argumentado que la aplicación de la tasa del 0% en alimentos y medicinas no resulta efectiva como mecanismo redistributivo, ya que los hogares de menores ingresos terminan recibiendo una menor proporción del subsidio implícito que este gasto tributario representa cuando se concede en forma generalizada (SHCP, 2011).

Cuadro I.5
AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE Y PAÍSES DE LA OCDE: EVOLUCIÓN DE LA TASA GENERAL DEL IVA
(En porcentajes)

País	Año de introducción	Tasa inicial	1992	2000	2011
Argentina	1975	16,0	18,0	21,0	21,0
Bolivia (Estado Plurinacional de) ^a	1973	10,0	14,9	14,9	14,9
Brasil ^b	1967	15,0	20,5	20,5	20,5
Chile	1975	20,0	18,0	18,0	19,0
Colombia	1975	10,0	12,0	15,0	16,0
Costa Rica	1975	10,0	8,0	13,0	13,0
Ecuador	1970	10,0	10,0	12,0	12,0
El Salvador	1992	10,0	10,0	13,0	13,0
Guatemala	1983	7,0	7,0	10,0	12,0
Honduras	1976	3,0	7,0	12,0	12,0
México	1980	10,0	10,0	15,0	16,0
Nicaragua	1975	6,0	10,0	15,0	15,0
Panamá	1977	5,0	5,0	5,0	7,0
Paraguay	1993	10,0	...	10,0	10,0
Perú ^c	1976	20,0	18,0	18,0	18,0
República Dominicana ^d	1983	6,0	6,0	8,0	16,0
Uruguay	1987	21,0	22,0	23,0	22,0
Venezuela (República Bolivariana de)	1993	10,0	...	15,5	12,0
América Latina		11,1	12,3	14,4	15,0
Alemania	1968	11,0	14,0	16,0	19,0
Canadá	1992	7,0	7,0	7,0	5,0
Dinamarca	1967	15,0	25,0	25,0	25,0
España	1986	12,0	13,0	16,0	18,0
Francia	1968	20,0	18,6	20,6	19,6
Italia	1973	12,0	19,0	20,0	20,0
Japón	1989	3,0	3,0	5,0	5,0
Reino Unido	1973	8,0	17,5	17,5	20,0
OCDE (34 países)		15,4	16,3	17,8	18,5

Fuente: Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)/Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)/Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), "Estadísticas tributarias en América Latina 1990-2010", OECD Publishing, 2012; OCDE, base de datos OECDStats; y P. Shome, "Trends and future directions in tax policy reform: a Latin American perspective", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 46, septiembre de 1992.

^a Tasa del impuesto calculado "por fuera".

^b Tasa efectiva media correspondiente al impuesto sobre la circulación de mercancías y servicios (ICMS), cuyo valor varía de un estado a otro, conforme a lo legislado en cada uno.

^c Tasa a partir de 1 de marzo de 2011 (Ley núm. 29666).

^d En 2012 se aprobó un aumento de la tasa del 18%.

Aunque se mantenga el nivel actual de alícuotas generales, la recaudación efectiva del IVA en varios países de América Latina y del Caribe es considerablemente menor que la recaudación potencial. Si se toma como base el ingreso total de la economía, los países de la región recaudan entre 0,33 y 0,68 puntos porcentuales del PIB en concepto de IVA por cada punto de tasa general (entendido como productividad del impuesto), mientras que si solo se considera el consumo como base gravable del impuesto, los coeficientes (entendidos como eficiencia-C) se ubican entre 0,48 y 0,93 puntos porcentuales del PIB, con un promedio regional de 0,62 puntos porcentuales (véase el cuadro I.6). México y la República Dominicana se consideran dos casos extremos, ya que, pese a aplicarse una tasa general en torno al promedio regional, combinan una recaudación relativamente escasa y una muy elevada relación entre el consumo privado y el PIB. La reforma tributaria implementada recientemente en la República Dominicana tiene como finalidad atacar este problema.

Como puede observarse en el cuadro I.6, los países de la OCDE muestran, en promedio, coeficientes de productividad del IVA levemente menores que los de América Latina y el Caribe. No obstante, no ocurre lo mismo en lo que se refiere a la eficiencia-C, donde los países desarrollados alcanzan un mayor rendimiento del tributo¹².

Cuadro I.6
AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE Y PAÍSES DE LA OCDE: RECAUDACIÓN Y PRODUCTIVIDAD DEL IVA, 2010

País	Recaudación		Productividad	Eficiencia-C
	(en porcentaje del PIB)	(en porcentajes del total)		
Argentina	7,9	23,5	0,37	0,65
Bolivia (Estado Plurinacional de)	6,5	32,3	0,44	0,71
Brasil	7,5	23,0	0,37	0,60
Chile	7,6	38,7	0,40	0,68
Colombia	5,3	30,7	0,33	0,53
Costa Rica	4,8	23,6	0,37	0,54
Ecuador	6,7	34,3	0,56	0,93
El Salvador	6,7	44,8	0,51	0,52
Guatemala	5,1	41,4	0,42	0,48
Haití	3,2	27,0	...	...
Honduras	5,5	35,2	0,46	0,56
México	3,9	18,7	0,24	0,26
Nicaragua	7,4	32,2	0,49	0,68
Panamá	2,9	16,2	0,57	0,79
Paraguay	6,8	37,9	0,68	0,91
Perú	6,6	37,9	0,35	0,55
República Dominicana	4,3	33,3	0,27	0,31
Uruguay	8,8	34,9	0,40	0,58
Venezuela (República Bolivariana de)	5,5	48,3	0,46	0,87
América Latina (19 países)	5,9	32,3	0,43	0,62
Antigua y Barbuda	6,7	36,4	0,45	0,83
Bahamas	0,0	0,0	...	...
Barbados	8,3	32,3	0,55	0,89
Belice	8,6	37,1	...	...
Dominica	9,7	37,5	0,64	0,79
Granada	6,6	36,1	0,44	0,50
Guyana	5,6	25,6	0,35	0,40
Jamaica	4,0	14,7	0,23	0,28
Saint Kitts y Nevis	8,0	36,9	0,47	0,66
San Vicente y las Granadinas	7,4	32,2	0,49	0,57
Santa Lucía	3,6	16,1	...	...
Suriname	5,0	17,6	0,50	0,74
Trinidad y Tabago	4,5	28,4	0,30	0,58
El Caribe (13 países)	6,0	27,0	0,44	0,63
Cuba	16,4	43,5	...	...
Alemania	7,2	20,1	0,38	0,65
Canadá	3,7	11,8	0,73	1,31
Dinamarca	9,8	20,7	0,39	0,80
España	5,4	16,7	0,34	0,59
Francia	7,0	16,2	0,36	0,62
Italia	6,3	14,6	0,31	0,53
Japón	2,6	9,6	0,53	0,91
Reino Unido	6,5	18,8	0,37	0,58
OCDE (34 países)	6,6	19,6	0,37	0,75

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)/Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)/Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), "Estadísticas tributarias en América Latina 1990-2010", OECD Publishing, 2012; OCDE, base de datos OECDStats; y Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional (USAID), "Collecting Taxes Database 2009-2010", Fiscal Reform and Economic Governance Project, 2011.

Nota: En los casos de Belice, Cuba y Santa Lucía, los datos corresponden a impuestos generales sobre bienes y servicios. Los valores de productividad y eficiencia-C solo se calculan para los países que implementan el IVA.

¹² Para la proporción de consumo privado respecto del PIB se utilizaron datos de USAID (2011).

Los resultados de la productividad del IVA en general se ubican cerca de los promedios alcanzados en otras regiones del mundo, especialmente las integradas por países en desarrollo (Gómez Sabaini, Jiménez y Rossignolo, 2012). Además, la productividad del IVA ha mostrado avances significativos en algunos países como Chile, Colombia, el Ecuador, el Perú y el Uruguay.

Durante el último quinquenio (2008-2012) continuaron las reformas del IVA, caracterizadas por cierta diversidad (véase el cuadro I.7). En algunos países, especialmente los centroamericanos (El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua), no se aumentó la tasa general, pero se incrementó la base imponible mediante la reducción del número de bienes y servicios exentos, o se precisaron las condiciones en que podían darse ciertas exenciones. En México y la República Bolivariana de Venezuela aumentaron las tasas sin modificaciones en la base imponible. En la mayoría de los países en que se incrementaron las alícuotas se tendió a una reducción selectiva de la base imponible mediante el establecimiento de tasas 0 o rubros exentos. Este fue el caso de los países del Caribe (Barbados, Saint Kitts y Nevis y Santa Lucía), Colombia y Panamá, donde el aumento de las tasas fue acompañado de exenciones para ciertos bienes de consumo y algunos servicios. Solo en la República Dominicana coincidieron los aumentos de las tasas con las rebajas de las exenciones o los rubros a los que se aplicaba la tasa 0. Esto permite suponer que el efecto recaudador sería mayor que en el resto de las reformas.

Dos países que se apartaron de estas tendencias fueron Jamaica y el Uruguay. En Jamaica hubo una rebaja de la tasa, pero se redujeron las exenciones, y en el Uruguay se logró reducir la base imponible mediante exenciones aplicadas a servicios de hoteles, restaurantes y arrendamiento de autos. Sin embargo, en este país la exención también se amplió al consumo pagado con tarjeta de crédito por parte de los hogares con menores ingresos. Con esta medida pionera se pretende mejorar la equidad del sistema, ya no eximiendo bienes básicos para todos los niveles de ingresos, sino directamente para las personas de menores ingresos que reciben transferencias del Estado. Por lo general se intenta corregir la regresividad del IVA eximiendo los bienes y servicios con una importante incidencia en la canasta de consumo de los sectores de menores ingresos, pero esta medida beneficia más a los que más consumen. Una opción prometedora, por ser más focalizada, consiste en generalizar la base imponible y otorgar exenciones directamente a los beneficiarios mediante transferencias fiscales, por un monto calculado sobre la base de la canasta de consumo medio y acreditado periódicamente en forma electrónica (véase Barreix, Bes y Roca, 2010).

Además de las reformas del IVA, en el último quinquenio han recobrado cierta importancia los impuestos selectivos, en especial los aplicables a cigarrillos y bebidas alcohólicas, así como a vehículos y combustibles (en estos casos se constata cierta orientación favorable a la sostenibilidad ambiental). Varios países, como Chile, El Salvador, el Estado Plurinacional de Bolivia, Guatemala, Honduras y la República Dominicana, aumentaron los gravámenes en el caso de bebidas alcohólicas y cigarrillos (mediante tasas o modificaciones de la base imponible), al tiempo que también se incrementaron los impuestos a los vehículos, a menudo con un criterio ambiental (El Salvador, Guatemala, Honduras y el Uruguay). Estos criterios fueron más explícitos en el caso del Ecuador, donde se redujeron los gravámenes aplicables a vehículos híbridos o eléctricos, se introdujo un nuevo impuesto ambiental a la contaminación vehicular y se aumentaron los impuestos en el caso de las botellas de plástico. En el Perú se comenzó a aplicar un impuesto a los combustibles tomando en cuenta su nocividad y se redujo el impuesto al gas natural. En Panamá se aplica una sobretasa (“ecotasa”) a los vehículos usados.

Cuadro I.7

AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (17 PAÍSES): PRINCIPALES REFORMAS DEL IVA, 2008-2012

Países y años de las reformas	Cambio de la tasa	Bienes y servicios incluidos en la base imponible	Bienes y servicios excluidos de la base imponible
América del Sur			
Bolivia (Estado Plurinacional de) (2011)			Primera fase de comercialización para los cooperativistas mineros (tasa 0)
Colombia (2012)	Simplificación de tramos y nuevo impuesto al consumo (del 4%, el 8% y el 16%)		Productos de la canasta familiar (tasa 0) y servicios de conexión y acceso a Internet exentos (2010)
Ecuador (2011-2012)		Servicios financieros: 12%	Vehículos híbridos y eléctricos (tasa 0)
Perú (2011-2012)	Del 19% al 18%		
Uruguay (2012)			Servicios de hoteles, restaurantes y arrendamiento de autos; compras realizadas con las tarjetas de débito Uruguay Social y BPS Prestaciones
Venezuela (República Bolivariana de) (2009)	Del 9% al 12%		
México (2010)	Del 15% al 16% (del 10% al 11% en la región fronteriza)		
Centroamérica			
El Salvador (2009)		Servicios educativos y créditos fiscales limitados; nuevos conceptos de transferencias gravadas y de sujetos pasivos; retención del 13% del IVA a no inscritos	Intereses de instituciones financieras no domiciliadas; cotización patronal a administradoras de fondos de pensiones; lotería nacional
Nicaragua (2012)		Compras del sector público; ciertos productos de la canasta básica	Exportación de servicios (tasa 0)
Panamá (2010)	Del 5% al 7% y tasas mayores para tabaco (15%) y bebidas alcohólicas y alojamiento (10%)		Varios servicios y transporte internacional
Honduras (2010-2011)	Tasas mayores para ciertos bienes y servicios (telefonía, bebidas alcohólicas, cigarrillos, Internet, TV por cable)	Operaciones nacionales	Devolución del impuesto para consumos realizados con tarjeta de crédito
Guatemala (2012)		Centros educativos, contribuyentes exentos y pequeños contribuyentes delimitados	Segunda venta de inmueble y siguientes (se gravan con el impuesto al timbre)
República Dominicana (2012)	Del 16 al 18%	Algunos productos de la canasta básica exentos y productos fitosanitarios	
El Caribe			
Jamaica (2012)	Del 17,5% al 16,5%	Algunos productos de consumo y electricidad de empresas	Consumo de electricidad de personas naturales
Santa Lucía (2012)	Nuevo impuesto del 15% (un 8% para el sector hotelero)		Bienes de consumo básico
Barbados (2010, 2012)	Del 15% al 17% (un 8,75% para el sector hotelero)		
Saint Kitts y Nevis (2010)	Nuevo impuesto del 17% (un 10% para el sector turístico)		Bienes de consumo básico (tasa 0) y servicios médicos y educativos, transporte, medicinas (exentos)

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de la legislación de cada país.

