

**Políticas de reforma fiscal
en América Latina
desde la perspectiva española.
Propuestas para Perú y México**

Domingo Carbajo Vasco

Documento de Trabajo 6/2007



Domingo Carbajo Vasco

Domingo Carbajo es licenciado en Ciencias Económicas y en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid, y en Ciencias Políticas por la Universidad Nacional de Educación a Distancia. Es diplomado en Derecho comunitario por el Centro de Estudios Constitucionales, y en Derecho financiero europeo por el Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda. Su formación se ha completado en la Universidad de Harvard con el máster International Tax Program. Ha sido subdirector general de Política Tributaria en la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda. En la actualidad es inspector de Hacienda del Estado en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

Ninguna parte ni la totalidad de este documento puede ser reproducida, grabada o transmitida en forma alguna ni por cualquier procedimiento, ya sea electrónico, mecánico, reprográfico, magnético o cualquier otro, sin autorización previa y por escrito de la Fundación Alternativas

© Fundación Alternativas

© Domingo Carbajo Vasco

ISBN: 978-84-96653-41-2

Depósito Legal: M-8872-2007



Índice

Abstract	5
Resumen ejecutivo	7
1. Introducción. Objetivos y limitaciones del informe	12
1.1 Consideraciones previas. Hacia un nuevo modelo de desarrollo económico en América Latina	12
1.2 El rol de las políticas públicas y del Estado en el nuevo pacto social iberoamericano	20
1.3 Objetivos fundamentales del trabajo	26
2. El concepto de reforma fiscal y su inserción en una perspectiva de desarrollo sostenible aplicada al caso de Iberoamérica	28
2.1 El concepto de reforma fiscal. Algunas precisiones	28
2.2 El modelo tributario al servicio de una nueva política de desarrollo	32
2.3 La praxis de las políticas de reforma fiscal	34
3. La experiencia histórica de los procesos de reforma fiscal en América Latina. Algunas conclusiones	38
3.1 Introducción	38
3.2 Errores en la concepción y estrategia de la reforma fiscal	39
3.3 El olvido de la administración tributaria	40
3.4 La imitación de lo extranjero como símbolo de modernización del sistema fiscal	43
3.5 La cooperación con la sociedad civil	46
4. Las propuestas reformadoras. Rasgos generales	48
4.1 Cuestiones previas	48
4.2 Lineamiento de las políticas de reforma fiscal	50
4.3 El diseño del texto legislativo reformador y los contenidos de la reforma	53
4.4 Más sobre una administración tributaria que coadyuve a la reforma fiscal	59

5. El papel de las instituciones españolas ante las reformas fiscales en América Latina	62
6. Propuestas concretas de reforma fiscal	66
6.1 Perú	66
6.2 México	77
7. Conclusiones generales	86
Bibliografía	90
Legislación citada	92
Anexo estadístico	93

Siglas y abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria (España)
AL	América Latina
APA	Acuerdos Previos por Anticipado
APRA	Alianza para la Revolución Americana
AT	Administración Tributaria
BCRP	Banco Central de la República del Perú
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
CAN	Comunidad Andina de Naciones
CEDEET	Fundación Centro de Educación a Distancia para el Desarrollo Económico y Tecnológico
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CESE	Consejo Económico y Social Europeo
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
DIAN	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Colombia)
DOPRI	Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales
FMI	Fondo Monetario Internacional
IEF	Instituto de Estudios Fiscales (España)
IGV	Impuesto General a las Ventas (Perú)
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social (México)
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISC	Impuesto Selectivo al Consumo (Perú)
ITAN	Impuesto Temporal a los Activos Netos (Perú)
ITF	Impuesto a las Transacciones Financieras (Perú)
IVA	Impuesto sobre el Valor Agregado
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PAN	Partido de Acción Nacional (México)
Pemex	Petróleos de México
PIB	Producto Interior Bruto
PNUD	Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo
PPA	Paridad de Poder Adquisitivo
PRD	Partido de la Revolución Democrática (México)
PRI	Partido Revolucionario Institucional (México)
Pymes	Pequeñas y Medianas Empresas
RER	Régimen Especial de la Renta (Perú)
RESIT	Sistema de Reactivación Mediante el Sinceramiento Tributario (Perú)
RFC	Registro Federal de Contribuyentes (México)
RUC	Registro Único de Contribuyentes
RUS	Régimen Único Simplificado (Perú)
SAT	Servicio de Administración Tributaria (México)
SENIAT	Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (administración tributaria venezolana)
SGCPH	Secretaría General de Crédito Público de Hacienda (México)
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público (México)
SII	Servicio de Impuestos (Bolivia)
SIMPLES	Sistema para pequeños contribuyentes de impuestos federales (Brasil)
SUNAT	Administración tributaria peruana

Abstract

En el marco de la creación de unos objetivos generales para el desarrollo de un nuevo modelo económico en los países latinoamericanos, este documento sostiene propuestas en torno a la puesta en práctica de un amplio espectro de políticas públicas dirigidas a reducir el gran déficit social de estos países.

Para poder reparar las fracturas existentes, en términos de riqueza, renta y otros factores económicos y sociales dentro de las sociedades latinoamericanas, resulta imperativo desarrollar nuevos recursos públicos para sostener una reciente oleada de gasto vinculado a las nuevas políticas públicas, que a su vez desencadenan reformas fiscales de extraordinaria importancia.

No obstante, cuando observamos la trayectoria histórica de las naciones de América Latina, la introducción de reformas tributarias estructurales se ha visto a menudo frustrada por motivos varios y, en muchos casos, los resultados obtenidos por dichas reformas no han correspondido a las expectativas de los reformistas.

Teniendo en cuenta esto, y para evitar caer en los mismos errores, el informe aporta multitud de comentarios acerca de los sistemas fiscales latinoamericanos, así como ideas y modos para la aplicación del marco legal fiscal.

Adicionalmente, el documento hace hincapié en que las reformas deben también centrarse en cambiar las estructuras de la administración fiscal, así como establecer un consenso social entre los grupos e instituciones de Latinoamérica, en lo relativo a principios, objetivos y resultados de los sistemas de gravamen.

Debido a la gran variedad de situaciones y condiciones existentes en Latinoamérica, las amplias propuestas realizadas a lo largo del documento se han orientado específicamente a dos casos concretos: Perú y México.

In the framework of a general objective to build-up a new economic model for Latin America countries, the book upholds such new proposal within the view of implementing a broad set of Public Policies aimed to reduce the huge social deficit of these nations.

In order to fill the gap in terms of wealth, revenue and other social and economic factors within Latin America societies, there is a strong need to develop new public resources to sustain a surge of public expenditures linked with the new Public Policies, which in turn leads to the utmost relevance to undertake Fiscal Reforms.

Nevertheless, the introduction of structural Tax Reforms in Latin America nations, historically, have been handicapped for several reasons and, in mostly cases, the results of such Reforms were not as expected by the reformers.

Trying to avoid former mistakes in this area, the report lays out several comments on the Latin America tax systems and the ways and means to apply the fiscal legal framework.

In the other hand, the paper stresses the point that the Reforms should also focus on changing Tax Administration structures and establishing a social consensus amongst Latin America groups and institutions regarding the principles, targets and results of the tax systems.

Due to the huge variety of situations and conditions within the Latin America space, the broad proposals set up along the paper are specifically adapted to two particular cases –Perú and Mexico.

Resumen ejecutivo

Frente al optimismo de los datos macroeconómicos de los últimos ejercicios, el modelo de desarrollo iberoamericano se enfrenta a comienzos del siglo XXI con una serie de problemas estructurales de indudable relevancia. El ciclo económico de crecimiento iniciado a finales del siglo XX es todavía muy reducido. Si bien los datos macroeconómicos son buenos (aumento del PIB, equilibrio presupuestario, crecimiento de la renta *per cápita*, flujos de inversiones extranjeras, etc.), lo cierto es que otra serie de indicadores más relevantes para el “hombre de la calle”, tales como el porcentaje de población por debajo de los índices de pobreza, los indicadores de marginalidad, la desigualdad de la renta y la riqueza, etc., no hacen sino acrecentar los problemas y desigualdades en muchos de los Estados que integran esta amplia, compleja y diversa realidad que es América Latina (en adelante AL).

El modelo de desarrollo de AL se ha beneficiado de factores exógenos a su propia realidad, como el ciclo expansivo de la economía mundial; sin embargo, la comparación de sus datos de evolución económica con los de otras zonas, en particular con el Sudeste Asiático, no le resulta favorable.

En general, puede decirse que existe el convencimiento generalizado de que para la consolidación de estos años de bonanza, para la mejor integración de las economías de AL en el contexto de la internacionalización y para la generación de un nuevo modelo de desarrollo autocentrado, autónomo y equilibrado en toda la región, se requiere inexorablemente la superación del histórico déficit social de la zona y el cierre de las nuevas desigualdades que el crecimiento económico está produciendo.

La reforma fiscal como instrumento de superación del déficit social latinoamericano

Aunque la superación de la brecha social no es fácil (dado su carácter histórico), es indudable que una de las causas fundamentales de la misma es la ausencia de políticas públicas significativas en la región, como la política social o la generación del suficiente y adecuado capital humano para introducir elementos cualitativos en el nuevo modelo de desarrollo; pero para dar impulso a las mismas se hace preciso un Estado y un sector público dotado de abundantes recursos, de mayor eficiencia y, en general, de una “buena gobernanza”.

Esto conlleva disponer de un sistema fiscal que proporcione los ingresos suficientes con un coste de gestión y de cumplimentación (*compliance costs*) reducido.

Pues bien, una característica estructural que se repite a lo largo y a lo ancho de toda AL es la baja presión fiscal (excepto en Brasil), así como la crítica generalizada a su sistema tributario, en cuanto a generalidad, equidad, eficiencia, etc.

La población de las naciones iberoamericanas no paga impuestos o lo hace de manera inadecuada, con gran resistencia y con un alto coste. Sus administraciones tributarias resultan, en general, ineficientes e incapaces de recaudar los tributos inscritos en la legislación tributaria nacional y no cuentan con apoyo social entre los contribuyentes, que observan cómo a menudo los sectores sociales más poderosos escapan a la tributación.

La población ha visto reiteradamente cómo las propuestas de reforma fiscal han acabado en modelos tributarios que reproducen los problemas e inequidades anteriores, y en sistemas de gasto público que no favorecen el interés general, sino, nuevamente, a los colectivos que eluden la imposición. La resistencia social a la reforma fiscal es, pues, alta por principio.