D. Fortalecimiento parcial del impuesto sobre la renta

Un cambio reciente ha sido el aumento, desde los primeros años de la década de 2000, de la recaudación aportada por los impuestos aplicados a los ingresos y las rentas de capital, principalmente el impuesto sobre la renta. Este impuesto se ha consolidado como el segundo pilar del sistema tributario de la región y se ha puesto de manifiesto cierta tendencia hacia una

mayor progresividad del sistema impositivo regional en la última década. Como porcentaje del PIB, el impuesto sobre la renta en América Latina (promedio simple) habría aumentado del 3,2% en 2000 al 4,9% en 2011, mientras que en el Caribe habría pasado del 6,3% al 7,7% (véase el cuadro I.4)¹³. En ello incidió la ampliación parcial de algunas bases tributarias que gravan los servicios, la aplicación de tributos o contribuciones mínimas, las mejoras logradas en el control del universo de contribuyentes y, en algunos países, la apropiación de mayores recursos originados en la producción y exportación de bienes primarios.

Contrario a lo observado en la tasa general del IVA, y en línea con la tendencia internacional, la alícuota marginal máxima media del impuesto sobre la renta personal cayó del 49,5% al 29,1% entre 1980 y 2000, y continuó con un leve descenso hasta llegar al 28,1% en 2011. En algunos casos extremos, el impuesto sobre la renta personal fue eliminado por varios años (en el Uruguay en 1974 y en el Paraguay en 1992), mientras que en otros se adoptó una tasa uniforme (Estado Plurinacional de Bolivia al 10%, que posteriormente se incrementaría al 13%, y Colombia al 35%, que a partir de 2008 adoptaría una escala de alícuotas progresiva). Además, mediante la simplificación de la tributación sobre los ingresos societarios, se favoreció un proceso de convergencia con las tasas generales aplicadas sobre las personas jurídicas y el valor medio regional de estas tasas bajó del 43,9% en los años ochenta al 28,6% en 2000, con un leve descenso en los últimos años, hasta alcanzar un promedio del 26,2% en 2011 (Cornia, Gómez Sabaini y Martorano, 2011).

Históricamente, cuatro factores han limitado el crecimiento del impuesto sobre la renta. Primero cabe recordar que en la mayoría de los países ha persistido un régimen legal de recaudación del impuesto sobre la renta muy sesgado hacia las personas jurídicas en comparación con las personas naturales. Esto plantea serias implicancias distributivas, ya que, en virtud de una combinación plausible de supuestos sobre estructuras y poder de mercado, el impuesto sobre la renta que pagan las sociedades puede ser menos progresivo que el impuesto sobre la renta personal por la posibilidad de traslación del impuesto a los precios, además de estar sujeto a mayores exoneraciones. Asimismo, la existencia de tasas más bajas aplicables a sociedades, o las mayores exenciones, crea incentivos favorables para que las personas naturales no se registren en el régimen que legalmente les correspondería y se inscriban en el régimen de sociedades.

Un segundo factor es la existencia, en varios países, de una larga serie de exenciones y exoneraciones, según la fuente generadora, especialmente en el ámbito de las rentas del capital (Cetrángolo y Gómez Sabaini, 2007). En tercer término, como lo muestran Barreix, Garcimartín y Velayos (2012), en la actualidad los ingresos mínimos exentos son más elevados en la región que en otras zonas del mundo y, sobre todo, respecto de los países de la OCDE, donde dicho monto equivale, en promedio, a poco más de 0,2 veces el PIB per cápita¹⁴. En cuarto lugar, el impuesto sobre la renta típico de América Latina ha tenido un carácter “cedular”, que supone gravar por separado los distintos

¹³ Las contribuciones para el financiamiento de los sistemas de seguridad social (algo que no se analiza en este informe), han mantenido su participación dentro del promedio total de aportes (impositivos y de seguridad social) de América Latina en torno al 17% o el 18% del total, sin grandes fluctuaciones, pero como proporción del PIB aumentaron del 2,7% al 3,4% (véase el cuadro I.4). En este ámbito existen considerables divergencias entre los países de la región, incluidas algunas vinculadas a la prestación pública o privada de servicios.

¹⁴ Barreix, Garcimartín y Velayos (2012) agregan que, entre quienes están totalmente eximidos del impuesto sobre la renta y quienes pagan las tasas máximas se ubica el grueso de los ya de por sí escasos contribuyentes, a los que se aplican tasas intermedias. Estas alícuotas del impuesto son claramente inferiores en América Latina que en el promedio de países de ingreso medio, lo que deja un importante margen para el aumento de la recaudación del tributo.

tipos o cédulas de renta que percibe un mismo contribuyente (por trabajo asalariado, por intereses recibidos por depósitos, por dividendos obtenidos por acciones, entre otros)¹⁵.

Estos problemas han determinado que gran parte de la imposición sobre la renta personal recaiga sobre los salarios de los trabajadores en relación de dependencia, con un impacto recaudador limitado. Sin embargo, y no obstante las limitaciones anotadas, en los últimos años se han verificado ciertos avances. Las reformas del impuesto sobre la renta en América Latina y el Caribe han sido más numerosas en los últimos años (2007-2012) que en períodos anteriores, aunque han diferido en cuanto a su cobertura y profundidad (véase el cuadro I.8). Estas reformas presentan cinco rasgos característicos.

En primer lugar, en varios países (como Chile, el Ecuador, El Salvador, el Estado Plurinacional de Bolivia, Honduras, México, el Perú y el Uruguay) se ha constatado una tendencia a aumentar las tasas o alícuotas (de empresas o personas naturales), o a establecer tasas adicionales correspondientes al impuesto sobre la renta. En otros países se redujeron las tasas, aunque con una clara tendencia a ampliar la base imponible de modo de compensar el efecto de la reducción de alícuotas sobre la recaudación (esto ocurrió en Guatemala, Guyana, Jamaica, Nicaragua, Panamá y la República Dominicana).

En segundo término, y en congruencia con lo expuesto, la mayoría de las reformas, tanto en Centroamérica como en América del Sur, ampliaron la base imponible del impuesto sobre la renta. En varios casos se ha extendido la tributación al conjunto de ingresos del trabajo y de las rentas de capital, incluida la aplicación de impuestos a dividendos, ya sea porque no se exigían para la economía en su conjunto o en ciertos sectores (Colombia, El Salvador, Guatemala, Jamaica, Nicaragua, Panamá, el Perú y la República Dominicana).

Aun cuando la ampliación de ciertas exenciones o deducciones permitidas (Chile, Panamá) o el aumento del mínimo exento en algunos países (Guatemala, Nicaragua, Panamá) redujeron la base imponible del impuesto sobre la renta, el establecimiento de impuestos mínimos y la reducción de exenciones en la mayoría de los casos, o la precisión de gastos deducibles con el fin de limitar su alcance, han favorecido la ampliación de la base imponible. La eliminación de una larga lista de exenciones y deducciones personales que, lejos de brindar beneficios, representaban grandes pérdidas de ingresos tributarios, ha permitido disminuir el nivel de exención medio del impuesto sobre la renta personal de 2,3 veces el PIB per cápita en 2001 a aproximadamente 1,4 veces el PIB per cápita en 2011 (véase el cuadro I.9)¹⁶.

Además, en las dos últimas décadas, con raras excepciones, el nivel de ingreso al que se aplica la máxima tasa marginal se redujo sustancialmente, con lo que ha aumentado la base imponible. En el caso del impuesto sobre la renta que recae sobre las personas jurídicas también se avanzó en varios países mediante la limitación de los incentivos tributarios otorgados en el marco de regímenes de promoción económica (zonas francas).

¹⁵ Este tipo de tributación atenta contra la equidad horizontal, ya que dos contribuyentes con el mismo nivel de renta global podrían pagar diferentes montos de impuesto sobre sus ingresos si la proporción de las cédulas y las tasas que gravan a cada una de ellas fueran distintas. Por otra parte, también se rompe la equidad vertical, ya que un contribuyente que por el total de su renta debería pagar una tasa mayor por ubicarse en un tramo superior de la escala progresiva del impuesto, al dividir la renta en las distintas cédulas, podría bajar de tramo y terminar pagando una tasa más baja o similar a la que paga un individuo con menor renta global.

¹⁶ En algunos países de la región, como la Argentina, esto también se debió a un aumento del PIB en términos reales y a la falta de un ajuste por inflación de los parámetros nominales que rigen el impuesto.

Cuadro 1.8
AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (17 PAÍSES): PRINCIPALES REFORMAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, 2007-2012

Países y años de las reformas	Cambio de la tasa	Ampliación de la base imponible	Reducción de la base imponible	Impuesto mínimo	Tributación internacional
América del Sur					
Bolivia (Estado Plurinacional de) (2007)	IRE: alícuota adicional para la minería (12,5%)	La base imponible se expresa en Unidad de Fomento de Vivienda (UFV), no en dólares	Regalía minera acreditable al impuesto sobre las utilidades de las empresas (si precios bajos)		
Chile (2012)	IRE: 20% (aumento permanente) IRP: rebaja de tasas marginales, excepto en tramo superior		Crédito tributario por gasto en educación (hasta cierto monto)		Adecuación de normas de PT; eliminación del impuesto sobre la renta de servicios realizados en Chile por chilenos que viven en el extranjero; extensión del impuesto adicional a pagos al exterior por software
Colombia (2012)	IRE: del 33% al 25%; nuevo impuesto (CREE) con tasa del 9% (del 8% desde 2015)			Impuesto mínimo alternativo nacional e impuesto mínimo alternativo simple	Adecuación de normas de PT
Ecuador (2007, 2010-2012)	IRP: del 25% al 35% (tasa máxima y nuevos tramos) IRE: del 25% al 22% (en 2013)	Eliminación de tarifa reducida a instituciones financieras	Exoneración a ciertas inversiones nuevas; deducciones adicionales por nuevos trabajadores y por adquisición de vehículos	Nuevo impuesto único sobre la renta para la actividad productiva del banano (un 2% sobre ventas brutas)	
Paraguay (2012)		Nuevo IRP: tasas del 10% y el 8%			
Perú (2007, 2012)		Eliminación de exoneraciones a intereses y ganancias de capital; ampliación del gravamen a dividendos			Adecuación de normas de PT; nuevas normas sobre sociedades extranjeras controladas
Uruguay (2007, 2012)	IRP: del 25% al 30% (tasa máxima)	Rentas del trabajo: tasas progresivas; rentas de capital: tasa proporcional			
México (2007, 2010-2012)	IRE: del 28% al 30% (de carácter temporal, disminuirá al 28% entre 2014 y 2015)		En el impuesto a la renta se permitió deducir el gasto en educación con un monto máximo que depende del nivel educativo	Impuesto Empresarial a Tasa Única (17,5%)	
Centroamérica y la República Dominicana					
El Salvador (2009, 2011)	IRP: del 25% al 30% (tasa efectiva, último tramo) IRE: del 25% al 30% (tasa máxima)	Límite a exenciones de intereses y ganancias de capital; eliminación de exención de títulos valores; límite a deducciones personales; distribución de utilidades (5%)	IRP: aumento del mínimo exento y modificación de tramos	Nuevo impuesto mínimo (un 1% sobre renta bruta)	Impuesto sobre la renta de no domiciliados (del 25% al 30%); adecuación de normas de PT; reglas de subcapitalización
Guatemala (2009, 2012)	IRE: del 31% al 25% IRP: del 15% al 31% al 5% al 7% (reducción en tasas y tramos)	Renta y ganancia de capital (un 10%, salvo dividendos al 5%); eliminación del crédito por IVA a asalariados; nueva normativa para costos y gastos deducibles	IRP: aumento del mínimo exento asalariado	Creación del impuesto de solidaridad	Adecuación de normas de PT; tasas para no residentes (del 3%, el 5%, el 10%, el 15% y el 25%)
Honduras (2010, 2011, 2012)	Aportación solidaria temporal: del 5% al 10% (hasta 2015); ciertos rubros (bienes muebles o inmuebles, minería, regalías): del 10% al 25%	Dividendos, ganancias de capital, alquileres y excedentes de instituciones educativas: 10%; condiciones para deducciones	IRP: aumento del mínimo exento		Regulación de PT; nivelación de tasas de no domiciliados: 10%

Cuadro I.8 (conclusión)

Países y años de las reformas	Cambio de la tasa	Ampliación de la base imponible	Reducción de la base imponible	Impuesto mínimo	Tributación internacional
Nicaragua (2010, 2012)		Dividendos e intereses: 10%; nueva clasificación de rentas gravables (trabajo, actividades económicas, capital y demás)	IRP: aumento del mínimo exento	Modificación de base para entidades bancarias: sustituye el total de depósitos por ingresos brutos (1%)	Rentas de trabajo de no residentes: 20%; adecuación de normas de PT; retenciones definitivas a no residentes: 15%.
Panamá (2009-2010, 2012)	IRE: del 27,5% al 25% y del 30% al 25% para ciertos sectores IRP: del 7% al 27% al 15% al 25% (reducción en tasas y tramos)	Dividendos: 10% (en regímenes especiales: 5%), derogación de gastos deducibles y reducción de deducciones del IRP	IRP: aumento mínimo exento; exoneración del impuesto sobre la renta para actividades agropecuarias o agroindustriales con cierto nivel de ingreso		Adecuación de normas de PT (limitado a países con convenio de doble tributación)
República Dominicana (2012)	IRE: del 29% al 27% (2013-2015)	Gravamen sobre dividendos (incluidas zonas francas) e intereses de residentes: 10%; límite a deducción de intereses y gastos educativos	IRP: aumento mínimo exento		Adecuación de normas de PT; revisión de retenciones a no residentes
El Caribe					
Jamaica (2012)	IRE: del 33,3% al 25% (excepto empresas reguladas: 33%)	Dividendos de residentes: 5%			
Guyana (2011)	IRE: del 45% al 40% (empresas comerciales) y del 35% al 30% (no comerciales)		IRP: aumento mínimo exento		
Cuba (2012)		IRP: nuevo impuesto previsto (del 15% al 50%, tasas progresivas) IRE: nuevo impuesto del 35% (del 50% para recursos naturales y del 1% al 9% de ingresos brutos en casos especiales) Regímenes especiales: sector cooperativo no agropecuario (del 10% al 45%, tasas progresivas)	IRP: gasto deducible hasta un 10% del ingreso	Sector agropecuario: un 5% de las ventas a acopiadoras o comercializadoras	No residentes: 15%

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de la legislación de los respectivos países; y A. Izquierdo y O. Manzano (coords.), *El mundo cambia: ¿cambiará el crecimiento en Centroamérica?*, Washington, D.C., Banco Interamericano de Desarrollo, 2012; L. Castro, V. Aguiar y M. Sáenz, "Análisis de la reforma tributaria en el Ecuador. Período: 2001-2012", Santiago de Chile, CEPAL, 2013, inédito; A. Escalante, "Impactos de las reformas recientes de política fiscal sobre la distribución del ingreso: el caso del Perú", Santiago de Chile, CEPAL, 2013, inédito; T. Genuzo, "Impactos de las reformas recientes de política fiscal sobre la distribución del ingreso en Bolivia", Santiago de Chile, CEPAL, 2013, inédito; Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), "Reformas fiscales en América Latina", 2013, inédito.

Nota: IRE: impuesto sobre la renta de las empresas; IRP: impuesto sobre la renta personal; PT: precios de transferencia.

Cuadro I.9
AMÉRICA LATINA (PAÍSES SELECCIONADOS): NIVELES DE RENTA PARA LA APLICACIÓN
DE TASAS MÍNIMAS Y MÁXIMAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
 (En número de veces del PIB per cápita)

	Aplicación de tasa mínima del impuesto sobre la renta			Aplicación de máxima tasa marginal del impuesto sobre la renta (nivel de exención)		
	1985	2001	2010	1985	2001	2010
Argentina	0,8	1,4	0,3	21,4	16,5	3,7
Bolivia (Estado Plurinacional de)	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
República Dominicana	1,1	2,3	1,8	413,5	5,8	3,8
Uruguay	...	...	0,7	...	...	10,3
Venezuela (República Bolivariana de)	...	0,0	1,5	...	0,0	12,7
América Latina	0,7	2,3	1,4	128,9	20,7	9,1

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de J. Stotsky y A. WoldeMariam, "Central American tax reform: trends and possibilities", *IMF Working Paper*, N° 02/227, 2002; y A. Barreix, C. Garcimartín y F. Velayos, "El impuesto sobre la renta personal: un cascarón vaciado", *Desarrollo en las Américas: el futuro de los impuestos en América Latina y el Caribe*, Washington, D.C., 2012, en prensa.

En varios casos (Colombia, El Salvador, Honduras, México y Nicaragua) lo señalado anteriormente se ha reforzado con el establecimiento o la modificación de impuestos mínimos sobre los ingresos societarios en los últimos años y esto ha permitido fortalecer la recaudación del impuesto sobre la renta y aumentar el control de la evasión impositiva. Gómez Sabaini y Jiménez (2011b) han ofrecido detalles sobre la aplicación de impuestos mínimos en la región en 2010 (véase el cuadro I.10). Mientras que en Costa Rica se optó por gravar el activo fijo de las empresas, en la Argentina se aplica sobre el valor de los activos brutos, una medida que, bajo el supuesto de movilidad del capital, se presenta como un sustituto de la renta de las empresas, pero protege la recaudación en contextos inflacionarios. Por su parte, el patrimonio o los activos netos son ampliamente utilizados en Colombia, el Ecuador, Panamá y el Uruguay, aunque a diferentes niveles de tipos impositivos. En Guatemala se aplica el impuesto de solidaridad que grava con una alícuota del 1% sobre activos netos o ingresos brutos, el que sea mayor. Un caso singular es el de México, donde a partir de 2008 se reemplazó el impuesto que tomaba como base el activo bruto de la empresa (impuesto al activo o IMPAC) mediante la implementación de un gravamen inspirado en el *flat tax* (una modalidad de impuesto mínimo a tasa única), denominado impuesto empresarial de tasa única (IETU).

Cuadro I.10

AMÉRICA LATINA: IMPUESTOS MÍNIMOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, 2010

País	Impuesto (tasa y base)
Argentina	1,0% sobre los activos brutos
Bolivia (Estado Plurinacional de)	No
Brasil	No
Chile	No
Colombia	3% sobre el patrimonio neto
Costa Rica	No
Ecuador	0,15% sobre el patrimonio neto ^a
El Salvador	1,0% sobre los ingresos brutos
Guatemala	1% sobre el 25% de los activos netos o el 25% de los ingresos brutos (lo que sea mayor) (impuesto de solidaridad)
Honduras	1,0% sobre los activos
México	17,5% sobre el ingreso gravable (flujos de caja)
Nicaragua	1,0% sobre los ingresos brutos
Panamá	Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR): un 25% sobre la renta neta gravable y el 4,67% de los ingresos brutos gravables (lo que sea mayor) (1,4% de los ingresos brutos) ^b
Paraguay	No
Perú	0,4% sobre los activos netos ^c
República Dominicana	1,0% sobre activos
Uruguay	Del 1,5% al 3,5% sobre el patrimonio neto
Venezuela (República Bolivariana de)	No

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de P. Gutiérrez y otros (eds.), *Global Corporate Tax Handbook 2010*, Ámsterdam, IBFD, 2010.

^a La base del impuesto está formada por los bienes inmuebles, pero el gravamen no está concebido como un impuesto a la propiedad, sino como un tributo adicional a la ganancia de las empresas.

^b Este impuesto tiene la forma de una licencia para hacer negocios y su monto máximo es de 20.000 balboas por año.

^c Si bien el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) no constituye un impuesto mínimo definitivo, sí lo es durante el año fiscal en curso pues sus excedentes son susceptibles de devolución como crédito fiscal.

En tercer lugar, en la mayoría de las reformas se han incluido normas de tributación internacional nuevas o revisadas (en gran parte de los casos se aplicarían a precios de transferencia y también a paraísos fiscales y a no residentes).

Dos aspectos relativamente novedosos caracterizan a algunas de las reformas más recientes. Por una parte, varias reformas se han inspirado en el impuesto dual existente en los países escandinavos y, por ejemplo, en el Uruguay (2007). Pionero en la región, a partir de julio de 2007 el Uruguay comenzó a gravar por separado las rentas del trabajo, con tasas progresivas del 10% al 25% (que subió al 30% en 2012), y las rentas del capital, con una tasa proporcional del 12%, excepto los dividendos que tributan a una tasa del 7% (Barreix y Roca, 2007). Al respecto, la reintroducción del impuesto a la renta de las personas físicas en el sistema tributario uruguayo significó una considerable mejora en términos de recaudación y equidad distributiva.

De manera similar, en el Perú también se incorporaron algunos elementos de imposición dual y desde 2009, además de aplicarse una escala progresiva de tasas (del 15% al 30%) sobre los ingresos provenientes de rentas del trabajo, las rentas del capital comenzaron a gravarse con una tasa proporcional del 6,25% (sobre el 80% de la renta gravable). Como excepción se incluyeron los dividendos, que tributan a una tasa del 4,1%, y los intereses de ahorros y depósitos bancarios de personas naturales, exoneradas desde 2010.

Tras la crisis internacional de 2008, la República Dominicana y varios países de Centroamérica (El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua y Panamá) aprobaron reformas

tributarias en igual sentido y fijaron alícuotas uniformes para gravar las rentas de capital que se sitúan entre un 10% y un 15% (con excepciones en los casos de rentas percibidas por los no residentes), que se conjugan con tasas mayores para las utilidades empresariales y tasas progresivas para las rentas del trabajo. Esta situación es consistente con la versión uruguaya del impuesto sobre la renta dual (ICEFI, 2011). El avance en Centroamérica y la República Dominicana, así como la reforma en Jamaica, refleja la combinación de crecientes necesidades de ingresos y, en contraste con otros países de la región, el limitado acceso a ingresos derivados de la explotación de recursos naturales¹⁷.

El otro aspecto relativamente innovador en materia del impuesto sobre la renta es que comienza a vislumbrarse una tendencia para transformarlo en un instrumento que favorece el empleo formal, lo que es especialmente claro en el caso de la reforma del impuesto sobre la renta en Colombia (2012). Por una parte, las medidas adoptadas incluyeron una reducción de los impuestos sobre la nómina (del 29,5% al 16%), mediante la eliminación de los aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, y las cotizaciones al Sistema de Seguridad Social en Salud. Por otra parte, y para financiar estos rubros, un nuevo impuesto, la Contribución Empresarial para la Equidad (CREE), gravará el 9% de las utilidades de las empresas sobre una base que excluye las deducciones para activos fijos (este porcentaje se reducirá al 8% después de 2015). Mientras que la primera medida reduciría el costo fiscal de emplear personal, el nuevo impuesto castiga a las empresas con mayores activos fijos, lo que en conjunto contribuye a redistribuir la carga fiscal desde las empresas en sectores que utilizan más mano de obra hacia las empresas que hacen un uso más intensivo del capital, en particular las del sector minero. En las reformas del impuesto sobre la renta de El Salvador y Guatemala solo se permite descontar la nómina salarial de trabajadores inscritos en la seguridad social, con lo que se fomenta el empleo formal.

Si bien algunos aún son muy recientes como para que se manifiesten en un aumento de la carga tributaria, estos factores contribuyeron en diverso grado a que la recaudación del impuesto sobre la renta aumentara, sobre todo a partir de 2002, y a que este tributo se mantuviera en el segundo lugar de importancia en las estructuras tributarias latinoamericanas. Sin embargo, aún persiste el desbalance en la estructura del impuesto sobre la renta en términos del régimen legal aplicable a personas jurídicas y naturales, lo que se refleja en la debilidad de la recaudación derivada de la aplicación del régimen jurídico aplicado a la renta personal. Quizás esta sea la diferencia más relevante y preocupante que se advierte en los sistemas tributarios latinoamericanos respecto de los regímenes vigentes en los países desarrollados.

¹⁷ Cabe notar cierta vulnerabilidad de estos impuestos ante la fuerte oposición de algunos sectores sociales, generalmente empresariales, que, entre otras medidas, han optado por presentar recursos de inconstitucionalidad que han debilitado estas iniciativas (Guatemala y Honduras) o han impedido que sean aprobadas por el poder legislativo (Costa Rica).

E. Aún persiste la debilidad crónica del impuesto sobre la propiedad inmueble, pero han cobrado fuerza los impuestos aplicados a las transacciones financieras

Los impuestos al patrimonio, especialmente sobre la propiedad inmueble, pueden generar un flujo relativamente estable de recursos tributarios y tener bajos costos de cumplimiento y administración tributaria. Asimismo, en la medida en que los valores catastrales estén debidamente actualizados, este tipo de gravámenes puede ser un instrumento de estabilización de precios inmobiliarios, una cualidad pertinente ante la posibilidad de que surjan burbujas especulativas en este mercado (Comisión Europea, 2012).

La recaudación del impuesto al patrimonio ha sido históricamente muy baja en los países de América Latina. En el cuadro I.11 se presentan los datos de recaudación tributaria asociada a estos gravámenes para 2010 y se detallan los diferentes tipos de tributos que recaen sobre el patrimonio. Como puede observarse, la recaudación media obtenida por 15 países de América Latina mediante la imposición patrimonial corresponde al 0,83% del PIB, menos de la mitad del promedio registrado por los 34 países de la OCDE (1,77% del PIB). Sin embargo, esta brecha entre ambos grupos de países esconde dos características relevantes en lo que respecta a estos gravámenes.

Por una parte, debe tenerse en cuenta la distinta composición de este tributo. En América Latina, cerca de la mitad del monto medio de recursos tributarios corresponde a impuestos sobre transacciones financieras y de capital (entre los que se ha destacado, en años recientes, el impuesto sobre operaciones financieras), otra porción importante (38,5%) corresponde a los impuestos recurrentes sobre bienes inmuebles y el resto engloba a los demás tributos patrimoniales, con una participación mayoritaria de los gravámenes sobre la riqueza o el patrimonio neto (aunque solo se encuentren vigentes en tres países latinoamericanos)¹⁸. Entre los países de la OCDE, en cambio, predomina el impuesto sobre la propiedad inmueble seguido por los impuestos transaccionales y, muy atrás, por los tributos que gravan el patrimonio neto (activos) y los impuestos sobre herencias, legados y donaciones (ampliamente difundidos).