En este contexto de dificultades, es evidente que sólo un gran pacto social (cuyo contenido incorpore a la vez una reforma tributaria y una distribución de los gastos públicos) deviene en instrumento imprescindible para construir el nuevo modelo de desarrollo sostenible en AL que, al mismo tiempo que consolida el crecimiento económico logrado hasta la fecha, supere la brecha social y evite la inestabilidad, los *busts and booms* de ciclos anteriores.

El presente informe, partiendo de este contexto general, económico, social y político, plantea algunas propuestas de reforma fiscal en AL. El hecho, poco evaluado,

de la gran diversidad (social, histórica, política, legal, etc.) de los diferentes Estados de AL dificulta la emisión de propuestas reformadoras generales, por lo cual se analizan particularmente dos casos: Perú y México.

Propuestas de reforma fiscal en América Latina

Para poder plantear algunas líneas generales sobre las reformas fiscales en AL, el informe contempla críticamente el elenco de modificaciones tributarias que desde mediados de la década de los cincuenta se han sucedido en el área. Sus fracasos tienen varias causas, pero, en general, responden a los siguientes parámetros: la ausencia de una adecuada consideración de la realidad nacional, con la imitación pura y simple de modelos tributarios extranjeros, en particular el estadounidense; la identificación entre reforma fiscal y cambio legislativo, olvidándose de la aplicación de los tributos y despreciando el papel de la administración tributaria a la hora de ejecutar el nuevo sistema tributario; la marginación de los intereses de la sociedad en su conjunto a la hora de diseñar el cambio tributario, sin que se plantease al mismo tiempo una modificación significativa del gasto público.

En las reformas fiscales iberoamericanas se ha tendido en exceso a olvidar la búsqueda de consenso con los diferentes actores del proceso, en particular con los contribuyentes afectados; se han marginado los aspectos prácticos, identificando cambio normativo con cambio fiscal; no se ha pensado adecuadamente en el modelo de administración tributaria que debía llevar a cabo la reforma y, en general, no se ha prestado atención a lo que se conoce doctrinalmente como “políticas de reforma fiscal”.

Por estas razones, la introducción de una reforma fiscal en AL debe aprender de los errores anteriores. En este sentido los diseñadores de la reforma deben considerar las circunstancias particulares de su país, tomar siempre en cuenta los problemas de su administración tributaria y procurar el acuerdo con los diferentes colectivos de contribuyentes, en especial, con el impresionante sector de la economía informal que vive fuera de la base imponible oficial.

Para lograrlo se hace imprescindible el consenso, el acuerdo social. Eso se consigue con diseños nacionales de reforma, reforzamiento de la administración tributaria, compromisos a cumplir e implementación de políticas públicas que hagan ver a la población que modificar los tributos revierte, con rapidez, en el bienestar general y el crecimiento económico.

Deberían olvidarse modelos grandilocuentes de reforma tributaria “estructural”, “integral”, o como quieran denominarse, centrados en introducir sistemas tributarios extranjeros “a la moda”, tipo *flat tax*. La prioridad del sistema es obtener recursos, es decir, conseguir la generalidad del sistema tributario, marginando otros principios, incluyendo la equidad; es más, resulta más efectiva una reforma fiscal centrada en potenciar la administración tributaria, recaudar efectivamente y modificar los procedimientos tributarios existentes, que grandes alteraciones legislativas de resultados inciertos, pudiendo estos últimos cambios producirse tras una primera fase de generación de acuerdos social y de confianza en la calidad y eficiencia de la administración tributaria encargada de aplicar el modelo impositivo.

Los casos de Perú y México

Reconociendo que la diversidad de situaciones en AL dificulta generalizar las propuestas de reforma y conlleva la recomendación primera de atender, en el diseño del nuevo sistema tributario, a la situación nacional, el informe se concentra en dos ejemplos: Perú y México.

En el primero, nuevamente aparecen lacras generales del sistema fiscal en Iberoamérica, como son la baja presión impositiva y el reducido núcleo de contribuyentes que paga impuestos, acompañados de una administración tributaria, la SUNAT, que, en su momento, supuso una indudable mejora en la aplicación de los tributos en Perú, pero que, por diferentes motivos, ha visto reducidos su prestigio, eficacia y eficiencia.

Se recomienda que antes de plantear, como se pretende, una gran reforma legislativa por razones de propaganda política, se refuerce y mejore la SUNAT y se atienda a problemas actuales del sistema tributario peruano, como son el excesivo número de beneficios fiscales, el fracaso de los diferentes modelos de aplicación de los impuestos vinculados a los pequeños contribuyentes informales y la reducida carga tributaria de la que gozan actividades económicas como la minería, con beneficios extraordinarios en los últimos ejercicios.

Respecto a México, el fracaso de su sistema tributario, con una presión fiscal ridícula, distorsionada, además, por la importancia de los recursos obtenidos del petróleo y de la empresa estatal petrolera Pemex, conllevan la necesidad de poner la reforma tributaria como elemento prioritario en la agenda del nuevo Gobierno. Para evitar el fracaso de la reforma tributaria anterior ha de buscar el consenso con las fuerzas sociales. Ello supone convencer a las mismas de que el modelo tributario propuesto

(generalización del IVA, desarrollo e implantación de un auténtico IRPF, cambios en la imposición sobre los consumos específicos, etc.) no va responder a los intereses oligárquicos, sino que es imprescindible para mejorar la actuación de un Estado débil como es el mexicano y aumentar los recursos públicos destinados a infraestructuras y gasto social, única forma de remontar los escasos niveles de crecimiento del país.

La administración tributaria mexicana (el SAT) llegará a ser eficiente si dispone del impulso político necesario, si logra un auténtico censo de contribuyentes, si potencia la fiscalización y si logra una profesionalización que impida la interferencia de intereses privados en su seno.

En suma, este informe es una modesta propuesta para lograr que AL entre en un nuevo modelo de desarrollo económico. Para ello resulta imprescindible alterar su sistema tributario, cuyo contenido debería completarse con estudios más específicos para países concretos de la región.

1. Introducción.

Objetivos y limitaciones del informe^(*)

1.1 Consideraciones previas. Hacia un nuevo modelo de desarrollo económico en América Latina

A comienzos del siglo XXI los países de AL se enfrentan al reto de continuar con los procesos de reforma estructural (liberalización, privatización, democratización de las estructuras políticas, apertura comercial, asunción de un nuevo papel por el Estado, etc.) que, iniciados en los años ochenta de la pasada centuria, parecen haber dejado atrás las “décadas perdidas”¹ y haber llevado a las economías de la zona por la senda de la estabilidad macroeconómica y las perspectivas del crecimiento económico.

De hecho el año 2004 fue el mejor de los últimos 25 ejercicios de la historia económica de AL, conforme a los datos de la CEPAL², y se han producido porcentajes de

^(*) El autor desea agradecer los comentarios efectuados a versiones previas de este trabajo por Ángeles Sánchez Díez, economista y profesora de la Universidad Autónoma de Madrid, y Santos Miguel Ruesga Benito, economista y catedrático de Economía Aplicada de la misma Universidad. Los errores y apreciaciones personales que aparecen en el texto son, exclusivamente, responsabilidad del autor.

1 Se trata de la denominación con la cual se conoce, genéricamente, el resultado económico de la zona durante la década de los ochenta del siglo XX.

2 La información estadística de la Comisión Económica de las Naciones Unidas para América Latina y el Caribe (CEPAL), con sede en Santiago de Chile, es esencial para conocer la realidad socioeconómica iberoamericana a través de documentos como el “Anuario Estadístico de América Latina y el Caribe”, de publicación anual, o los “Balances preliminares de las economías de América Latina y el Caribe”, que anticipan los resultados del año; también es muy significativo el “Panorama Social de América Latina”, texto, asimismo, de edición anual.

aumento del PIB real significativos en naciones como Uruguay (12%), Venezuela (11,5%), Argentina (9%), Costa Rica (4,2%) y Brasil (5%).

Para 2005, la misma institución afirma que el crecimiento del PIB se situó en el 4,3%, con un aumento de la renta *per cápita* situado en alrededor del 3%. Por su parte, las perspectivas para este ejercicio de 2006 también parecen excelentes, con crecimientos en el segundo trimestre del 7,9% en Argentina, del 4,5% en Chile, del 9,0% en Perú y del 9,2% en Venezuela³. En México, durante el último año del sexenio Fox, se ha estimado una evolución del PIB un 5% superior sobre el año anterior. En cualquier caso, las cifras anteriores han de modularse y ver reducida su significación, si tenemos en cuenta que nos encontramos desde el año 2000 en un auténtico ciclo expansivo de la economía mundial, considerado por instituciones como el Fondo Monetario Internacional (en adelante, FMI) uno de los mejores en los últimos cien años.

Otra información más reciente sobre estas significativas cifras de desarrollo económico, incluyendo previsiones, aparece en la Tabla 1.

Sin embargo, los precitados datos no son tan brillantes como puede parecer a simple vista, especialmente si se considera que han de superar los reducidos niveles de desarrollo anterior, las depresiones del pasado⁴ y el fuerte crecimiento

Tabla 1. América Latina. Estimaciones del crecimiento del PIB real (en porcentajes)

	2006	2007
Argentina	7,2	4,6
Brasil	3,5	3,5
Chile	5,4	5,4
Colombia	4,5	4,1
México	4,1	3,2
Perú	5,3	4,6
Trinidad y Tobago	12,0	–
Venezuela	6,7	4,3

Fuente: *The Economist*, August 19th 2006, página 78. Para Trinidad y Tobago el origen del porcentaje que figura en la tabla aparece en la misma revista, August 26th 2006, página 39.

3 Estas cifras se toman de la revista *The Economist*, en su apartado semanal Emerging-market indicators, correspondiente a la semana del 14 al 20 de octubre de 2006, página 110.

4 Argentina ha tenido, significativamente, una evolución media positiva del PIB en los últimos cuatro años del 9% interanual, pero en el bienio 2000-2001 (crisis financiera del “corralito”) la misma variable macroeconómica descendió hasta el 25%.

demográfico en algunos Estados de la región (por ejemplo México). Esto hace que en realidad las cuantías presentadas no hayan propiciado más que un estancamiento del nivel de vida en general⁵. Los impresionantes datos de evolución del PIB se enfrentan, asimismo, a las graves deficiencias en términos de cohesión social de los procesos liberalizadores y de estabilidad macroeconómica que sustentan tal “brillantez” (concretados básicamente en el llamado “consenso de Washington”).