Tanto en América Latina como en la OCDE se verifican importantes diferencias de un país a otro. La Argentina tiene el nivel de recaudación más alto a nivel regional en lo que respecta a gravámenes sobre transacciones financieras y de capital, algo similar a lo que ocurre en España e Italia entre los países desarrollados. En los impuestos sobre la propiedad inmueble las diferencias son aún más amplias en la OCDE (véase el cuadro I. 11), aunque generalmente los países miembros se ubican por encima de sus pares latinoamericanos en cuanto a la recaudación obtenida.

La baja capacidad operativa de las administraciones tributarias de los gobiernos locales en América Latina ha incidido en la debilidad del impuesto al patrimonio. Así, en muchos casos, la recaudación y cobranza del impuesto sobre la propiedad inmueble se ve afectada por los bajos niveles de cobertura en el registro de catastro, los altos niveles de morosidad y la considerable subvaluación de las propiedades debido a la sistemática falta de una adecuada actualización de los valores catastrales. Las causas de la elevada morosidad son muchas, pero entre ellas se destaca la falta de información para efectuar los pagos, las pocas 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.

¹⁸ En varios países de la región, el monto neto de activos también se utiliza para aplicar impuestos mínimos del impuesto sobre la renta (véase el cuadro I.10), los que constituyen otro ejemplo de tributación heterodoxa.

Cuadro I.11
AMÉRICA LATINA Y PAÍSES DE LA OCDE: ESTRUCTURA DE LA RECAUDACIÓN
DE LOS IMPUESTOS PATRIMONIALES, 2010
(En porcentajes del PIB)

País	Propiedad inmueble	Riqueza neta	Herencias y donaciones	Transacciones financieras y de capital	No recurrentes	Otros recurrentes	Total impuesto al patrimonio
Argentina	0,35	0,36	...	2,31	...	...	3,02
Brasil	0,42	...	0,06	0,82	...	0,55	1,85
Chile	0,50	...	0,04	0,18	...	...	0,71
Colombia	0,58	0,36	...	0,59	...	...	1,54
Costa Rica	0,25	...	...	0,08	...	0,01	0,33
Ecuador	...	...	...	...	...	...	...
El Salvador	...	...	...	0,08	...	...	0,08
Guatemala	0,19	...	...	0,00	...	...	0,19
México	0,20	...	...	0,10	...	...	0,30
Panamá	0,40	...	...	0,11	...	0,28	0,79
Paraguay	0,29	...	...	0,02	...	0,00	0,31
Perú	0,20	...	...	0,32	...	...	0,52
República Dominicana	0,18	...	0,01	0,45	0,03	...	0,67
Uruguay	...	1,13	...	0,17	...	0,04	1,34
Venezuela (República Bolivariana de)	...	...	0,02	...	...	...	0,02
América Latina (15 países)	0,32	0,23	0,02	0,37	0,01	0,10	0,83
Alemania	0,45	...	0,18	0,21	...	...	0,84
Canadá	3,13	0,09	...	0,16	0,19	...	3,58
Dinamarca	1,37	...	0,22	0,33	...	...	1,92
España	0,88	0,01	0,23	0,76	0,16	0,01	2,05
Estados Unidos	3,03	...	0,14	...	...	...	3,17
Francia	2,47	0,23	0,40	0,56	...	...	3,65
Italia	0,62	0,14	0,03	1,10	0,06	0,10	2,05
Japón	2,13	...	0,26	0,29	...	...	2,69
Países Bajos	0,70	0,00	0,29	0,47	...	...	1,47
Reino Unido	3,40	...	0,18	0,62	...	...	4,20
OCDE (34 países)	1,05	0,16	0,12	0,42	0,02	0,01	1,77

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), base de datos.

Otro obstáculo que enfrenta la tributación patrimonial, y en especial los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria, es su alta visibilidad. En varios casos, para modificar los valores catastrales de los predios y el valor fiscal de los bienes inmuebles, los municipios dependen de la autorización legal de los congresos estatales o provinciales, los que, a su vez, no poseen incentivos para aumentar las tablas de valuación predial, ya que los ciudadanos perciben, sobre todo en las ciudades capitales, que estos incrementos no tienen justificación y se convierten en decisiones políticas muy poco populares. Esta elevada visibilidad del impuesto resulta en fuertes presiones políticas que suelen estimular la concesión de beneficios fiscales, como exenciones, tratamientos preferenciales y amnistías, así como también la reducción de tasas o el mantenimiento de subvaluaciones. Todo esto contribuye a erosionar la base del tributo y reduce su progresividad y el impacto redistributivo final.

Por otra parte, el impuesto sobre transacciones financieras, con diversas denominaciones en los distintos países, ha tenido un crecimiento importante a nivel internacional en las dos últimas décadas (véase el cuadro I.12). Mientras que en 1996 solo se aplicaba en un país de la región de Asia y el Pacífico (Australia), hacia 2005 la cantidad de países que utilizaban este tipo de tributos se había extendido a un total de 13, de los cuales 8 eran de América Latina. La mayoría de los países de la región han mantenido en vigencia estos instrumentos, destacándose los casos de la Argentina, el Brasil, Colombia y el Perú como los más significativos (Coelho, 2009), y más recientemente el de México con un impuesto aplicado a los depósitos en efectivo (en Panamá también se aplica un impuesto a las transacciones financieras).

Cuadro I.12
AMÉRICA LATINA Y ASIA Y EL PACÍFICO: CANTIDAD DE PAÍSES CON IMPUESTOS
SOBRE TRANSACCIONES FINANCIERAS

Año	América Latina	Asia y el Pacífico	Total
1996	1	0	1
1997	1	1	2
1998	1	1	2
1999	1	4	5
2000	1	3	4
2001	1	3	4
2002	2	4	6
2003	3	4	7
2004	4	6	10
2005	5	8	13
2006	4	7	11
2007	4	7	11
2008	3	6	9
2009	2	6	8

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de I. Coelho, "Taxing Bank Transactions. The Experience in Latin America and Elsewhere", documento presentado en la tercera conferencia internacional de International Tax Dialogue (ITD), Beijing, octubre de 2009.

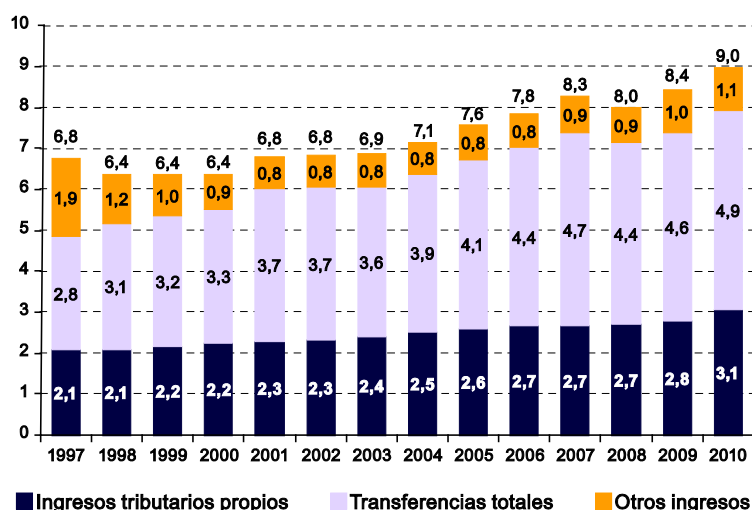
Los tributos sobre transacciones financieras han demostrado ser instrumentos aptos para lograr montos significativos de recaudación en el corto plazo, aunque con variaciones de un país a otro. En la Argentina, el impuesto sobre los débitos y créditos en cuenta corriente (con una alícuota del 0,6%) generó una recaudación de entre el 1,8% y el 1,9% del PIB en los últimos años, y en Colombia el gravamen a los movimientos financieros (GMF) aportó en 2010 recursos equivalentes al 0,6% del PIB. Sin embargo, en ambos países se verificó un descenso del rendimiento de estos tributos, posiblemente debido a modificaciones en el uso de los medios de pago. Con la contribución provisoria sobre movimientos financieros (CPMF), derogada en 2008, se logró una recaudación equivalente al 1,4% del PIB en 2007 en el Brasil, al tiempo que el impuesto a las transacciones financieras (ITF), vigente solo entre 2007 y 2008, generó ingresos equivalentes al 0,9% del PIB en 2008 (Coelho, 2009). Por último, en el Estado Plurinacional de Bolivia, el Perú y la República Dominicana también se aplica este tipo de gravámenes, aunque con resultados no tan satisfactorios, ya que en 2010 contribuyeron con ingresos tributarios por apenas poco más del 0,2% del PIB.

F. Leve aumento de la recaudación de los gobiernos subnacionales

En las dos últimas décadas, América Latina registró una marcada tendencia a la descentralización. Esto se reflejó de diversas maneras en los distintos países: a) en los países federales se traspasaron algunas de las funciones del gobierno federal a los niveles inferiores de gobierno, b) en los países unitarios con múltiples niveles de gobierno se produjo una transferencia importante de funciones hacia los gobiernos locales, y c) en los países tradicionalmente unitarios y muy centralizados se crearon nuevos niveles intermedios de gobierno a los que se encomendó la formulación y ejecución de importantes políticas públicas o, simplemente, su mera gestión (Jiménez y Viñuela, 2004).

Pese a la marcada heterogeneidad que ha caracterizado a estos procesos de descentralización, un resultado común ha sido la alta asimetría vertical en la asignación de gastos e ingresos entre niveles de gobierno. Como puede observarse en el gráfico I.1, los ingresos fiscales totales de los gobiernos subnacionales han aumentado de manera considerable en los últimos años. Sin embargo, esto se debe fundamentalmente a la creciente importancia de las transferencias provenientes de los gobiernos centrales y no al incremento de los recursos tributarios propios de los niveles intermedios y locales. En promedio, para un conjunto de ocho países de la región (la Argentina, el Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, el Ecuador, el Estado Plurinacional de Bolivia y México), las transferencias totales aumentaron un 2,1% del producto entre 1997 y 2010, en tanto que los recursos tributarios propios apenas pasaron del 2,1% al 3,1% del PIB en ese mismo período¹⁹.

Gráfico I.1
AMÉRICA LATINA (8 PAÍSES): EVOLUCIÓN DE LA ESTRUCTURA DE INGRESOS TOTALES EN GOBIERNOS SUBNACIONALES, 1997-2010^a
(En porcentajes del PIB)



Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de cifras oficiales.

^a El concepto de gobiernos subnacionales hace referencia a provincias en el caso de la Argentina, a prefecturas y municipios en el Estado Plurinacional de Bolivia, a estados y municipios en el Brasil, a municipios en Chile, a departamentos y municipios en Colombia, a gobiernos locales (cantones) en Costa Rica, a consejos provinciales y municipios en el Ecuador, y a estados y municipios en México.

¹⁹ Véase un análisis pormenorizado de los sistemas de transferencias aplicados en cada país de la región en Jiménez y Podestá (2009a).

En la mayoría de los países con cierto grado de descentralización fiscal se puede comprobar que los gobiernos subnacionales dependen mucho del sistema de transferencias con que cada gobierno central complementa el financiamiento de sus responsabilidades de gasto, es decir la provisión de bienes públicos a sus ciudadanos. El Brasil constituye una excepción puesto que los gobiernos subnacionales (estados y municipios) aportan cerca del 28% de la recaudación tributaria total (unos 9,1 puntos del PIB). En un segundo escalafón de países se encuentran la Argentina y Colombia, donde los niveles subnacionales han aportado aproximadamente un 15% de la recaudación total (véase el cuadro I.13). Los gobiernos del resto de los países no han logrado avances significativos en este sentido y la recaudación tributaria subnacional representa entre el 1,5% y el 6,2% de los ingresos tributarios totales.

Cuadro I.13
AMÉRICA LATINA: ATRIBUCIÓN DE INGRESOS TRIBUTARIOS ENTRE DISTINTOS
NIVELES DE GOBIERNO, 2010

	Gobierno central + seguridad social ^a	Gobierno estatal	Gobierno local	Total	Gobierno central + seguridad social ^a	Gobierno estatal	Gobierno local	Total
	(en porcentajes del PIB)				(en porcentajes del total recaudado)			
Países federales								
Argentina	28,7	4,8	...	33,5	85,8	14,2	...	100,0
Brasil	23,3	7,8	1,3	32,4	71,9	23,9	4,1	100,0
México	11,2	0,4	0,2	11,8	94,9	3,4	1,7	100,0
Venezuela (República Bolivariana de)	11,4	...	...	11,4	100,0	...	...	100,0
Países unitarios								
Bolivia (Estado Plurinacional de)	19,3	...	0,9	20,2	95,6	...	4,4	100,0
Chile	18,4	...	1,2	19,6	93,8	...	6,2	100,0
Colombia ^b	14,4	0,5	2,4	17,3	83,2	3,1	13,7	100,0
Costa Rica	19,9	...	0,6	20,5	97,0	...	3,0	100,0
Ecuador	19,6	...	...	19,6	100,0	...	...	100,0
El Salvador	14,9	...	...	14,9	100,0	...	...	100,0
Guatemala	12,1	...	0,2	12,3	98,5	...	1,5	100,0
Honduras	15,7	...	...	15,7	100,0	...	...	100,0
Nicaragua	22,9	...	...	22,9	100,0	...	...	100,0
Panamá	17,7	...	...	17,7	100,0	...	...	100,0
Paraguay	17,2	...	0,8	17,9	95,8	...	4,2	100,0
Perú	16,6	...	0,7	17,4	95,8	...	4,2	100,0
República Dominicana	12,8	...	...	12,8	100,0	...	...	100,0
Uruguay	25,2	...	...	25,2	100,0	...	...	100,0

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)/Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)/Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), "Estadísticas tributarias en América Latina 1990-2010", OECD Publishing, 2012; y base de datos CEPALSTAT para Bolivia (Estado Plurinacional de), Honduras, México y Nicaragua.

Nota: Debido a que los datos no están disponibles, las cifras no incluyen los ingresos de los gobiernos locales en la Argentina, Costa Rica (hasta 1997), la República Dominicana, el Ecuador, El Salvador, Panamá (hasta 1998 y 2010), el Paraguay (hasta 2004), el Perú (hasta 2004), el Uruguay y la República Bolivariana de Venezuela.

^a Los ingresos por contribuciones de la seguridad social se asignaron a la esfera del gobierno central, ya que los sistemas previsionales vigentes suelen administrarse a nivel nacional, y aunque en algún país de la región (como la Argentina) pudiera existir un régimen a nivel subnacional, el monto de recursos involucrados es de carácter marginal y no se halla disponible a los fines de este trabajo.

^b Colombia es constitucionalmente un país unitario con una estructura política descentralizada.

Los impuestos que con más frecuencia se atribuyen a las instancias subnacionales son los que gravan la propiedad, las licencias de vehículos automotores y las tasas por servicios específicos, así como ciertas tasas municipales. En todos ellos, el potencial de generación de ingresos es relativamente limitado en comparación con las bases tributarias atribuidas a los

órganos centrales, como el IVA o el impuesto sobre la renta (OCDE/CEPAL/CIAT, 2012). En los países de la región que registran la mayor carga tributaria en los niveles subnacionales se destaca también la relevancia de algunos impuestos generales al consumo, que en los últimos años se han transformado en la principal fuente de recursos tributarios propios de su respectivo nivel de gobierno.

En el Brasil, los tres niveles de gobierno adoptaron impuestos sobre las ventas y ello supone algunas dificultades de coordinación interjurisdiccional. Además del impuesto sobre productos industrializados (IPI), recaudado por el gobierno federal, los gobiernos estatales poseen potestad tributaria plena sobre el ICMS, que grava los bienes y servicios en todas las etapas, pero de manera general, y cubren una base de imposición mucho más amplia que el IPI. Asimismo, los municipios administran y recaudan el impuesto sobre servicios (ISS), que grava toda prestación de servicios estipulada en la legislación que se desarrolle dentro de los límites geográficos de cada municipio. En la Argentina, la principal fuente de ingresos tributarios de las provincias es el impuesto a los ingresos brutos, mientras que en Colombia los impuestos sobre las ventas de bienes y servicios también cumplen una función preponderante en el financiamiento subnacional, destacándose entre ellos el impuesto de industria y comercio (ICA) de potestad municipal (Gómez Sabaini y Jiménez, 2011a). Además de su acotada potencialidad para generar recursos propios, a los gobiernos subnacionales de la mayoría de los países de la región les resulta difícil aprovechar las potestades tributarias disponibles (un ejemplo de ello son los magros ingresos generados por el impuesto predial).

II. La búsqueda de la reciprocidad como fundamento político de las reformas tributarias en América Latina y el Caribe

A. Condicionantes estructurales y políticos de la tributación

Como lo recuerda Tanzi (2012), la Carta de Punta del Este, mediante la que se creó la Alianza para el Progreso hace ya medio siglo, incluía en su agenda para la región la promoción de reformas tributarias, con los objetivos de aumentar los niveles impositivos y hacer los sistemas más progresivos, ampliando la recaudación de los impuestos directos. Estos objetivos, como es sabido, no se han cumplido a cabalidad y por tanto el reto se mantiene vigente. Como consecuencia de los imperativos de la consolidación fiscal, el objetivo principal de las políticas fiscales en las décadas recientes ha sido la movilización de recursos, a menudo a expensas de objetivos de eficiencia y equidad (Ter-Minassian, 2012). En un amplio grupo de países de la región, la suficiencia recaudatoria está aún por alcanzarse. Esta deficiencia crónica se explica por muchas razones, denominadas de economía política, concepto que caracteriza la imposibilidad de llevar a cabo en la región reformas significativas del impuesto sobre la renta de las personas, por la multiplicidad de intereses y de presiones sectoriales provenientes de diversos actores políticos y sociales.

El estudio de la economía política en torno a las reformas tributarias incluye varias dimensiones y enfoques. Gómez Sabaini y Martner (2008) sostienen que la extensión de la desigualdad de ingresos en la región ha influenciado el diseño y la implementación del sistema tributario, generando círculos viciosos de desigualdad de ingresos e insuficiencia y regresividad tributaria, en lugar de un círculo virtuoso que posibilite a través del esquema tributario la corrección de los grandes desequilibrios de ingreso.

Desde la óptica política, la desigualdad social supone la existencia de grupos de élites activos, que buscan minimizar su carga tributaria relativa, ya sea controlando el proceso legislativo o procurando que se legisle en el sentido de normas tributarias con esos efectos. En tales circunstancias se torna más difícil el diseño de estructuras progresivas. Aún más, en muchos casos no solo se neutraliza el impacto redistributivo de los impuestos, sino que se limita el alcance y la calidad de la provisión de bienes públicos, impidiendo la suficiencia recaudatoria. Como lo señala Schneider (2012), la capacidad de recaudar impuestos provenientes de los sectores más dinámicos de la economía es el reflejo de la fortaleza de las instituciones y de la relación entre el Estado y la sociedad. Como es evidente, los sistemas serán más progresivos en la medida en que sean capaces de hacer contribuir a las rentas privadas transitorias provenientes, por ejemplo, de precios altos de productos básicos.

En tal sentido, el contexto es determinante para llevar a cabo el proceso de reformas, pues se abren “ventanas de oportunidad” (Gómez Sabaini y Morán, 2012) en circunstancias de crisis, de cambios electorales —el llamado dividendo democrático— e, inclusive, en contados casos, de presiones internacionales. En cualquier caso, la percepción que los ciudadanos tienen de la acción pública es vital para viabilizar reformas conducentes a aumentar los ingresos públicos.

Los sistemas tributarios vigentes son el resultado de una serie de decisiones de compromiso adoptadas en distintas circunstancias, que van desde las posibilidades que brinda una situación de crisis hasta las restricciones que impone la capacidad institucional para recaudar impuestos. Estos límites no son los mismos en las distintas realidades nacionales y por ello los determinantes de las estructuras tributarias de cada país derivan de hechos específicos, que deben ser evaluados a la luz del análisis de cada caso particular.

Existen diversas explicaciones de los niveles bajos de presión tributaria en América Latina —y especialmente en Centroamérica, a diferencia del Caribe— cuando se comparan con los niveles de países desarrollados. El nivel de ingreso per cápita, la estructura productiva, el grado de apertura comercial y financiera, la educación de la población, la calidad de las instituciones públicas, la percepción de corrupción y la vigencia de ciertos derechos en el país, entre otras, han sido identificadas como las principales variables que podrían influir sobre los niveles de recaudación tributaria y los niveles de eficiencia de la administración de estos recursos.

Los países donde existen niveles de ingresos por habitante superiores y más equitativos tienden a contar con un mayor nivel de recaudación tributaria proveniente tanto de la renta como del consumo, a diferencia de los países con menores niveles de ingreso por habitante, cuya estructura tributaria es más heterogénea y enfocada principalmente a tributos indirectos. También se detecta una relación negativa entre los ingresos tributarios y la importancia del sector agrícola, lo que pone de manifiesto la mayor dificultad de recaudar impuestos en este sector. Por otra parte, ciertos determinantes sociodemográficos, como los niveles de educación y la tasa de crecimiento de la población, pueden tener efectos positivos sobre la recaudación. Una población más educada debería repercutir positivamente sobre un mejor nivel de recaudación, debido tanto a un mejor ingreso personal como a una mayor conciencia tributaria (Piancastelli, 2001).

Las variables institucionales consideradas se refieren a dos ámbitos, la eficiencia en la gestión institucional y los procesos políticos. El control de la corrupción, la calidad de las instituciones públicas, la efectividad del gobierno y la calidad de la legislación tributaria (Gupta, 2007; Perry, Bustos y Ho, 2011) podrían incidir positivamente sobre los sistemas tributarios; las variables relacionadas con los procesos políticos, como el grado de democracia, la estabilidad política y el Estado de derecho, tendrían una repercusión positiva sobre el contribuyente, que presentaría una mejor disposición a respetar la legislación tributaria (Torgler, 2006), al mismo tiempo que las capacidades fiscales de un Estado pueden estar marcadas por su historia de conflictos (Besley y Persson, 2008).

En un estudio realizado para la CEPAL, Dioda (2012) presenta un aporte actualizado para este análisis aplicado al conjunto de América Latina y el Caribe. En el estudio se encontró,

en forma consistente con investigaciones previas (Thirsk, 1997), que parte de la explicación de la mayor carga tributaria del Caribe surge de un legado colonial inglés y holandés reflejado en instituciones que contribuyeron a una mayor capacidad de control del sector agrícola y a la creación de un mercado laboral formal amplio, con el consiguiente efecto positivo sobre la base imponible de la tributación. Asimismo, de acuerdo con Dioda (2012) la menor carga tributaria de la mayoría de los países centroamericanos, a su vez, estaría asociada a un legado colonial diferente y a indicadores que sugieren la existencia reciente de conflictos internos y una vigencia débil o incipiente de ciertos derechos políticos o cívicos, lo que también reflejaría la fuerte incidencia de ciertas élites o grupos de interés con capacidad para impedir reformas. La existencia de una relación positiva y significativa entre indicadores de libertades políticas y la tributación directa en la región en su conjunto sugiere que la incidencia de estos grupos puede ser especialmente importante en lo que se refiere al impuesto sobre la renta.

En otras estimaciones de la CEPAL se confirman los efectos positivos y significativos sobre los ingresos tributarios del ingreso por habitante, la variable con el mayor efecto sobre los niveles de recaudación. El sector exportador también tendría efectos positivos sobre la recaudación por la vía de mayores niveles de precios de los productos básicos, principal fuente de ingresos de este sector en la región. El nivel de déficit fiscal presenta el signo esperado, puesto que un mayor déficit en un año anterior favorecería un mayor esfuerzo tributario en el año posterior.

B. La importancia de la reciprocidad existente entre los ciudadanos (contribuyentes) y el Estado para conformar una política fiscal renovada

Desde la perspectiva de la economía política cabe destacar que mediante las regresiones se encuentra una relación estadísticamente significativa entre la carga tributaria, por un lado, y el control de la corrupción y la calidad regulatoria, por otro. Este resultado es apoyado por la relación positiva que se constata entre el nivel de educación y los ingresos tributarios, lo que podría asociarse con mayores niveles de ingreso y con una mayor conciencia tributaria. También pone de manifiesto la percepción ciudadana acerca de la importancia de contar con Estados eficaces y es congruente con los resultados de encuestas de opinión realizadas en diversas ciudades de América Latina, que apuntan a que existen condiciones para favorecer la implementación de políticas fiscales basadas en relaciones de reciprocidad (OCDE/CEPAL/CIAT, 2011, pág. 85; CAF, 2012, pág. 205).

Como en el caso de la regresión anotada, según los resultados de estas encuestas existe la voluntad (estadísticamente significativa) expresada por la mayoría de los hogares de pagar más impuestos en la medida en que mejore la calidad de los servicios públicos de salud, educación y seguridad, y haya menos corrupción y más control de la evasión. Ello puede tomarse como evidencia de que existe un espacio para avanzar a través de estrategias de política fiscal (o pactos fiscales implícitos o explícitos) basadas en propuestas que hagan efectiva esa reciprocidad mediante mejoras de la calidad de la gestión pública.

La CEPAL ha planteado que en cada país existe, de manera implícita o explícita, un acuerdo sociopolítico básico —un pacto o un contrato social— en que se reconocen las obligaciones y los derechos del Estado y de los ciudadanos, pero que estos pactos o contratos sociales necesitan renovarse para adecuarlos a la realidad actual (CEPAL, 1998). El pacto fiscal, en particular, puede interpretarse como un acuerdo sobre el monto, origen y destino de los recursos que requiere el Estado, acompañado de transparencia y de rendición de cuentas para contribuir a que esté sujeto a seguimiento y a que se cumpla.

Desde una perspectiva política el pacto fiscal se basa en la reciprocidad existente entre el Estado y los ciudadanos. Sin embargo, también hay elementos que erosionan esa reciprocidad. En particular, hay tres tipos de reciprocidad perversa que están presentes en la región y que debilitan la posibilidad de llegar a acuerdos o pactos fiscales integrales y duraderos. Estas formas incompletas de reciprocidad son: i) la reciprocidad excluyente; ii) la reciprocidad innecesaria, y iii) la reciprocidad asimétrica (Fuentes Knight, 2012).