Tales defectos son debidos básicamente al componente neoliberal de las políticas económicas tendentes al equilibrio de los “fundamentales” y a la evolución sana (sin déficit público) de las finanzas públicas, así como al carácter general, macroeconómico y abstracto de estas políticas reformadoras, poco receptivas ante la enorme diversidad de situaciones históricas, sociales y económicas de la región, con su respectiva ausencia de *fine tuning*.

Este modelo de desarrollo excesivamente orientado al mercado desde la década de los noventa, junto con el desprecio de sus autores ideológicos por cualquier aplicación de un Estado de bienestar (*welfare state*) por mínimo que fuese su contenido, así como la teoría del *spillover* (según la cual, en contextos de crecimiento económico, las fuerzas del mercado llevarían a una mejora general en las condiciones de vida de todos los colectivos nacionales mediante una “lluvia fina” provocada por los aumentos del PIB), han conducido a que, añadidos a problemas estructurales anteriores (la conocida como “deuda social histórica” de AL), los países de la zona presenten graves déficits en términos de cohesión social, de profundización de las libertades políticas, de confianza en las instituciones y de reducción de las desigualdades. A nuestro entender esta falta de ajuste a la realidad social de cada uno de los Estados iberoamericanos se ha traducido en una menor eficiencia de la política económica en general.

En suma, las recientes buenas noticias relativas a los aumentos sostenidos del PIB real de muchas naciones de AL no compensan ni el período relativamente corto du-

5 El crecimiento medio del PIB durante el denominado “sexenio” presidencial de Fox se estima en sólo un 2,1%. Teniendo en cuenta el incremento poblacional del mismo período, y a pesar de la fuerte emigración, aproximadamente de unas 600.000 personas/año (aunque algunos elevan esta cifra al millón de mexicanos), la evolución de la renta *per cápita* es solamente del 0,2%.

En estas condiciones, frente a una visión nominal de la economía mexicana de equilibrio, lo que ha sucedido realmente es un estancamiento. Murayama Ciro, México 2000-2006: la economía estancada, en Sánchez Rebolledo, Adolfo (2006), ¿Qué país nos deja Fox? Los claroscuros del Gobierno del cambio. *Norma Actualidad*, Instituto de Estudios para la Transición Democrática, Tlalnepantla, Estado de México, 105-32.

rante el cual se han producido estos datos óptimos⁶, ni la inestabilidad del mecanismo de desarrollo que los sustenta. Además, contrastan significativamente con los graves problemas sociales de la zona. Por último, los brillantes datos se refieren a un ciclo tan corto, generalmente inferior a cinco años, que no aseguran la continuidad de tales resultados.

Así pues, este proceso de reforma económica estructural no ha sido suficiente ni para superar las crisis económicas de períodos anteriores, ni para recuperar la posición de las economías latinoamericanas en un contexto de globalización, especialmente si se contrastan los resultados de las mismas con los logrados por las naciones de Sudeste Asiático (en particular, China)^{7,8}. AL ha perdido elementos de competitividad internacional, tanto en lo que respecta a su participación en el comercio mundial (que era de un 12% en los años cincuenta, de un 6% en la década de los sesenta, y de un 3% en la actualidad), como en términos de renta *per cápita*⁹, como en indicadores sobre la difusión de las nuevas tecnologías (en adelante, TIC) y encontrándose algunas industrias claves para el empleo y la estabilidad de la región con problemas de deslocalización y pérdida de competitividad relevantes (las maquiladoras mexicanas y los textiles de Centroamérica, por poner algunos ejemplos)¹⁰.

Al respecto existe un claro consenso, tanto en la doctrina como en los Informes emanados de diferentes instituciones internacionales (CEPAL; Banco Interamericano de Desarrollo, en adelante, BID; FMI, etc.), sobre la necesidad de que el mo-

-
- 6 Pongamos unos ejemplos: Argentina sufrió una profunda crisis a comienzos del siglo XXI; Venezuela, antes de la subida de los precios de petróleo, tuvo descensos del PIB cercanos al 10%; México y Brasil no han superado en los últimos cinco ejercicios una tasa media de aumento del PIB real del 3%; México produjo en el año 2001 una reducción del PIB nominal cercana al 2%; Uruguay recibió en el período 2000-2002 el impacto negativo de la crisis argentina y el de los problemas brasileños; incluso el Chile de Pinochet tuvo dos fuertes años de crisis con reducciones del PIB del 15% en cada uno de ellos; la República Dominicana (en el marco de una grave crisis bancaria y de devaluación de su divisa, el peso dominicano) sufrió descensos del PIB en el período 2000-2004, etc.
 - 7 Los datos ofrecidos en el texto sobre evolución positiva del PIB en AL empalidecen, si se considera que el conjunto de países en desarrollo vio progresar esta cifra una media del 5,7% durante el trienio 2003-2006.
 - 8 Anótese que las cifras de pobreza en AL son todavía superiores, expresadas de manera comparativa, si se considera que su renta *per cápita* media es seis veces la de la India.
 - 9 La renta *per cápita* de la región se sitúa por debajo de los 3.000 euros (6.000 euros, si se mide en términos de Paridad de Poder Adquisitivo o PPA). Esta media encubre importantes diferencias, con países de renta media, supuesto de Argentina, al lado de naciones mucho más pobres. Por ejemplo, la renta *per cápita* en Perú para el año 2002 se estimaba en 1.372 dólares USA y en Bolivia en apenas 800 dólares USA.
 - 10 No sólo es que AL siga sufriendo fuertes tasas de desempleo, con un promedio superior al 15%, sino que tales datos encubren la realidad de un subempleo enorme, vinculado a la marginalidad y a la economía informal (agricultura, vendedores callejeros, extracciones mineras a cielo abierto, etc.) que conlleva colocar las cifras de desempleo “real” en el entorno del 30% de la población activa masculina.

delo de desarrollo iberoamericano introduzca nuevos procesos de reforma, tanto estructurales (reducción de la influencia de los grupos de interés en el aparato del Estado, incorporación de nuevos productos y servicios en los mercados internacionales, mayor transparencia en la formación de precios...), como microeconómicos y, en particular, que supere el déficit social que padece la región, con un amplio abanico de reformas sociales. Son condiciones necesarias para que el sistema pueda seguir sosteniéndose y para impedir que el malestar social de amplias capas de la población produzca efectos tales como la pérdida de confianza en las instituciones, revueltas sociales y nuevas crisis sistemáticas.

Es más, puede decirse que los intensos procesos de modernización, cambio, internacionalización y apertura económica de las sociedades iberoamericanas en las últimas décadas han traído consigo aspectos negativos como la reducción del papel del Estado como agente redistribuidor y proveedor de políticas públicas de carácter social; agravando al mismo tiempo determinados desequilibrios sociales, regionales y locales, soportados en el sistema anterior por la ausencia de competitividad externa de los países de la zona, el rentismo de ciertos colectivos y el proteccionismo comercial. Como consecuencia de la liberalización y las reformas estructurales se han generado nuevos problemas sociales y desigualdades no conocidas anteriormente, supuesto de la “brecha digital” o *digital divide*.

El gran desafío de AL ante el siglo XXI es el de suturar este déficit social del modelo de desarrollo latinoamericano y, a la vez, sentar las bases para continuar con la estabilidad macroeconómica y el aumento del PIB de los últimos años, superando así las deficiencias del denominado “círculo vicioso” del mencionado esquema de desarrollo.

Todo ello supone introducir un nuevo contrato social en el seno de las sociedades iberoamericanas. Esta necesidad se debe no solamente a cuestiones éticas, de responsabilidad social o para impedir revueltas populares, sino porque, por un lado, la debilidad del aparato del Estado es en gran medida responsable de la inestabilidad y discontinuidad del modelo de desarrollo de AL; por otra parte, porque un crecimiento mejor distribuido entre la población asegura una calidad de vida y unos índices de bienestar humano muy superiores a los puros datos macroeconómicos citados con anterioridad; por último, porque la redistribución de la renta y de la riqueza coadyuvará a la formación de un “círculo virtuoso” del desarrollo en AL, autónomo de la coyuntura exterior, y más continuado y equilibrado en el tiempo.

Este contrato, consenso social o pacto político-social¹¹ supondría la firma de un acuerdo de nuevo cuño entre las elites gobernantes en AL y sus ciudadanos, crecientemente críticos ante la insuficiencia de las reformas neoliberales emprendidas en los últimos años a la hora de proporcionar servicios públicos básicos y mejorar las perspectivas de ascenso social de gran parte de la población. La gente en AL está harta de promesas y quiere resultados. Desea mejorar su nivel de vida ahora o, al menos, creer que sus hijos van a ascender en la escala social y la continuidad de una estrategia de “desarrollo” centrada en aumentos del PIB nominal no asegura el logro de estos factores.

El modelo de desarrollo iberoamericano está falto, en consecuencia, de cohesión social; es más, algunas de las reformas estructurales de la centuria pasada, dado su contenido neoliberal y la imitación de modelos sociales individualistas y competitivos poco adaptados a la situación de la zona, pueden haber agravado las fuertes desigualdades (regional, racial, de rentas¹², etc.) características de las sociedades de AL¹³, como demuestra la distribución de la renta en la región, que sigue siendo la menos igualitaria del planeta con índices de Gini cercanos o superiores al 0,5^{14,15}.

11 No existe acuerdo, significativamente, sobre la manera de definirlo; de hecho, en Perú se realizaron grandes debates entre los representantes de los empresarios y de los trabajadores al respecto.

12 “La precariedad y la marginación afectan especialmente a la población indígena y la población de origen africano, las mujeres y los niños. Estas desigualdades constituyen un factor de debilitamiento de la democracia y de fragmentación de las sociedades, comprometen el crecimiento y el desarrollo económico y pueden dar lugar a problemas sociales e inestabilidad política, favoreciendo también el desarrollo de la delincuencia y la inseguridad. El gobierno democrático y la cohesión social están estrechamente relacionados: la pobreza, el acceso limitado a la educación y a la sanidad y la ausencia de perspectivas limitan el ejercicio de los derechos cívicos y políticos. Ello tiene como resultado minar la confianza en las instituciones e impedir la plena participación en el proceso democrático...”, en Comisión Europea, La Unión Europea, América Latina y el Caribe: una asociación estratégica. Oficina de Publicaciones de las Comunidades Europeas, Luxemburgo (2006), páginas 23-4.