1) Reciprocidad excluyente e informalidad

La reciprocidad excluyente surge de la existencia de grandes contingentes de la población que tienen una relación tenue o inexistente con el Estado y que no perciben que se benefician de los servicios que él provee. Se trata de los sectores sin protección social, marginados y a menudo víctimas principales de la inseguridad, que generalmente se identifican con el sector informal. Hirschman sugirió hace algunas décadas que el grado de compromiso e interacción de diversos sectores de la población con el Estado depende en buena medida de la capacidad que tenga el Estado para implementar políticas tendientes a modificar la evaluación entre costo y beneficio que realizan estos grupos y de ese modo evitar su “salida” de la sociedad —o de la relación entre ciudadanos y Estado—, lo que puede producirse a través de su participación en el sector informal (Perry y otros, 2007, pág. 2; Hirschman, 1970).

El empleo informal se redujo en numerosos países de la región en años recientes. En contraste con lo ocurrido en la década de 1990, el crecimiento económico de la región se aceleró en forma notable entre 2003 y 2008; más tarde, después de la crisis financiera mundial, se recuperó en 2010 y posteriormente registró una tasa menor pero positiva en 2011 y 2012. Durante este período aumentó el empleo asalariado cubierto por la seguridad social en la mayor parte de países latinoamericanos y en 2009 la contracción del empleo formal fue transitoria y bastante menor que la que sufrió el PIB ese año. Tanto la tendencia creciente de varios años como la contracción moderada de 2009 pueden asociarse, al menos en parte, a políticas laborales que incluyeron subsidios para cubrir salarios o procesos de capacitación sin despido durante la crisis, mayor acceso a seguros de desempleo y aumentos de salarios mínimos (CEPAL/OIT, 2012).

Políticas más amplias que han favorecido el crecimiento también pueden haber contribuido a esta creciente formalización del empleo. En el caso del Brasil el aumento importante de la proporción de empleo formal parece ser el resultado del acceso universal a educación, que se reflejó en que el aumento de la formalidad se produjo especialmente entre personas con mayor educación, y de un incremento significativo del acceso al crédito, especialmente para vivienda, que al exigir constancia de ingresos constituyó un importante incentivo para la formalización (Barbosa Filho, 2012).

La información disponible sugiere una correlación fuerte entre la informalidad y el grado de evasión tributaria (Perry y otros, 2007, pág. 14; Gómez Sabaini y Morán, 2012), lo que es consistente con la debilidad o inexistencia de la reciprocidad entre el Estado y los ciudadanos en lo que se refiere a este sector de la población en particular. Gómez Sabaini y Morán (2012) destacan que la tendencia decreciente de la informalidad en años recientes en América Latina ha estado acompañada de un simultáneo aumento del monto de ingresos tributarios aportados fundamentalmente a través del IVA y del impuesto sobre la renta, lo que refleja la relación existente entre la tributación y la informalidad. La paulatina reducción de las tasas de evasión (al menos del IVA, del que se dispone de algunas estimaciones periódicas para algunos países de la región) también es otra dimensión en que queda reflejada la disminución de la informalidad, si bien persisten grandes proporciones de empleo informal en la región. Aunque no hay un consenso sobre la mejor manera de medir la informalidad, diversas mediciones sugieren que América Latina estaría entre las regiones con más altos niveles de informalidad en el mundo (Gómez Sabaini y Morán, 2012).

2) Reciprocidad innecesaria y debilidad institucional

Lo que puede calificarse como reciprocidad innecesaria surge en aquellos Estados que tienen una institucionalidad débil y cuyos ingresos provienen en buena medida de recursos naturales o de ciertos activos estratégicos (Moore, 2008; CAF, 2012). Esto significa que una parte considerable del presupuesto no es financiado directamente por los ciudadanos del país. Como ya se anotó, la reciprocidad en estos casos es débil; al disponer de otras fuentes de ingresos, el Estado no requiere establecer relaciones de reciprocidad y de negociación con el conjunto de ciudadanos: la reciprocidad es por lo tanto innecesaria.

De acuerdo con un estudio contratado por CAF en que se comparó el conjunto de países del mundo tomando en cuenta sus exportaciones de recursos naturales y diversas variables fiscales, el desempeño fiscal ha sido menor en aquellos países que han dependido más de ingresos obtenidos de recursos naturales, aun cuando las conclusiones deben matizarse al considerar los niveles de ingreso de los países (CAF, 2012, págs. 239-242). En particular, se encontró en el estudio que en aquellos países que más dependían de las rentas obtenidas de recursos naturales el ahorro neto (ajustado) tendía a ser menor y los índices de transparencia vinculados al manejo de los recursos naturales y del presupuesto eran peores; asimismo, se constató que sus indicadores de gasto en educación (medido por la matrícula primaria y secundaria por dólar gastado) y en salud (medido por la esperanza de vida y las inmunizaciones por dólar gastado) también eran menos favorables.

Se reconoció también la existencia de diferentes trayectorias en materia de desempeño fiscal entre los países latinoamericanos y se concluyó que los resultados generales eran sugerentes “de la existencia de una relación entre dependencia fiscal de los recursos naturales y una gestión menos eficiente y de menor transparencia por parte del Estado” (CAF, 2012, pág. 243). Se confirma así la posibilidad de que pueda surgir una reciprocidad innecesaria o debilitada en estos casos.

Lo anterior no equivale a establecer una relación forzosamente negativa entre la explotación de recursos naturales y la calidad de la gestión pública. Aun cuando la obtención de rentas derivadas de la explotación de recursos naturales puede dar lugar a conflictos serios y a violencia, también puede estar sujeta a una mayor rendición de cuentas en la medida en que se produce dentro de un contexto de solidez institucional, lo que permite distinguir entre los recursos como fuente de “maldición” o de “bendición” para el desarrollo (Collier, 2009, págs. 127-128). Las reglas y fondos establecidos en Chile, Colombia y el Perú para contribuir a estabilizar los ingresos obtenidos de los recursos naturales pueden ser un paso en esta dirección, no solo al aportar a una mejor gestión macroeconómica sino también al favorecer una mayor transparencia.

La reciprocidad innecesaria también surgiría ante la debilidad de los gobiernos subnacionales para generar sus propios ingresos tributarios. Aunque los gobiernos subnacionales podrían ser más eficientes y estar sujetos en mayor medida a rendición de cuentas debido a su cercanía con los ciudadanos (Tiebout, 1956), en varios países de la región estos gobiernos dependen de recursos que provienen del gobierno central. Esta dependencia erosionaría la rendición de cuentas de los gobiernos subnacionales ante los ciudadanos en términos de la provisión de servicios públicos (Ahmad y otros, 2005) y se traduciría en gastos menos eficientes que los de aquellos gobiernos que recaudan sus propios ingresos (Bird y Smart, 2002).

3) Reciprocidad asimétrica y desigualdad

La reciprocidad que surge de la desigualdad del poder económico y político, especialmente cuando existen poderes *de facto* con capacidad de veto, puede calificarse como reciprocidad asimétrica. Es la antítesis de la igualdad y de la democracia, y en el ámbito tributario se refleja en sistemas tributarios que no contribuyen de manera decidida a la igualdad, en gastos tributarios que constituyen privilegios fiscales de limitada justificación y en esfuerzos de administración tributaria que en algunos casos pueden tener limitaciones para recaudar recursos procedentes de los sectores de mayores ingresos.

La evidencia disponible sugiere que los sistemas tributarios de la región no contribuyen de manera directa y decisiva a la igualdad, aun cuando su aporte a los recursos del Estado puede permitir que a través del gasto se haga una contribución significativa en ese sentido. Pese a las limitaciones metodológicas de los estudios disponibles, es posible encontrar algunas coincidencias básicas en los resultados obtenidos, que indicarían que la tributación en América Latina es actualmente de efectos regresivos o levemente progresivos debido a la preeminencia de la imposición indirecta por sobre la imposición directa. En forma más específica, lo que se observa es que el peso de la regresividad del resto de los impuestos, como los que recaen sobre bienes y servicios (IVA y selectivos), no se logra contrarrestar con la reducida participación del impuesto más progresivo, el impuesto sobre la renta personal¹. Además, el hecho de que la imposición patrimonial sea prácticamente inexistente no contribuye en absoluto a modificar este sesgo (Gómez Sabaini, Jiménez y Rossignolo, 2012). La información del cuadro II.14 permite confirmar que el impuesto sobre la renta de personas naturales, aun cuando en todos los países de la región es claramente progresivo en su diseño tributario (véanse los índices de Kakwani), posee un efecto muy reducido sobre la distribución del ingreso (véanse los índices de Reynolds-Smolensky) en virtud de su escasa participación en las estructuras tributarias de la región.

¹ En la mayoría de los estudios recientes se encuentra que en todos los países de la región el 20% de la población con mayores ingresos aporta más del 90% de la recaudación efectiva del tributo.

Cuadro II.14

AMÉRICA LATINA (15 PAÍSES): RESULTADOS DE ESTUDIOS SOBRE LA INCIDENCIA DISTRIBUTIVA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS NATURALES

País	Año	Índices			
		Gini antes de impuestos	Kakwani	Gini después de impuestos	Reynolds Smolensky
Colombia	2004	0,5370	0,3570	0,4590	0,0780
República Dominicana	2004	0,5106	0,3951	0,4759	0,0347
Chile	2006	0,5791	0,3886	0,5584	0,0207
Uruguay	2006	0,4995	0,3635	0,4875	0,0120
Argentina	2006	0,5133	0,3688	0,5018	0,0115
El Salvador	2006	0,5034	0,3247	0,4947	0,0087
Costa Rica	2004	0,5770	0,3328	0,5692	0,0078
Brasil	2003	0,6180	0,3063	0,6119	0,0061
Nicaragua	2001	0,5963	0,3478	0,5905	0,0058
Panamá	2003	0,6364	0,2439	0,6312	0,0052
Honduras	2005	0,5697	0,3303	0,5647	0,0050
Ecuador	2004	0,4080	0,4230	0,4040	0,0040
Venezuela (República Bolivariana de)	2004	0,4230	0,4170	0,4210	0,0020
Guatemala	2000	0,5957	0,3158	0,5946	0,0011
Perú	2004	0,5350	0,0470	0,5344	0,0007

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de A. Barreix, Bés y J. Roca, "Equidad fiscal en Centroamérica, Panamá y República Dominicana", Banco Interamericano de Desarrollo (BID)/EUROSociAL, 2009; A. Barreix, J. Roca y L. Villela, "La equidad fiscal en los países andinos", Banco Interamericano de Desarrollo (BID)/EUROSociAL, 2006; J.C. Gómez Sabaini, M. Harriague y D. Rossignolo, "La situación fiscal y sus efectos en la distribución del ingreso", Washington, D.C., Banco Interamericano de Desarrollo, inédito, 2011; F. Rezende y J. Afonso, "Equidade fiscal no Brasil", *Equidad fiscal en Brasil, Chile, Paraguay y Uruguay*, Banco Interamericano de Desarrollo (BID)/EUROSociAL, 2010; y M. Jorrat, "Equidad fiscal en Chile. Un análisis de la incidencia distributiva de los impuestos y el gasto social", *Equidad Fiscal en Brasil, Chile, Paraguay y Uruguay*, Banco Interamericano de Desarrollo (BID)/EUROSociAL, 2010.

En lo que respecta específicamente al impacto de los sistemas tributarios sobre la distribución del ingreso, en un estudio de Cubero y Vladkova Hollar (2010) se confirman las divergencias antes expresadas, ya que se encuentra una mayor progresividad y un mayor impacto redistributivo de la tributación en los países europeos que en los países de la región. Asimismo, Wang y Caminada (2011) confirman, sobre la base de una heterogénea muestra de 36 países, que los países de América Latina son los que muestran mayores niveles de desigualdad y menores capacidades redistributivas por efecto de la tributación.

Lustig y otros (2012) aplican un análisis de incidencia estándar para estimar el impacto sobre la desigualdad y la pobreza de los impuestos directos, los impuestos indirectos y los subsidios y gastos sociales (transferencias en efectivo y en especie para atender necesidades de educación y salud). Como resultado principal, estos autores encuentran que la magnitud de la reducción de la desigualdad (medida por el coeficiente de Gini) inducida por los impuestos directos y las transferencias es muy acotada (un 2% en promedio), especialmente cuando se compara con la que se encuentra en Europa occidental (un 15% en promedio). Esto se relaciona, por un lado, con un menor nivel relativo de transferencias en efectivo (sobre todo de las más progresivas) pero, además, con un impacto reducido de los impuestos directos sobre la desigualdad, debido a que su limitada recaudación (como proporción del PIB) alcanza aproximadamente a la mitad de la recaudación de los impuestos indirectos, que en la mayoría de los países de la región tienen un efecto regresivo sobre la distribución del ingreso.

A su vez, diversos incentivos tributarios han introducido grados importantes de desigualdad horizontal en la región. Según Jiménez y Podestá (2009b), en los países de la región los incentivos tributarios utilizados incluyen: i) exoneraciones temporales de impuestos (*tax holidays*) y reducción de tasas; ii) incentivos a la inversión (depreciación acelerada, deducción parcial, créditos fiscales, diferimiento impositivo); iii) zonas especiales (*zonas francas*) con tratamiento tributario privilegiado (derechos de importación, impuesto sobre la renta o IVA), y iv) incentivos al empleo (rebajas en impuestos por la contratación de mano de obra).