13 Entre 1990 y 2004, los índices de pobreza en AL (medidos en términos del porcentaje de la población que dispone de menos de dos dólares USA al día) no han descendido significativamente, pasando del 48% al 44%, lo que se traduce en que más de 220 millones de personas siguen en esta situación y, aún más grave, la denominada “indigencia” (vivir con menos de un dólar USA diario), si bien se redujo del 22% al 19%, puede haberse incrementado en zonas urbanas.

CEPAL estimó en 227 millones de personas las que vivían en la pobreza en AL en el año 2003, un 44,4% de la población.

Los datos para el ejercicio 2005 siguen siendo alarmantes: la pobreza afectaría al 40,6% de la población y la indigencia al 16,8% (en términos absolutos, hablaríamos de 213 y 88 millones de personas, respectivamente).

En China, para efectuar comparaciones, se calcula que en los últimos diez años se ha formado una clase media de unos 200 millones de personas y han salido de la pobreza 300 millones de habitantes.

14 A efectos comparativos, puede señalarse que el valor de este índice en los Estados de la Unión Europea (en adelante, UE) se sitúa en el entorno del 0,3. Los datos provienen del Informe sobre desarrollo humano (2005) del PNUD.

15 Y que, nuevamente, encubren situaciones muy variadas, con supuestos lacerantes como el de Guatemala, cuyo Índice de Gini se ubica en 0,599 (1 es la total desigualdad).

No se trata solamente de propugnar un nuevo pacto social, sino de reconocer que sin él las posibilidades de seguir avanzando en la estela del desarrollo económico y en la estabilidad se verán frustradas en los próximos años.

Si AL no entra en la senda de una relación satisfactoria entre crecimiento económico y redistribución de la renta y riqueza (la base de toda cohesión social)¹⁶, la insatisfacción de sus habitantes se traducirá inexorablemente en conflictos sociales, crisis políticas y, a la postre, en el fin del modelo democratizador, con búsqueda de soluciones “alternativas” autoritario-populistas; todo ello, como reacción ante las carencias abrumadoras de la conocida como “ciudadanía social” en la región¹⁷.

Además, la configuración de este pacto político-social es la única forma de superar el *gap* de crecimiento relativo que separa AL de otras zonas del mundo, mejorar su integración en la creciente globalización y reducir los *shocks* externos derivados de la misma (deslocalización, *digital divide*...), al permitir acabar con la dependencia externa, crear mercados domésticos y fomentar el ahorro nacional, potenciar la aparición de un Estado con capacidad para hacer frente a las crisis cíclicas de las economías de mercado y reducir el endeudamiento exterior.

La incapacidad de los Estados latinoamericanos para actuar frente a los ciclos económicos y, por el contrario, la agudización de los mismos por la respuesta desestabilizadora y procíclica del propio presupuesto del Estado se encuentra, en gran parte, detrás de las crisis recurrentes y de la dependencia externa (en financiación, en inversiones) de las economías de la zona¹⁸.

Este déficit social conforma una de las desventajas básicas resultantes de la aplicación generalizada del modelo “washingtoniano” de crecimiento económico durante la etapa final del siglo XX (anótese que, a nuestro entender, el “desarrollo económico” es bastante más que una evolución favorable del PIB).

16 “De manera básica, puede entenderse ésta como una relación satisfactoria entre crecimiento económico y redistribución de la riqueza a través del tejido social. La base de este modelo ha radicado en un gran pacto político-social que ha facilitado un crecimiento económico sostenido junto con un sistema fiscal progresivo y eficiente, lo cual ha permitido ejecutar presupuestos redistributivos durante años”, en Steinberg, Federico (con la colaboración de Nicolás Sartorius y Vicente Palacio). Propuestas para la cohesión social eurolatinoamericana. Fundación Alternativas, Opex, Documento de Trabajo 1/2006, página 6.

17 Consejo Económico y Social Europeo (CESE), Cohesión social en América Latina y el Caribe. Dossier REX/15, Doc. N° 1479, 18/2/2004, página 4.

18 Según Gavin y Perotti (1996), mientras que en épocas de fuerte crecimiento económico el superávit público en AL era, como media, del 0,154 como porcentaje del PIB, en la OCDE era del 0,174; por el contrario, en períodos de bajo desarrollo económico, los déficits públicos en AL suponían una media de -0,022, mientras que en la OCDE eran del 0,611.

Este proceso de mejora de las variables económicas nominales, al acrecentar la desigualdad, disminuir el papel de las políticas públicas en la provisión de bienes y servicios, atender exclusivamente a la demanda externa y a la inversión extranjera como fuente de desarrollo sin fomentar el consumo y la demanda nacionales, conduce inexorablemente a la marginación de enormes colectivos de población e impide la aparición de un crecimiento económico estable y generado domésticamente. El resultado en toda la AL es un sistema de desarrollo con aumentos del PIB insuficientes para contrarrestar la evolución demográfica de la región –y así elevar su renta *per cápita*–, excesivamente vinculado a la demanda externa y acompañado de modelos institucionales de poca calidad y mala gobernanza. Todo ello frena el desarrollo sostenido de estas economías.

De esta forma, de no lograr un nuevo pacto social en AL, con redistribución de rentas, reducción de las desigualdades de viejo y nuevo cuño (por ejemplo, la discriminación por razón de género o la “brecha tecnológica”), igualdad de oportunidades y buen gobierno, nos podemos encontrar con una situación de estancamiento en los propios mecanismos que explican la reciente mejora de las variables macroeconómicas latinoamericanas, demostrada ya por la incapacidad de sus economías para superar en ciclos decenales índices de aumento del PIB superiores al 5%, la carencia de estabilidad en los “fundamentales” y la dependencia externa de su comercio, con fuerte elasticidad de las importaciones, la financiación y los capitales¹⁹.

Este proceso es un círculo vicioso: la ausencia de demanda interna y de un Estado fuerte debilita la creación de mercados nacionales y de empresas competitivas; hay una fuerte incidencia desestabilizadora de los *shocks* externos (por ejemplo, como consecuencia de un descenso en los precios de las materias primas)²⁰. Esto produce incertidumbre, huida de capitales, desempleo y pérdida de confianza en el desarrollo económico a largo plazo; la desigualdad provoca inestabilidad, fragmentación social y falta de demanda nacional y de ahorro doméstico. La consecuencia: frenazo al aumento sostenido del PIB.

19 Ahora, no solamente respecto de la inversión exterior o de la financiación internacional, con los subsiguientes problemas de deuda externa y detracción de recursos nacionales para pagarla, sino de los aportes y remesas de sus emigrantes que en el año 2004 supusieron la nada despreciable cantidad de 42.200 millones de dólares USA.

20 De hecho, muchas de las brillantes cifras de crecimiento económico dependen de una materia prima (en el caso de Trinidad y Tobago de los precios del gas, y en el supuesto de Venezuela del precio del petróleo) que alimenta un gasto público descontrolado, especialmente, en su vertiente extrapresupuestaria (las “misiones” bolivarianas). Al respecto, el descenso reciente del precio del petróleo, ahora en torno a los 60 dólares USA el barril, puede empezar a generar fuertes problemas de financiación de tal gasto público para la República Bolivariana, con posibles devaluaciones del bolívar, aumento de la inflación, etc.

La única forma de romper este círculo vicioso y entrar en lo que podíamos denominar la “segunda fase del desarrollo económico” en AL es incorporar la visión social a este proceso, redistribuyendo las rentas, reduciendo las bolsas de pobreza, impulsando la formación de clases medias consumidoras, cultas y competitivas, y todo ello en el contexto globalmente feroz de la competencia mundial por mercados e industrias.

Téngase en cuenta que, en las condiciones actuales de globalización y competitividad creciente por los factores productivos en los mercados internacionales, no basta siquiera con crecer a un ritmo estable y continuado en el tiempo, sino que debe hacerse, al menos, con la misma intensidad que los competidores y sin que los aumentos poblacionales agoten la evolución positiva del PIB.

Para lograrlo se precisa un nuevo pacto político-social en el seno de las sociedades latinoamericanas, cuya formulación asegure a los ciudadanos no sólo un mayor bienestar sino una positiva distribución del mismo, generalizándolo a las zonas, clases y razas excluidas, así como una mejora de sus expectativas²¹; lo que incrementará el consumo interno, favorecerá la competitividad económica, aumentará la riqueza nacional y dotará de estabilidad institucional y mayor calidad a la democracia.

1.2 El rol de las políticas públicas y del Estado en el nuevo pacto social iberoamericano

Frente a un mecanismo de desarrollo que, en algunos supuestos de manera acertada²² (conviene reconocerlo desde el principio), ha constreñido y capitidisminado el papel del Estado en la formación de capital y la provisión de bienes y servicios, se necesita dotar a los Estados iberoamericanos de suficientes recursos para generar las políticas públicas implicadas en el pacto político-fiscal y para la adopción de nuevas reformas económicas (mayor competencia, apertura de mercados, integración regional, etc.)²³, cuya implantación merece la “segunda fase” del desarrollo latinoamericano.

21 De esta manera, coincidiríamos con el modelo de desarrollo de Ohlin o de “túnel”.

22 En el caso iberoamericano, esta reducción ha permitido, entre otras, bajar el peso de los gastos de defensa o, mejor dicho, de represión interna en el presupuesto; ha minorado el interés económico de los grupos de poder en controlar el aparato estatal, al carecer éste de mayores ingresos; ha incrementado la flexibilidad económica y la competitividad, al acabar con los modelos subvencionados y absurdos de “sustitución de importaciones” a todo precio, cualquiera que fuera el coste de las denominadas “industrias nacionales”, etc.

23 Aunque no sea el objeto de nuestro trabajo, AL tiene un grave problema de dotación de infraestructuras públicas. El 55% de los hombres de negocios consultados en AL lo consideran un serio problema para el desarrollo empresarial de la región, frente a sólo el 18% en el Este de Asia. En Costa Rica, como ejemplo paradigmático, apenas se dedicó en el año 2004 un 0,1% del PIB a inversiones en infraestructura pública.

Este proceso reformador ha de hacerse inexorablemente dotando de un nuevo empuje a las políticas públicas centradas en la provisión de ciertos servicios públicos básicos²⁴, caso de la expansión de la sanidad y la mejora de la educación. Ambas necesitan de un reforzamiento de lo público, en su doble papel de creador de servicios y de regulador y redistribuidor de rentas. Es preciso también un significativo fomento de la transparencia, limpieza, buen gobierno y eficiencia de las administraciones públicas encargadas de aplicar tales políticas.

Obviamente, esto se logra, como primer paso, dotando de recursos al Estado en sus distintas vertientes (central, federal, local) para destinarlos a estos fines, lo que supone, en resumen, incrementar la recaudación tributaria.

Mencionamos el argumento para el éxito de otro proceso de transición político-económica radical, el africano, en un contexto territorial aún más deprimido, complejo y con claro fracaso del Estado (*failed or rogued states*): "... es esencial comprender los procesos de formación del Estado (*state-building*), que pueden contrarrestar las direcciones que están erosionando los roles y responsabilidades tradicionales del Estado hacia el ciudadano. La recaudación tributaria o la función impositiva son cruciales indicadores de la capacidad del Estado, porque señalan qué efectividad tienen los Gobiernos para obtener los recursos necesarios para cumplir sus misiones, y el grado en el cual pueden asegurar que sus ciudadanos cumplan sus obligaciones públicas y, por lo tanto, incorporar estos procesos en el conjunto de normas a aplicar por el Estado a todos los ciudadanos"²⁵.

Sin un sistema tributario suficiente, el Estado moderno no existe, es incapaz de cumplir cualquier misión, su ausencia a la hora de proveer bienes y servicios públicos –suplidos por el mercado y los agentes privados– acrecienta las desigualdades al no acceder a los mismos, sino aquellos ciudadanos con recursos y, además, lo imposibilita para realizar políticas anticíclicas que contrarresten los efectos perversos de los *shocks* externos.

Utilizando las palabras de un autor mexicano, con relevantes responsabilidades públicas en algunas etapas históricas: "Sólo un Estado fiscalmente fuerte, sólido,

24 Por ejemplo, la provisión de agua corriente a todos los habitantes. Como manifestación de esta debilidad, valga la información de que sólo en la ciudad de Lima casi ocho millones de personas carecen de agua corriente en sus hogares, y el Banco Mundial (en adelante, BM) estima en 58 millones los latinoamericanos sin agua potable y 137 sin red de alcantarillado.

25 Smith, Laïla (abril de 2003), The power of politics: The performance of the South African Revenue Service and some of its implications in Policy. *Issues and Actors*, vol. 16 n.º 2, Centre for Policy Studies, Johannesburg (traducción del autor).

eficiente y eficaz y con amplia capacidad económica y con vocación federal puede actuar con autonomía, sin estar sujeto a los dictados del mercado y sus poderes fácticos, y contar con la suficiente legitimidad social para superar los enormes y crecientes rezagos de todo tipo existentes en el país. Se podrá, así, atender la creciente demanda por los bienes y servicios sociales y por las obras y los servicios de la infraestructura que la nación reclama. En suma, promover el crecimiento económico y combinarlo con la justicia social”²⁶.

A la vez, un sistema fiscal suficiente y justo, con unas administraciones tributarias (en adelante, AA TT) de bajo coste de gestión, transparentes, no corruptas, creadoras de consenso social, que luchen efectivamente contra la economía informal²⁷ y el fraude, romperá con la percepción ciudadana relativa a la injusta distribución del crecimiento económico en AL, impulsando y retroalimentando una mayor confianza de la población en los procesos liberalizadores y democráticos de los últimos decenios.

Por ello, en AL, reformar el Estado no debe traducirse exclusivamente en aumentar los ingresos tributarios, sino en alterar la forma de recaudar y las capacidades económicas sobre los que recaen aquellos, potenciar determinadas políticas públicas y atender a la calidad y eficiencia de las administraciones públicas que las ejecutan, empezando por la propia administración tributaria (en adelante, AT). La obtención de recursos tributarios depende no tanto del diseño de la política fiscal o de la calidad técnico-jurídica de los textos legales²⁸, sino de la aplicación efectiva del sistema tributario y de la ausencia de significativas resistencias sociales (la primera, la evasión fiscal generalizada) a la tabla de impuestos que rige en el país.

Cualquier dato al respecto demuestra, precisamente, la debilidad recaudatoria del Estado en AL. Mientras que la presión fiscal media en los países de la OCDE (representativos, salvo México, del conjunto de naciones de mayor poder económico en Occidente)²⁹ se sitúa en los últimos años en el 35%-36% sobre el PIB (*tax-to-*

26 Tello, Carlos, Política Económica: Finanzas Públicas, en Cordera Campos, Rolando (2006), La globalización de México: opciones y contradicciones. Universidad Autónoma Nacional de México, México DF, 111-2.

27 En algunas naciones como Bolivia se estima que el 70% de la economía se genera en el sector informal. En Perú las evaluaciones se acercan al 40%, igual que en México.

28 AL tiene una gran tradición hacendística, destacando autores como el argentino Dino Jarach o los hacendistas brasileños. En Argentina otro clásico más reciente es H. González Cano.

29 Actualmente, en la OCDE hay 30 Estados miembros, lo cual incluye los 15 correspondientes a la UE antes de la ampliación del 1 de mayo de 2004, EE UU, Canadá, Australia, Nueva Zelanda, Japón, Islandia, Noruega, Suiza, Eslovaquia, Hungría, Polonia, la República Checa (estos cuatro últimos, asimismo, Estados pertenecientes a la UE), Turquía, Corea del Sur y México, siendo este último el único país iberoamericano perteneciente a la OCDE.

GDP ratio)^{30,31}, pocos Estados iberoamericanos, excepto Brasil, superan el 20% de porcentaje, encontrándose la media entre el 15-17%.

Algunos ejemplos de esta insuficiencia recaudatoria aparecen en las Tablas 2, 3 y 4.

Tabla 2. América Latina. Presión tributaria. Media 1995-2003³² (en porcentaje)

Países	% sobre el PIB	Países	% sobre el PIB
Haití	8,0	República Dominicana	14,0
Ecuador	8,5	Uruguay	15,0
Guatemala	9,0	Chile	16,0
Venezuela	9,6	Honduras	17,0
El Salvador	10,0	Bahamas ⁽³⁾	28,0
Colombia	10,0 ⁽¹⁾	Bolivia	18,0
Paraguay	10,5	Argentina	21,0
México	11,0	Nicaragua	22,0
Perú	12,0	Santa Lucía ⁽³⁾	28,0
Costa Rica	12,0 ⁽²⁾	Barbados ⁽³⁾	29,0
Panamá	12,0	Brasil	30,0

⁽¹⁾ Según Vázquez-Caro, Jaime; Slemrod, Joel. Issues in Colombian Tax Administration, December 19, 2002, la presión tributaria para el año 2001 fue sólo del 7,9%.

⁽²⁾ En el año 1995 fue, concretamente, del 12,3%.

⁽³⁾ Nótese que, incluso, estos miniestados, característicos “paraísos fiscales”, disponen de cargas tributarias superiores a muchos de los países que componen AL. También están dotados de unas rentas *per cápita* más elevadas, en torno a los 20.000 dólares USA.

Fuente: Perozo, Issel (ex funcionaria de SENIAT, la AT venezolana), a partir de datos recopilados del BM y de algunas AA TT de la región.

- 30 La carga tributaria puede, lógicamente, medirse con diferentes indicadores. Tax Policy Studies. Tax Burdens. *Alternative Measures*, nº 2 (2000), París. Lo cierto, sin embargo, es que las comparaciones internacionales homogéneas suelen aplicar el concepto de presión fiscal absoluta como cociente entre los ingresos públicos coactivos/PIB, estimado por la propia OCDE en su famoso informe anual Revenue Statistics of Country Members, que se publica desde 1965.
- 31 La media de la presión fiscal bruta, según la OCDE, alcanzará el año 2007 el 37,9% en la OCDE, siendo en los 12 Estados miembros de la OCDE que integran la zona euro el 44,8%. En España se situará en el 39,3%. En el año 2005, último para el cual se dispone de información comparable, la carga fiscal en México era solamente del 19,8% sobre el PIB, la más baja de toda la OCDE.
- 32 Los datos sobre carga tributaria y presión fiscal en AL no solamente no son comparables con los de la OCDE, sino que, además, resultan muy discutibles en algunos casos, por ejemplo, a la hora de calificar como tributos determinadas “exacciones reguladoras” en las aduanas o debido al papel de los sectores primarios (petróleos, cobre, gas...) como generadores de ingresos para el Estado. En este sentido, se calcula que en México Pemex proporciona al Tesoro Público la tercera parte de los ingresos; ver *The Economist*, July 1st 2006, página 25. De hecho, en un elenco significativo de Estados (México, República Dominicana, Panamá, Venezuela, Perú, Bolivia, etc.), debería diferenciarse entre los “tributos” propiamente dichos y las regalías derivadas de exacciones mineras, de los monopolios estatales, etc.

Tabla 3. América Latina. Presión tributaria^{33 (1)} (en porcentaje)

	Presión tributaria	Año
Venezuela (1)	11,5	2003 ³⁴
Perú (2)	13,8	2005 ³⁵
República Dominicana (3)	16,0	2005 ³⁶
México	13,01 ⁽²⁾	2002
	19,8	2005 ³⁷
Uruguay (4)	13,6	2005
Costa Rica (5)	13,4	2004
Chile (6)	15,9	2004
Guatemala (6)	11,5	2004
Brasil (6)	24,5	2004
Argentina (6)	22,1	2004

⁽¹⁾ Sólo datos del Gobierno central. En cualquier caso, los aportes de los fiscos territoriales en AL (excepto Brasil) no son muy relevantes.

⁽²⁾ Si se excluyeran los ingresos derivados de Pemex, el porcentaje sería muy inferior.

Fuentes:

- (1) Gerencia de Recaudación del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, SENIAT. Por su parte, el porcentaje de los recursos del Estado de fuente petrolífera alcanzó el mismo año el 11,3%.
- (2) Administración tributaria peruana (SUNAT), Banco Central de la República del Perú (BCRP).
- (3) Banco Central de la República Dominicana (www.bancocentral.ov.do)
- (4) Exposición de motivos del proyecto de ley de modificación integral del sistema tributario.
- (5) Dirección General de Hacienda, Ministerio de Hacienda.
- (6) www.ciat.org, a partir de datos proporcionados por las propias administraciones tributarias nacionales.

33 Importa resaltar que, al contrario de la OCDE, cuyo Comité de Asuntos Fiscales (en adelante, CAF), por medio de su *Working Party* n.º 2, destinado a la política fiscal y las estadísticas, lleva publicando datos homogéneos y sistemáticos de carga tributaria para sus países miembros desde 1965, por medio de la publicación *Revenue Statistics of Country Members* ya citada, no existe una institución similar en AL que ejecute este trabajo, a partir de una metodología consensuada, aunque tanto el BM, como la CEPAL y otras entidades de la región provean de información al respecto.