En el cuadro II.15 se presentan las estimaciones oficiales de gastos tributarios desagregados por tipo de gravamen. Puede advertirse que, a pesar de la heterogénea composición de los gastos tributarios en varios países de la región, la mayor parte de estos instrumentos se han concentrado principalmente en los dos impuestos más importantes: el IVA y el impuesto sobre la renta. También se puede comprobar la desigual importancia relativa de los gastos tributarios en relación a la presión tributaria de cada país analizado. Se observan realidades muy diferentes: en la Argentina, el Brasil y el Perú, la participación es relativamente baja y alcanza a alrededor del 10%; en Chile y Colombia, se observa una importancia intermedia, en torno al 20%, y en el Ecuador y México, esta relación supera el 30%. Las diferencias metodológicas impiden hacer comparaciones entre países, lo que resulta especialmente claro en el caso del alto valor del gasto tributario en Guatemala².

Cuadro II.15
AMÉRICA LATINA (8 PAÍSES): GASTOS TRIBUTARIOS POR TIPO DE IMPUESTO, 2007
(En porcentajes del PIB)

Impuesto	Argentina	Brasil	Chile	Colombia	Ecuador	Guatemala	México	Perú
Impuesto al valor agregado (IVA)	1,14	0,36	0,76	1,92	3,40	1,96	2,15	1,44
Impuesto sobre la renta	0,51	1,11	4,21	1,60	1,20	5,28	3,02	0,29
Personas naturales	-	0,66	3,31	0,24	0,80	4,35	1,56	0,19
Personas jurídicas	-	0,45	0,90	1,36	0,40	0,93	1,45	0,10
Seguridad social	0,25	0,74	-	-	-	-	-	-
Impuestos selectivos	0,13	0,00	-	-	-	-	-	-
Impuestos de comercio exterior	0,16	0,08	-	-	-	0,20	-	-
Otros	0,02	0,00	-	-	-	0,46	0,76	0,32
Total (porcentaje del PIB)	2,21	2,29	4,97	3,52	4,60	7,91	5,92	2,05
Total (porcentaje de la recaudación tributaria)	7,59	6,76	24,41	19,08	35,85	57,01	53,21	11,97

Fuente: J. P. Jiménez y A. Podestá, "Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina", *serie Macroeconomía del Desarrollo*, N° 77 (LC/L.3004-P), Santiago de Chile, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2009.

² Gran parte de las renuncias tributarias en Guatemala se explican por la decisión de computar como gasto tributario el mínimo no imponible del impuesto sobre la renta (lo que constituye una excepción a la regla metodológica generalmente aceptada), observándose una caída abrupta de la magnitud estimada de 2005, que se explica por cambios metodológicos más que por la derogación de beneficios. Por otra parte, en 2007 el gasto tributario de Chile fue más del doble que el de la Argentina. Sin embargo, a diferencia de lo que se hace en la Argentina, en Chile sí se incorporan dentro de la estimación los diferimientos resultantes de la diferencia entre la alícuota marginal del impuesto sobre la renta pagado por las sociedades y la alícuota marginal máxima del mismo tributo que grava los dividendos distribuidos en cabeza de las personas físicas. De excluirse ese concepto, el gasto tributario total de Chile se reduciría al 1,64% para ese año, quedando entonces bajo los valores de la Argentina.

Aun cuando puedan encontrar justificación en algunos casos puntuales, los gastos tributarios tienen un impacto negativo tanto sobre la equidad como sobre la eficiencia. La renuncia a un monto de ingresos tributarios limita el espacio fiscal. Por otra parte, al conceder beneficios a un grupo determinado de contribuyentes o actividades, los gastos tributarios han generado una pérdida de equidad horizontal. En términos de eficiencia, han creado problemas de competencia tributaria interjurisdiccional y otras distorsiones en las decisiones de localización y producción industrial. En todo caso, la inexistencia de estudios y estimaciones precisas acerca de los efectos reales de los gastos tributarios sobre la inversión y la actividad económica no hace más que poner en duda su necesidad y efectividad para cumplir con esos objetivos y refuerza los inconvenientes mencionados.

Además, la existencia de gastos tributarios ofrece mayores oportunidades para manipular el sistema tributario y estimular la evasión y la elusión. Esto se debe a cuatro razones: i) hay una mayor incertidumbre en cuanto a la correcta interpretación de las normas legales; ii) la capacidad de fiscalización de la administración tributaria disminuye ya que la complejidad de la normativa demanda auditorías más rigurosas; iii) ante la mayor dificultad, los contribuyentes tienden a incumplir parte de sus obligaciones tributarias ya sea por desconocimiento o para compensar los costos que el sistema impone, y iv) la aplicación de gastos tributarios aumenta la complejidad de la normativa tributaria y crea mayores espacios para la evasión y la elusión (Villela, Lemgruber y Jorrat, 2009).

C. Hacia una renovación del pacto fiscal mediante el fortalecimiento de la reciprocidad

Impulsar un pacto fiscal o un contrato social para una nueva política fiscal que sea duradera requiere idealmente profundizar las relaciones de reciprocidad en un sentido incluyente e igualitario. Sin embargo, ante situaciones de reciprocidad excluyente, innecesaria o asimétrica como las que existen en América Latina y el Caribe, se hace necesario impulsar propuestas que contrarresten estas formas de reciprocidad incompleta o perversa y faciliten una relación más equilibrada de reciprocidad entre el conjunto de la población y el Estado, con una perspectiva de largo plazo. En particular, frente a cada una de estas formas de reciprocidad incompleta o perversa pueden plantearse un conjunto de propuestas estratégicas para crear, gradualmente, una situación de mayor reciprocidad incluyente e igualitaria.

1) Un pacto fiscal con más reciprocidad mediante políticas que favorezcan la formalización del empleo

Ante la existencia de amplios contingentes de trabajadores en situación de informalidad, en que se manifiesta una reciprocidad excluyente, pueden plantearse dos orientaciones para contribuir a estrechar la relación entre el Estado y los ciudadanos y, más concretamente, incorporar al máximo número de trabajadores al sector formal para hacerlos partícipes de las obligaciones y de los derechos que surgen de esa condición. Partiendo de propuestas o reformas ya realizadas en la región, la primera orientación es favorecer reformas tributarias, en especial de la tributación directa, que no castiguen el empleo formal. Son ejemplos de este tipo de orientación la reforma del impuesto sobre la renta en Colombia, mediante la cual se eliminaron del impuesto aquellos aportes que eran mayores cuando la generación de empleo crecía (aportes al Servicio

Nacional de Aprendizaje y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, y cotizaciones al Sistema de Seguridad Social en Salud), o lo establecido en El Salvador y Guatemala, en el sentido de permitir como gastos salariales deducibles únicamente los correspondientes a trabajadores registrados en la seguridad social.

La segunda orientación estratégica es fortalecer la cobertura universal del gasto público, basándolo en un enfoque de derechos. Un sistema de seguridad social universal que favoreciera y no castigara el empleo formal, además de servicios de salud universales, seguramente contribuiría a una relación más estrecha de los ciudadanos con el Estado. Es una propuesta que ya ha recibido mucha atención en México (Anton, Hernández y Levy, 2012). Sin embargo, también debe reconocerse que asegurar una cobertura universal básica requiere más recursos para la salud y la seguridad social en particular, especialmente en la medida en que se fortalezca su dimensión no contributiva.

2) Un pacto fiscal con más reciprocidad mediante el fortalecimiento institucional

Frente a la reciprocidad innecesaria que puede surgir del hecho de que un gobierno central o subnacional obtenga una alta proporción de recursos no tributarios, se justifica contar con dos orientaciones estratégicas adicionales.

La primera orientación, ante una reciprocidad que se podría considerar innecesaria debido a los incentivos perversos creados por ingresos obtenidos de rentas generadas por la explotación de recursos naturales no renovables, es constituir una institucionalidad fiscal sólida, transparente y duradera. Esta orientación podría reflejarse en varias acciones o políticas concretas, de impacto macroeconómico, en que ha sido pionera la experiencia de algunos países de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), especialmente de aquellos con una alta proporción de ingresos derivados de la explotación de recursos mineros. Entre estas acciones y políticas se incluyen: i) reglas estructurales de balance fiscal que eviten que la política fiscal sea procíclica, lo que ocurriría si existieran reglas que establecieran un balance fiscal inamovible año a año; ii) marcos fiscales de mediano plazo; iii) fondos de riqueza soberana con capacidad de invertir los recursos ahorrados en momentos de auge, con una perspectiva de largo plazo y con capacidad fiscal contracíclica; iv) la externalización de las proyecciones de ingresos para contar con estimaciones creíbles e independientes, y v) la creación o fortalecimiento de consejos de evaluación y seguimiento de la política fiscal autónomos o dependientes de los parlamentos. Lo anterior puede plantearse como parte del impulso a la transparencia —ya favorecida en varios países mediante leyes de libre acceso a la información— y la mejora de la calidad del gasto público y de la rendición de cuentas.

La segunda orientación estratégica es continuar fortaleciendo la institucionalidad responsable de la tributación, lo que ya se ha reflejado en avances significativos de las administraciones tributarias en numerosos países de la región. Ello tendría que ser parte de un fortalecimiento de la tributación como base del gasto corriente, asegurando que los gobiernos subnacionales generen su propia capacidad de recaudación y se limite su endeudamiento excesivo. Se promovería así una relación de mayor reciprocidad entre las autoridades y la ciudadanía en el ámbito local, que podría reforzarse mediante presupuestos subnacionales participativos y que significaría que la institucionalidad fiscal subnacional también se está fortaleciendo.

3) Un pacto fiscal con más reciprocidad mediante la igualdad

Finalmente, frente a la reciprocidad asimétrica que surge como efecto de poderes de veto, dictaduras de minorías o Estados capturados, se vuelve fundamental favorecer la igualdad. En este sentido, pueden identificarse tres orientaciones estratégicas de un acuerdo sobre la política fiscal.

La primera es implementar efectivamente la igualdad ante la ley, y en ella merece especial atención el desafío de aplicar el Estado de derecho al ámbito fiscal. Una verdadera justicia fiscal significa sanciones efectivas contra los evasores, incluidos los más grandes, así como el castigo a la corrupción por el lado del gasto. Requiere fortalecer la capacidad del poder judicial para implementar la política fiscal. Por eso un pacto o contrato social fiscal debiera incluir acuerdos no solo entre el poder ejecutivo y el legislativo, sino también con el poder judicial.

La segunda orientación estratégica es impulsar la equidad horizontal. En encuestas realizadas a contribuyentes de América Latina se identifica la ausencia de equidad horizontal como una de las principales fuentes de malestar y de erosión de la voluntad de pagar impuestos. Esta orientación implica no solo fortalecer la administración tributaria sino también eliminar privilegios fiscales, incluidos subsidios, y terminar con la serie de agujeros fiscales y de regímenes especiales que tanto dañan los sistemas tributarios no solo de países en desarrollo o emergentes sino también de países desarrollados. Tomando en cuenta la resistencia que generalmente ocasionan cambios como estos entre grupos poderosos, se vuelve fundamental incluir este tipo de compromiso de manera explícita y transparente en un pacto político amplio, como sería un pacto fiscal.

La tercera orientación es favorecer la equidad vertical. Como se mostró antes, en la región la tributación no tiene aún impactos determinantes y favorables sobre la igualdad, a pesar de avances recientes logrados con el fortalecimiento del impuesto sobre la renta y la captación de rentas generadas por la explotación de recursos naturales. En países tan desiguales como los de América Latina, no puede confiarse únicamente en el gasto público para reducir la desigualdad sino que también es preciso asegurar una contribución de los impuestos para hacerlo. Además, se vuelve fundamental fortalecer el impuesto sobre la renta no solo como un instrumento que favorece la igualdad sino como un estabilizador automático de los ciclos económicos³.

La renovación de un pacto fiscal implica afectar intereses, en especial de ciertos grupos de élite que favorecen una cobertura muy limitada de bienes públicos, quienes probablemente se opondrían a iniciativas de reformas tributarias dirigidas a financiar más o mejores bienes públicos que podrían ser demandados por la mayoría de los ciudadanos. El hecho de que se haya encontrado una relación positiva entre ciertos indicadores de libertades políticas y la importancia de la tributación directa (Dioda, 2012) sugiere que en condiciones en que se limita la expresión de intereses mayoritarios se fortalece la reciprocidad asimétrica y estos grupos pueden tener una mayor incidencia negativa sobre la tributación directa en particular. También pueden esperarse otras diferencias en cualquier proceso de reforma. En este contexto, acordar un contrato social sobre la política fiscal implica asegurar una visión política de largo plazo, compartida por la mayoría, con una implementación y construcción gradual, sujeta a negociaciones en el camino, pero sin perder su sentido estratégico e incluyente, y asegurando una amplia y continua reciprocidad —basada en la igualdad— entre los ciudadanos y el Estado.

³ Asimismo, al favorecer la formalización de la actividad económica, incentivada por modificaciones de los impuestos o por sistemas de seguridad social universal no contributivos, se ampliaría la base imponible efectiva del impuesto sobre la renta.