Los datos que el CIAT proporciona en su página web, www.ciat.org, sobre estadísticas de presión tributaria, no comprenden a todos los países de la zona (falta Colombia, por poner un ejemplo) y derivan de la información enviada por las administraciones tributarias de cada uno de los Estados y, por lo tanto, no son estadísticamente homogéneos.

- 34 Para más información sobre el sistema tributario venezolano: Enrique Silva, Jacksen (2006), El Impuesto sobre el Valor Agregado en Venezuela, su régimen de retenciones y los principios constitucionales que rigen la tributación del país, Memoria presentada a la 2ª edición 2004-2006 de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública.
- 35 Camacho Sandoval, Marco (2006), Progresividad del Impuesto sobre la Renta: 2000-2004. Memoria presentada a la 2ª edición 2004-2006 de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública.
- 36 Troncoso, Richard C. (junio de 2006), Análisis del Sistema Tributario de la República Dominicana. Impacto en las Recaudaciones de las Reformas Tributarias 2000 y 2004. Memoria presentada a la 2ª edición de la Maestría 2004-2006.
- 37 Dato oficial de la OCDE.

La insuficiencia de recursos y, por lo tanto, la incapacidad de los Estados iberoamericanos para cumplir con compromisos básicos, actuar como compensadores del ciclo económico y lograr el consenso social mediante el desarrollo de una amplia provisión de políticas sociales, se ve agravada, al obligar esta circunstancia a acudir al sector exterior para financiarse. Se produce así una relevante deuda externa, causante de muchas de las crisis financieras recurrentes que han sufrido estas economías.

Asimismo, la anemia de recursos públicos refuerza la insatisfacción social, pues la sociedad en su conjunto menosprecia y desconfía de unas instituciones débiles, incapaces de cumplir sus finalidades, empezando por la básica: recaudar; acrecienta la falta de interés en la vida política nacional, favorece el incumplimiento del Estado de derecho y, por último, fomenta la desestructuración social de colectivos que no ven por ningún lado la acción benefactora del Estado.

Agravan esta debilidad de los ingresos fiscales en AL, el carácter histórico de tal circunstancia y su consolidación y persistencia en el tiempo. En los últimos ejercicios la bonanza económica no se ha traducido en el correspondiente aumento de la presión fiscal; de hecho, la media de presión fiscal en AL para el período 1975-1985 era del 14,9%, según datos del FMI, por lo que la mejora en la *ratio*, de existir, ha sido muy limitada. Refuerza esta problemática las circunstancias de que el gasto público y el endeudamiento del Estado sí han crecido en estos ejercicios, potenciando la debilidad de las administraciones públicas para cumplir sus fines.

Por último, cabe añadir que como tales datos solamente se estiman sobre la economía regular, tampoco la presión fiscal computada es correcta, sino que realmente el índice es mucho menor, lo que da una idea clara de la insuficiencia de recursos que padecen, de manera crónica y estructural, los Estados que componen AL.

Si a esto unimos la estrechez, tanto subjetiva (número de obligados tributarios)³⁸ como objetiva (bases impositivas efectivamente gravadas) de la capacidad económica a partir de la cual se obtienen estos recaudos impositivos, en particular por la elevada evasión fiscal, se comprende que la mayoría de los sistemas tributarios de AL sean completamente ineficaces a la hora de cumplir cualquiera de los principios de un sistema tributario, empezando por el de la suficiencia.

Por último, la distribución de esta carga tributaria se concentra en pocos tributos indirectos, muy inequitativos en su distribución.

38 En general, en AL el FMI estima que el 75% de la recaudación deriva de los llamados “grandes contribuyentes”; en Colombia el porcentaje es del 80%.

Tabla 4. Distribución de los ingresos tributarios del Gobierno central: año 2004 (en porcentaje)

Conceptos impositivos	Europa	Mercosur	Costa Rica
Totales	29,1	19,8	13,4
Impuesto general sobre las ventas	7,3	5,9	4,9
Impuesto sobre la renta	14,5	4,2	3,3 ⁽¹⁾

⁽¹⁾ Téngase en cuenta que en AL el impuesto sobre la renta engloba en la inmensa mayoría de los Estados, tanto a las personas físicas (IRPF) como a las sociedades y restantes personas jurídicas (lo que en España sería el Impuesto sobre Sociedades; en adelante IS).

Fuente: Torrealba, Adrián. Informe sobre el estado actual de la Dirección General de Tributación (a 30 de junio de 2003), San José de Costa Rica, Costa Rica.

1.3 Objetivos fundamentales del trabajo

Pues bien, la finalidad principal de este documento es exponer, en primer lugar, por qué ha fracasado el sistema tributario en los últimos años de reformas políticas, económicas e institucionales en AL, a la hora de lograr los objetivos enunciados en el apartado anterior, impidiendo al Estado ejecutar un papel activo en la provisión de bienes y servicios públicos y a la hora de reducir la desigualdad. Y, en segundo lugar, cómo es posible que, mediante las correspondientes reformas fiscales, los Estados iberoamericanos puedan imbricarse en los procesos de modernización y desarrollo de AL, coadyuvando a la aparición de un modelo de crecimiento que cohesionara estabilidad macroeconómica, cohesión social y consenso ciudadano.

Obviamente, además de las limitaciones propias de todo espacio escrito, somos conscientes de que la variedad de situaciones (económicas, políticas, sociales, etc.) en el seno de la región, sus diferencias en el devenir histórico, los distintos modelos de desarrollo adoptados y las diversas ideologías de los Gobiernos de turno, dificultan diseñar un sistema de reformas tributarias válido para toda AL y mucho más una estructura básica uniforme de AT, aunque sí pretendemos mencionar algunos elementos generales del diseño de la reforma fiscal y denunciar los errores históricamente cometidos hasta la fecha al respecto.

Asimismo, entendemos que la reforma tributaria en AL es solamente uno de los instrumentos de ese gran pacto político-social que debe sustentar el nuevo modelo de desarrollo económico iberoamericano, volcado a la generación de un crecimiento centrado en la expansión y competitividad del mercado interno, la consolidación de las clases medias, el logro de mejoras sociales y el aumento de la “gobernanza” y las

“buenas prácticas” en la vida institucional³⁹. Es precisa la introducción de otros instrumentos de reforma política, el desarrollo de la sociedad civil, la mejora en los sistemas financieros (muy débiles, en general, en AL y muy poco volcados en la sociedad interna), cuyos contenidos refuercen el tejido social y hagan visible, en suma, ese gran pacto político-social, cuya articulación permita crecer a las economías iberoamericanas, al tiempo que se redistribuyen rentas, la lucha por la cohesión social y se favorecen la igualdad de oportunidades y la movilidad social. Se pasaría así de las grandes variables macroeconómicas, los “fundamentales”, a la mejora de las condiciones de vida y de progreso social de las personas; en suma, a la “microeconomía” de la vida diaria como base para un desarrollo sostenible en la región.

Por último, es importante resaltar que no se trata de reformar el sistema tributario y la AT encargada de aplicarlo por un prurito modernizador o de cambio abstracto, poco apegado a la realidad, sino de destinar los recursos obtenidos a políticas públicas de nuevo cuño, evitando que los mayores recaudos logrados por el nuevo sistema fiscal sean despilfarrados, destinados a las elites o grupos de interés dominantes, o concentrados en el beneficio de colectivos particulares. Se convencería así a los contribuyentes sobre los cuales se va a implementar el nuevo sistema tributario, y se reduciría la resistencia social al cambio.

39 Commission of the European Communities. Report from the Commission on European Governance, COM (2002) 705 final, 11.12.2002.

2. El concepto de reforma fiscal y su inserción en una perspectiva de desarrollo sostenible aplicada al caso de Iberoamérica

2.1 El concepto de reforma fiscal. Algunas precisiones

Tradicionalmente, en AL, bajo denominaciones incluso rimbombantes, del tipo de “integral” o “estructural”⁴⁰, se ha considerado reforma fiscal todo conjunto de modificaciones en la redacción de los diversos textos legislativos (códigos o estatutos tributarios, leyes particulares de cada exacción, reglamentos de aplicación, etc., según la estructura de las fuentes normativas en cada nación), cuya finalidad era obtener el cumplimiento, mediante la aplicación de los novedosos textos legales, de ciertos principios tributarios (generalidad, suficiencia, flexibilidad, etc.), de acuerdo con el Gobierno de turno.

Pues bien, esta concepción constituye uno de los primeros problemas del mecanismo de reformas fiscales en AL, pues supone primar lo jurídico, es decir, lo formal (generalmente de buena calidad técnica), sobre el resultado efectivo de su aplicación, lo material.

Para ello, además, se priorizan los debates legislativos y doctrinales⁴¹, sin intervención de colectivos sociales o miembros de la sociedad civil sobre la cual va a re-

40 Así, en Uruguay el texto reformador, que se discute en el Parlamento, tiene como rúbrica: “Proyecto de Ley por el que se establece una modificación integral del sistema tributario”.

41 Incluyendo, como en Costa Rica, a ex ministros de Hacienda que elaboraron un proyecto de reforma fiscal en 2002, todavía sin aprobar.

caer en última instancia el pago de los tributos. A la vez se margina, o se considera como “una segunda instancia” del proceso reformador, el papel de la AT en el cumplimiento de los fines de la reforma fiscal.

Esta concepción teórica, abstracta y puramente jurídica de la reforma conduce, asimismo, ante el incumplimiento reiterado de los propósitos reformadores, a buscar constantemente nuevas alteraciones, nuevas “perfecciones” u “ortodoxias” en los textos legales, o si se conceptúa como fracasado el modelo tributario, a intentar aplicar, vía la enésima reforma tributaria “global”, “integral”, o como quiera denominarse, un sistema tributario diferente del anterior, conceptualizado como ineficaz.

En el camino, además, se van añadiendo impuestos excepcionales, transitorios, sustitutivos, etc., y nuevos beneficios fiscales o “derechos adquiridos” que agravan la complejidad del sistema tributario, acrecientan la desconfianza social, incrementan su injusticia, favorecen la elusión y dificultan la gestión ordenada de la hacienda pública por la AT.

Asimismo, esta manera de reformar disminuye el papel que juega la AT en la aplicación de los tributos, destinando más recursos al debate legislativo y a la aceptación de la norma por parte de los colectivos de poder que tienen acceso y manera de presionar a las cámaras legislativas, que a dotar a las organizaciones administrativas de los medios necesarios para implantar la reforma y a conseguir que la sociedad civil haga suyas las propuestas reformadoras, disminuyendo la resistencia social que cualquier incremento impositivo conlleva.

Asimismo, convierte la reforma fiscal o en algo ajeno a la AT (que, teóricamente, debe aplicarla y que, en todo caso, es la entidad conocedora del funcionamiento real del sistema tributario) o en algo secundario y marginal, sin establecer una adecuada relación ente la teoría impositiva y la institución, AT, encargada de ejecutarlos.

De esta forma, la AT no “siente” como suyo el proceso reformador, es decir, no considera de su “propiedad” (*ownership*) los textos legislativos que salen del parlamento, no los asume como propios, de manera que mal puede aplicarlos, reduciendo la eficacia y la eficiencia de las propuestas fiscales, por muy bien concebidas que se encuentren.

El menosprecio por la reforma administrativa y la organización reducen el compromiso político con la reforma fiscal, esencial para el éxito de la misma, a su paso y aprobación por el legislativo y no plantea la necesidad de un equipo encargado de seguir los resultados reformadores, evaluarlos y, en su caso, revisarlos. Y sin este

grupo de profesionales reformadores, motivados por la reforma, carecerá de fuerza política (*politically unsustainable*) el desarrollo de la reforma tributaria.

Evidentemente, esta identificación de reforma impositiva con el simple cambio de los textos legales ha tenido consecuencias perversas en la historia de los tributos en AL:

- a) Por un lado, acrecienta la inseguridad jurídica, con sus correspondientes costes de cumplimiento (*compliance costs*), de ajuste y de incapacidad para la propia AT y los contribuyentes para adaptarse con facilidad a tales modificaciones. Pues bien, toda AL está plagada de reformas impositivas de carácter casi anual. En Colombia se calcula que en los últimos 10 años se han producido unas 13 modificaciones relevantes del sistema tributario. No existe, en los momentos actuales, prácticamente ninguna nación iberoamericana que no tenga en marcha una reforma tributaria o afirme que se la está planteando, empezando por la propia Colombia, donde el segundo mandato del presidente Álvaro Uribe ha comenzado, en julio de 2006, con una de esta naturaleza⁴²; en Uruguay la fecha de aplicación de la suya es el 1 de enero de 2007; la República Bolivariana de Venezuela pretende introducir el aspecto medioambiental en los gravámenes venezolanos; en Costa Rica, su Reforma Integral, pospuesta ante la decisión de su Corte Constitucional de anularla, ha llevado a la sustitución por otro importante paquete de alteraciones fiscales en 2006, aún sin realización efectiva; en México el nuevo Gobierno se propone dar cumplimiento a múltiples aspectos de política fiscal que el Gobierno de Vicente Fox, del mismo espectro político que el actual (PAN), no pudo culminar en 2004, debido a ser minoría en el parlamento; la República Dominicana tuvo una gran modificación fiscal en el ejercicio 2004 y ya se la conceptúa como fracasada; en Perú el nuevo presidente Alan García ha prometido una reforma tributaria en profundidad, por entender que el vigente sistema impositivo peruano es una auténtica “calamidad”. Y así sucesivamente.
- b) Por otra parte, la obsesión por la vertiente legal de las reformas impositivas impide analizar con cierta profundidad las causas del fracaso de modificaciones anteriores y minimiza la posibilidad de críticas sociales y colectivas al funcionamiento de la AT.
- c) Seguidamente, aleja directamente a la opinión pública de la reforma fiscal. Los contribuyentes consideran irrelevante el contenido de los textos legales, ya

42 Oficialmente denominada “Proyecto de Ley por la cual se sustituye el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”, de 28 de julio de 2006.

que no se aplican, o bien se resisten ferozmente a su aplicación vía exacerbación de beneficios tributarios, regímenes preferentes a la inversión en ciertas zonas francas, regiones especiales (tipo de los beneficios fiscales para la región de la Amazonía en Perú) o con los peculiares “convenios de estabilidad jurídica” (Perú), etc., vía evasión fiscal o elusión en el seno de la economía informal^{43,44}, o con otras manifestaciones (morosidad en los pagos, litigiosidad, ausencia en la práctica de recaudación ejecutiva⁴⁵, etc.)

- d) Por otro lado, se agudiza la resistencia social, pues casi nunca el legislador escucha a la sociedad civil antes de preguntarse por qué es necesario cambiar el sistema tributario vigente en el país y hacia dónde han de dirigirse tales cambios⁴⁶, y se impide que colectivos ajenos a los intereses de las bancadas parlamentarias⁴⁷ manifiesten su opinión al respecto.
- e) Por último, como hemos indicado con anterioridad, minora la dedicación de la propia AT, encargada de ejecutarla, a la hora de dar cumplimiento efectivo a las nuevas normas.

En suma, no es indiferente, ni neutral, la tradicional identificación en AL entre reforma fiscal y cambio legislativo, pues desde el inicio dificulta el pacto social en la construcción del impuesto, margina la fase de aplicación de los gravámenes, genera ineficiencias claras, resistencias sociales y demuestra un desconocimiento absoluto de lo que se conoce como “política de la reforma fiscal”.

A nuestro entender, la reforma tributaria es algo más que un cambio significativo en los textos legales que componen el código o estatuto tributario de un país; la reforma fiscal supone, en principio, instrumentar recursos al servicio de políticas

43 Los índices medios de evasión tributaria son dramáticos en AL. En Venezuela la propia SENIAT reconoce que un 85% de las rentas no se declaran y estima en el 40% la evasión en el Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA). En Colombia se evaluó la evasión en el 32% del PIB, pero si se incluyera en esta cifra la economía informal el indicador se hubiera disparado al 65%. En México solamente declara gravámenes el 11% de la población activa.

44 En Uruguay se afirmaba que una tercera parte de los impuestos se exonera, una tercera parte se evade y solamente otra tercera porción se paga.

45 En varios Estados iberoamericanos, la recaudación ejecutiva se encuentra en manos del Poder Judicial, lo que, además de facilitar la corrupción, dilata enormemente en el tiempo el recaudo y convierte en financieramente interesante no pagar los gravámenes en período voluntario.

46 Aunque las cosas, al menos en teoría, están cambiando, como demuestran las propuestas de reforma en Colombia y Uruguay, 2006.

47 Entre los cuales se encuentran, significativamente, los que representan los sectores más arduos de gravar en el sistema (*hard to tax core groups*), como son los informales, los minoristas, el sector primario, etc.

públicas explicitadas y consensuadas, en la medida de lo posible, con la sociedad sobre la cual van a recaer las nuevas cargas tributarias.

Asimismo, ha de incluir entre sus reglas, de manera totalmente imprescindible y de forma casi simultánea a los cambios legislativos, las adaptaciones en la AT necesarias para cumplir los principios de la reforma, y tiene que estimar cuidadosamente la incidencia efectiva de la aplicación del sistema tributario, sus costes y resultados.

2.2 El modelo tributario al servicio de la nueva política de desarrollo

En AL debe hacerse la reforma tributaria tanto para incrementar los ingresos públicos (lo cual supone la prevalencia del principio de suficiencia a la hora de explicitar los fines de la reforma fiscal), como para dotar de recursos más elásticos al presupuesto público, convirtiéndolo en un arma anticíclica. Esto supone, asimismo, cambiar el peso y distribución de los impuestos y convencer (mediante el diseño de políticas públicas de fuerte corte social e inversión en infraestructuras) de que los mayores recaudos obtenidos por la AT serán gastados en solventar la anemia del Estado, pero no al servicio de cualquier gasto público o intervención de aquél sobre la economía nacional, sino en favor de nuevas políticas públicas, especialmente, de las sociales y de las centradas en la formación de capital público.

Por lo tanto, la reforma tributaria en AL no puede realizarse al margen o independientemente de una modificación en los gastos públicos. En AL no debería existir ningún proyecto de alteración impositiva sin la subsiguiente atribución e imputación del gasto público correspondiente a los nuevos recaudos derivados de la reforma.

Las reformas fiscales en AL han de tener un carácter instrumental indudable, reforzando ante la sociedad la idea de que los inexorables aumentos de presión tributaria que traerá consigo el cambio normativo no se gastarán injusta, inútil e ineficientemente, sino al servicio de políticas públicas de nuevo cuño, cuyo eje sea la sutura del déficit social iberoamericano y la formación de infraestructuras y capital humano, las cuales mejoren la inserción de las economías de la zona en un mundo crecientemente competitivo y globalizado.

No debe existir, por lo tanto, modificación tributaria sin alteración, próxima en el tiempo, del volumen de gasto público y de los parámetros de su distribución; de modo tal que los contribuyentes puedan visualizar rápidamente los efectos

benéficos de la mayor recaudación, junto con la generación de fondos estatales que reduzcan la dependencia externa y sienten las bases de un desarrollo económico estable.

A la vez, esta coordinación entre ingreso público y gasto⁴⁸ favorecerá el apoyo social con los objetivos de la reforma tributaria y reducirá enormemente la resistencia social a la introducción de nuevos gravámenes, facilitando el denominado “cumplimiento voluntario”.

Asimismo, la reforma fiscal en AL tiene que reordenar sus aspectos extrafiscales, tradicionalmente volcados a la atracción de la inversión directa extranjera o a los incentivos regionales y de zonas francas. Ha de atender a los nuevos ejes del desarrollo, por ejemplo, los problemas medioambientales y, en particular, a la integración de la economía informal en el seno de la economía legalizada, pues esta circunstancia, imprescindible para reforzar los ingresos, potenciará la imagen de las instituciones, favorecerá el respeto a la ley y, en el plano económico, permitirá la aparición de unas pequeñas y medianas empresas (pymes) sólidas, fundamento de un futuro crecimiento económico sostenido.

Por ello, frente a la tesis que entiende imposible atender en el plano tributario determinados fines de interés general (lucha contra la pobreza, mejora del medio ambiente, etc.), es evidente que el sistema tributario, aunque de manera menos significativa que en el área del gasto público⁴⁹, sí puede y debe dar respuesta en su configuración a las políticas de desarrollo de “segundo orden” en AL, aunque solamente sea potenciando la equidad en la carga tributaria, pues este simple hecho ya coadyuvará por sí solo a reducir el déficit social (en AL la recaudación de los impuestos sobre la renta y el capital no suele superar el 20% del total del recaudo público⁵⁰).

48 Al que debe añadirse la tercera vertiente del presupuesto público, tradicionalmente olvidada: el gasto fiscal. Los beneficios tributarios, los cuales en AL proliferan, suponen enormes pérdidas recaudatorias, benefician a sectores sociales limitados, próximos al Gobierno y a las élites, sin beneficios prácticos para la sociedad, y son muy ineficientes, dados su coste de gestión, control y fiscalización.