Bibliografía

- Ahmad, J. y otros (2005), *Decentralization and Service Delivery*, Washington, D.C., Banco Mundial.
- Anton, A., F. Hernández y S. Levy (2012), *The End of Informality in Mexico? Fiscal Reform for Universal Social Insurance*, Washington, D.C., Banco Interamericano de Desarrollo.
- Bahl, R. W. (1971), “A regression approach to tax effort and tax ratio analysis”, *IMF Staff Papers*, vol. 18, N° 3, Fondo Monetario Internacional.
- Barbosa Filho, F. (2012), “Income Inequality and Labor Market Dynamics in Brazil”, Fundación Getulio Vargas, documento presentado en la Reunión de Organizaciones Económicas Nacionales, París, Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), 18 de junio.
- Barreix, A. y J. Roca (2007), “Reforzando un pilar fiscal: el impuesto a la renta dual a la uruguaya”, *Revista de la CEPAL*, N° 92 (LC/G.2339-P/E), Santiago de Chile, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), agosto.
- Barreix, A., M. Bès y J. Roca (2009), *Equidad fiscal en Centroamérica, Panamá y República Dominicana*, Banco Interamericano de Desarrollo (BID)/EUROSociAL.
- _____(2010), “El IVA personalizado. Aumentando la recaudación y compensando a los más pobres”, Proyecto conjunto del Banco Interamericano de Desarrollo, Instituto de Estudios Fiscales, EUROsociAL Fiscalidad y Oficina de Planeamiento y Presupuesto (OPP) del Uruguay, julio.
- Barreix, A., C. Garcimartín y F. Velayos (2012), “El impuesto sobre la renta personal: un cascarón vaciado”, *Desarrollo en las Américas (DIA): El futuro de los impuestos en América Latina y el Caribe*, Washington, D.C., Banco Interamericano de Desarrollo (BID), en prensa.
- Barreix, A., J. Roca y L. Villela (2006), “La equidad fiscal en los países andinos”, Banco Interamericano de Desarrollo (BID)/EUROSociAL.
- Besley, T. y T. Persson (2008), “Wars and State capacity”, *Journal of the European Economic Association*, vol. 6, N° 2-3.
- BID/CIAT (Banco Interamericano de Desarrollo/Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) (2012), “Carga fiscal ajustada de América Latina y el Caribe” [base de datos].
- Bird, R.M. y M. Smart (2002), “Intergovernmental fiscal transfers: Lessons from international experience”, *World Development*, vol. 30, N° 6.
- Brosio, G. y J. P. Jiménez (2010), “The intergovernmental assignment of revenue from natural resources: a difficult balance between centralism and threats to national unity”, Santiago de Chile, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), inédito [en línea] http://www.eclac.cl/ilpes/noticias/paginas/1/41751/brosio_jimenez_fiscal_policy_seminar.pdf.
- CAF (Banco de Desarrollo de América Latina) (2012), *Finanzas públicas para el desarrollo: fortaleciendo la conexión entre ingresos y gastos*, Bogotá, mayo.
- CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe) (2012), “Rentas de recursos naturales no renovables en América Latina y el Caribe: evolución 1990 -2010 y participación estatal”, documento presentado en el Seminario Gobernanza de los Recursos Naturales en América Latina y el Caribe, Santiago de Chile, abril [en línea] http://www.cepal.org/ofilac/noticias/paginas/3/43813/Documento_Acquatella_Seminario_24_ABR_2012.pdf.
- _____(1998), “El pacto fiscal. Fortalezas, debilidades, desafíos. Síntesis”, *Libros de la CEPAL*, N° 47 (LC/G.2024/E), Santiago de Chile, abril.

- CEPAL/OIT (Comisión Económica para América Latina y el Caribe/Organización Internacional del Trabajo) (2012), “Productividad laboral y distribución”, *Coyuntura Laboral en América Latina y el Caribe*, N° 6, Santiago de Chile, mayo.
- Cetrángolo, O. y J.C. Gómez Sabaini (2007), “La tributación directa en América Latina y los desafíos a la imposición directa en América Latina”, *serie Macroeconomía del Desarrollo*, N° 60 (LC/L.2838-P), Santiago de Chile, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), diciembre.
- CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) (2011), *Manual de buenas prácticas en la medición de gastos tributarios: una experiencia iberoamericana*, Ciudad de Panamá.
- Coelho, I. (2009), “Taxing bank transactions. The experience in Latin America and elsewhere”, documento presentado en la tercera conferencia internacional de International Tax Dialogue (ITD), Beijing, octubre.
- Collier, P. (2009), *Wars, Guns and Votes. Democracy in Dangerous Places*, Nueva York, Harper Perennial.
- Comisión Europea (2012), *Taxation Trends in the European Union - 2012 Edition*, Bruselas, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera y Eurostat.
- Cornia, G.A., J.C. Gómez Sabaini y B. Martorano (2011), “New fiscal pact, tax policy changes and income inequality: Latin America during the last decade”, *Working Paper*, N° 2011/70, Instituto Mundial de Investigaciones de Economía del Desarrollo (WIDER), Universidad de las Naciones Unidas, noviembre.
- Cubero, R. e I. Vladkova Hollar (2010), “Equity and fiscal policy: the income distribution effects of taxation and social spending in Central America”, *IMF Working Paper*, N° WP/10/112.
- Dioda, L. (2012), “Structural determinants of tax revenue in Latin America and the Caribbean, 1990-2009” (LC/MEX/L.1087), México D.F., sede subregional de la CEPAL en México.
- Fuentes Knight, Juan Alberto (2012), “Hacia pactos fiscales en América Latina: entre la reciprocidad y la confrontación”, *Reforma fiscal en América Latina. ¿Qué fiscalidad para qué desarrollo?*, A. Bárcena y N. Serra (eds.), Santiago de Chile, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)/CIDOB.
- Fuentes Castro, H. y otros (2011), “Estudio de evasión fiscal en el régimen de pequeños contribuyentes”, México, D.F., Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey (ITESM), octubre.
- Gómez Sabaini, J.C. y J.P. Jiménez (2011a), “El financiamiento de los gobiernos subnacionales en América Latina: un análisis de casos”, *serie Macroeconomía del Desarrollo*, N° 111 (LC/L.3336), Santiago de Chile, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), mayo.
- ___ (2011b), “Estructura tributaria y evasión impositiva en América Latina”, *Documento de Trabajo*, N° 2011/08, Banco de Desarrollo de América Latina (CAF), agosto.
- Gómez Sabaini, Juan Carlos y Ricardo Martner (2008), “América Latina: panorama global de su sistema tributario y principales temas de política”, *Las finanzas públicas y el pacto fiscal en América Latina*, documentos y ponencias presentados en el XX Seminario Internacional de Política Fiscal, Santiago de Chile, 28 a 31 de enero, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).
- Gómez Sabaini, J.C. y D. Morán (2012), “Informalidad y tributación en América Latina: explorando los nexos para mejorar la equidad”, *serie Macroeconomía del Desarrollo*, N° 124 (LC/L.3534), Santiago de Chile, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), septiembre.

- Gómez Sabaini, J.C., J.P. Jiménez y D. Rossignolo (2012), “Imposición a la renta personal y equidad en América Latina: nuevos desafíos”, *serie Macroeconomía del Desarrollo*, N° 119 (LC/L.3477), Santiago de Chile, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), abril.
- Gómez Sabaini, J.C., M. Harriague y D. Rossignolo (2011), “La situación fiscal y sus efectos en la distribución del ingreso”, Washington, D.C., Banco Interamericano de Desarrollo, inédito.
- González, D., C. Martinoli y J.L. Pedraza (2009), “Sistemas tributarios de América Latina. Situación actual, reformas y políticas para promover la cohesión social”, Proyecto EUROsocial Sector Fiscalidad, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- Gupta, A. S. (2007), “Determinants of tax revenue in developing countries”, *IMF Working Paper*, N° WP/07/184.
- Gutiérrez, P. y otros (eds.) (2010), *Global Corporate Tax Handbook 2010*, Amsterdam, IBFD.
- Hines, J.R. Jr. y L.H. Summers (2009), “How globalization affects tax design”, *NBER Working Papers*, N° 14664, Cambridge, enero.
- Hinrichs, H. H. (1966), *A General Theory of Tax Structure: Change during Development*, Cambridge, MA, Harvard Law School International Program.
- Hirschman, A. (1970), *Exit, Voice and Loyalty: Responses to Decline in Firms, Organizations and States*, Cambridge, MA, Harvard University Press.
- ICEFI (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales) (2011), “Evolución de las reformas tributarias recientes en América Central”, *Boletín de Estudios Fiscales*, N°14, agosto.
- Jiménez, J.P. y A. Podestá (2009a), “Las relaciones fiscales intergubernamentales y las finanzas subnacionales ante la crisis” (LC/R.2155), Santiago de Chile, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), septiembre.
- (2009b), “Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina”, *serie Macroeconomía del Desarrollo*, N° 77 (LC/L.3004-P), Santiago de Chile, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).
- Jiménez, J.P. y J. Viñuela (2004), “Marco institucional para la gestión del gasto público en países descentralizados”, Departamento de Finanzas Públicas, Fondo Monetario Internacional.
- Jorrat, M. (2010), “Equidad fiscal en Chile. Un análisis de la incidencia distributiva de los impuestos y el gasto social”, *Equidad Fiscal en Brasil, Chile, Paraguay y Uruguay*, Banco Interamericano de Desarrollo (BID)/EUROsocial.
- Keen, M. y A. Simone (2004), “Tax policy in developing countries: some lessons from the 1990s and some challenges ahead”, *Helping Countries Develop: The Role of Fiscal Policy*, Sanjeev Gupta, Benedict Clements y Gabriela Inchauste (eds.), Washington, D. C., Fondo Monetario Internacional.
- Lustig, N. y otros (2012), “The impact of taxes and social spending on inequality and poverty in Argentina, Bolivia, Brazil, Mexico and Peru: A Synthesis of Results”, *Working Papers*, N° 1216, Departamento de Economía, Tulane University.
- Moore, M. (2008), “Between coercion and contract: competing narratives on taxation and governance”, *Taxation and State-Building in Developing Countries. Capacity and Consent*, D. Bräutigam, O. H. Fjeldstad y M. Moore (eds.), Cambridge University Press.
- (2004), “Revenues, state formation and the quality of governance in developing countries”, *International Political Science Review*, vol. 25, N° 3, Londres.

- OCDE/CEPAL/CIAT (Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos/Comisión Económica para América Latina y el Caribe/Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) (2011), *Estadísticas tributarias en América Latina 1990-2009*, París, OECD Publishing.
- (2012), *Estadísticas tributarias en América Latina 1990-2010*, París, OECD Publishing.
- Perry, G., S. Bustos y Sui-jade Ho (2011), “What do non-renewable natural resource rich countries do with their rents?”, inédito.
- Perry, G. y otros (2007), *Informality: Exit and Exclusion*, Washington, D.C., Banco Mundial.
- Piancastelli, M. (2001), “Measuring the tax effort of developed and developing countries. Cross country panel data analysis – 1985/1995”, Río de Janeiro, Instituto de Investigación Económica Aplicada (IPEA).
- Rezende, F. y J. Afonso (2010), “Equidade fiscal no Brasil”, *Equidad fiscal en Brasil, Chile, Paraguay y Uruguay*, Banco Interamericano de Desarrollo (BID)/EUROsociAL.
- (2010), “Equidad fiscal en Uruguay”, *Equidad fiscal en Brasil, Chile, Paraguay y Uruguay*, Banco Interamericano de Desarrollo (BID)/EUROsociAL.
- Schneider, Aaron (2012), *State-Building and Tax Regimes in Central America*, Cambridge University Press.
- SHCP (Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México) (2011), “Distribución del pago de impuestos y recepción del gasto público por deciles de hogares y personas”, México, D.F.
- Stotsky, J. y A. WoldeMariam (2002), “Central American tax reform: trends and possibilities”, *IMF Working Paper*, N° 2/227.
- Tanzi, Vito (2012), “Tax reform in Latin America”, documento presentado en la conferencia “The Political Economy of Tax Reform in Latin America”, Woodrow Wilson International Center for Scholars, Washington, D.C., 11 de diciembre.
- (1992), “Structural factors and tax revenue in developing countries: a decade of evidence”, *Open Economies: Structural Adjustment and Agriculture*, I. Goldin y L.A. Winters (eds.), Cambridge University Press.
- Ter-Minassian, Teresa (2012), “More than revenue: main challenges for taxation in Latin America and the Caribbean”, *Policy Brief*, Washington D.C., Banco Interamericano de Desarrollo (BID), septiembre.
- Thirsk, W. (ed.) (1997), *Tax Reform in Developing Countries*, Washington D.C., Banco Mundial.
- Tiebout, C. (1956), “A pure theory of local expenditures”, *Journal of Political Economy*, vol. 64, N° 5.
- Torgler, B. (2006), “Tax morale and direct democracy”, *European Journal of Political Economy*, vol. 21, N° 2.
- USAID (Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional) (2011), “Collecting Taxes Database 2009-2010”, Fiscal Reform and Economic Governance Project.
- Villela, L., A. Lemgruber y M. Jorrat (2009), “Los presupuestos de gastos tributarios. Conceptos y desafíos de implementación”, *Documento de Trabajo*, N° IDB-WP-131, Banco Interamericano de Desarrollo, diciembre.
- Wang, Ch. y K. Caminada (2011), “Disentangling income inequality and the redistributive effect of social transfers and taxes in 36 LIS countries”, *LIS Working Paper Series*, N° 567, Luxembourg Income Study (LIS), julio.



Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)
Economic Commission for Latin America and the Caribbean (ECLAC)
www.cepal.org