49 De hecho la prevalencia de beneficios fiscales justificados por motivaciones de fomento a la inversión o el desarrollo local ha fracasado claramente (las últimas experiencias negativas han sido la Ley de la Amazonia en Perú, los beneficios a la agricultura en Venezuela y la mayor parte de las zonas francas creadas en la República Dominicana).

50 Otro ejemplo sintomático: en Uruguay, en 2005, los impuestos directos supusieron el 5,2% y los indirectos el 13,61% del total de los ingresos tributarios del Estado.

2.3 La praxis de las políticas de reforma fiscal

Dado que cualquier reforma fiscal en AL debe suponer primar la suficiencia, incrementando la presión fiscal (con el subsiguiente rechazo social, acrecentado por la negativa experiencia histórica de modificaciones impositivas anteriores y el fuerte grado de evasión tributaria), resulta imprescindible integrar la reforma, para que sea exitosa, en el pacto social, negándole su carácter de pieza aislada o autónoma en este marco.

Resulta evidente que el proceso desarrollista iberoamericano no solamente no compensó la enorme deuda social arrastrada desde la independencia, sino que generó nuevas desigualdades sociales, al dejar al mercado los ajustes de renta y los problemas derivados de la igualdad de oportunidades. Coincidimos, en este sentido, con la siguiente afirmación: "... seguir consolidando una sociedad altamente desigual y fragmentada supone admitir que este continente no va a tener un sistema democrático pleno, sino apenas democracias llamadas 'delegativas' o 'duales', es decir, aquéllas que cumplen formalmente con la dimensión electoral –relativa a la celebración de elecciones y a asegurar una cierta votación de sus gobernantes–, pero que carecen del aspecto sustantivo de responsabilidad pública a la hora de distribuir bienes que permitan la convivencia entre los diversos sectores sociales"⁵¹. Pues bien, siendo la reforma tributaria el eje sobre el cual vertebrar el nuevo rol del Estado en AL, pues sin ingresos no hay funcionamiento posible de las administraciones públicas, no se puede configurar la modificación impositiva al margen de los grupos sociales a los cuales, teóricamente, van a beneficiar las nuevas políticas públicas.

En primer lugar, si se siguen centrando las modificaciones tributarias en el ámbito de la legislación, los grupos sociales marginados y los representantes de la economía informal no se van a sentir representados en el nuevo modelo tributario, no lo aceptarán y contra la sociedad no se puede implantar ningún sistema impositivo, por muy bien diseñado teóricamente que esté, manteniéndose la resistencia fiscal⁵².

51 Nin Novoa, Rodolfo (2006), Estado de bienestar y cohesión social: una visión desde ALC, en Unión Europea y América Latina: retos comunes para la cohesión social. Debate de expertos, Fundación Alternativas, Seminarios y Jornadas, n.º 23.

52 Que no es sólo la evasión tributaria directa, sino otros fenómenos: corrupción sobre los funcionarios públicos para que no apliquen los gravámenes (una lacra sustancial en las aduanas iberoamericanas, especialmente, en los niveles más bajos y locales), impago de los gravámenes en período voluntario, aprovechando las graves dificultades con las que cuentan las AA TT para realizar procesos de recaudación ejecutiva (en AL, los "retrasos" y "apremios" en los pagos se sitúan en algunos Estados en una media del 20% del total potencial de recaudo; en Colombia, por poner un ejemplo, en el año 2001 representaron el 2,6% del PIB), fuerte litigiosidad tributaria, aprovechándose de un sistema judicial muy favorable a las libertades individuales (caso de Argentina y su tradicionalmente corrupta Corte Suprema), etc.

En segundo lugar, el debate exclusivamente parlamentario de las normas tributarias, la “normatividad”, favorecerá las características clientelares y rentistas de los legislativos iberoamericanos, vía inclusión de beneficios fiscales (como sucede en las recientes propuestas reformadoras costarricenses⁵³, plenas de incentivos para empresas con poder económico en el país⁵⁴), reducción de la capacidad de la AT para aplicar efectivamente lo legislado, eliminación de cualquier posibilidad de obtener información para control tributario cruzado y minoración de sanciones, entrando, normalmente, en la crónica senda de las amnistías y condonaciones fiscales.

También, evidentemente, desincentivará que los trabajadores, gerentes o funcionarios de la propia AT puedan intervenir activamente, a partir de su experiencia y conocimientos, en la configuración del nuevo sistema fiscal. De esta manera, es esencial integrar en los debates de la reforma y en el diseño de sus finalidades a la sociedad civil, incluyendo a los miembros de la AT, logrando que los intereses de colectivos marginados tradicionalmente sean representados, compensando el peso de los grupos rentistas en los debates parlamentarios y, sobre todo, convenciendo a la sociedad civil de que no se trata exclusivamente de recaudar más, sino de hacerlo mejor y con el objetivo de dotar de mayores recursos a las políticas públicas de inclusión social.

Es más, insistimos en que esta labor no debe centrarse exclusivamente en el volumen del gasto público directo del Estado en AL, sino que debe combinar, casi simultáneamente, modificaciones en los ingresos, redefinición de los beneficios fiscales⁵⁵, recomposición del gasto directo y de sus partidas y mejora de la AT y, en general, del funcionamiento de las entidades públicas.

La propia estructura de la reforma fiscal puede y debe disponer de parámetros que compensen socialmente ciertos aspectos regresivos de la misma. Es importante, si

53 En Costa Rica las propuestas de reforma fiscal, presentadas desde el año 2002 y muy bien sustentadas, al partir en gran parte de la propia AT, denominadas acertadamente “Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural”, han sufrido un grave deterioro en las propuestas de este ejercicio, 2006, en gran parte por el control de los grupos dominantes en el aparato legislativo, lo cual conlleva una modificación impositiva en marcha, la cual vuelve a caer en vicios anteriores, por ejemplo, en la proliferación de los incentivos tributarios.

54 Que, además, se añaden a la plétora de los existentes, en términos de zonas francas, exención de los impuestos sobre la renta, etc., y que se oponen a los propósitos reformadores previos, claramente tendentes a la extensión de las bases imponibles.

55 Recuérdese que el presupuesto del Estado, como reconoce paladinamente el artículo 134.2 de la Constitución Española, tiene tres vertientes: ingreso, gasto y beneficio fiscal o gasto fiscal (*tax expenditures* en la terminología anglosajona, inspirada en la obra del profesor Stanley S. Surrey).

se desea expandir la base imponible del IVA (con la subsiguiente consideración como hecho imponible de productos o servicios que, tradicionalmente, componen la “canasta básica”)^{56,57} o elevar las alícuotas de gravamen de este impuesto, favorecer la devolución de los IVA recaudados en exceso, plantearse el papel de determinados regímenes especiales (el SIMPLES brasileño, el monotributo argentino, etc.), tener en cuenta los problemas singulares de los minoristas (muchos de ellos, vendedores ambulantes). Pero no es correcto, ni factible, pretender la utilización del IVA como mecanismo de redistribución de rentas (como sucede en México y como se pretende en la reforma fiscal colombiana de 2006).

De esta forma, el diseño de la reforma en su interlocución con los agentes sociales tiene que insistir en la suficiencia, pero como simple medio para cambiar el papel del Estado en la provisión de bienes y servicios públicos y en la naturaleza redistribuidora (equidad), partiendo de un principio elemental: la generalidad. La primera y gran equidad tributaria es que todos los obligados tributarios paguen efectivamente.

En consecuencia, la equidad en el sistema fiscal iberoamericano supone una equidad horizontal, poniendo el acento en la generalización de la presión tributaria y en el cumplimiento fiscal, y menos en la equidad vertical (progresividad).

También la reforma fiscal debe poner énfasis y dedicar recursos a las políticas de comunicación de los propósitos reformadores, en aspectos de información y asistencia a los contribuyentes, para destacar el convencimiento y el cumplimiento voluntario, en aras de un fin social y de una reconversión hacia la cohesión social.

En suma, más que de legislación tributaria, se trata de articular una “política de reforma tributaria” efectiva y de conseguir una AT que ejecute las normas, llevando lo legislado a lo real.

56 El fracaso de la propuesta de reforma mexicana de V. Fox se debió, en gran parte, a la utilización demagógica, por parte de la llamada “izquierda” mexicana (PRD y PRI), de la pretensión gubernamental de gravar por este impuesto general sobre el consumo los libros y las medicinas. Si bien puede parecer socialmente incorrecto someterlos al IVA, es indudable que en México las personas que adquieren estos productos no son los grupos marginales y, además, es bueno también conocer que el dueño de la cadena de farmacias más importante de México, y ahora de Centroamérica, apoyó al PRI en esta campaña.

57 En AL uno de los ejes reformadores, como sucede con las vigentes propuestas colombianas y costarricenses, debe ser la conversión del IVA en un auténtico gravamen general al consumo, incorporando el hecho imponible a muchos servicios y productos ahora no gravados; además, el impuesto está plagado de regímenes especiales y de figuras muy particulares y propias de AL como la llamada “percepción” o “retención” en el IVA, generalizada como fuente de ingresos en Perú, Ecuador y Venezuela.

Para ello, si deseamos una reforma fiscal con éxito, lo que se necesita es una estrategia clara y determinada: con objetivos precisos, prioridades, plazos de ejecución, componentes legislativos, gestores y de conciencia pública, enmarcada en reformas de gasto. Es más importante cumplir los fines reformadores y mantener la presión reformadora que hacer las cosas precipitadamente, lo cual, nuevamente, nos lleva a que, sin dirección política y sin un equipo de dirección motivado y con capacidad para cambiar las estructuras de la AT y sus procedimientos, el impulso reformista se diluirá como un terrón de azúcar.

3. La experiencia histórica de los procesos de reforma fiscal en América Latina. Algunas conclusiones

3.1 Introducción

Siguiendo una tradición endémica (que, por su propio exceso, debería haber llevado a reflexionar a los autores respecto a la incapacidad de cambios legislativos numerosos y sucesivos para alterar la realidad), el proceso de reformas económicas y políticas iberoamericanas de los últimos decenios ha venido acompañado también de su correspondiente catarata de reformas fiscales.

Ya en la década de los cincuenta Iberoamérica se enfrentó a reformas impositivas casi generales (Venezuela, Argentina, El Salvador, etc.) que, teóricamente, implantaron un Impuesto sobre la Renta⁵⁸, y en los instantes actuales asistimos, en una especie de espejo deformado por el tiempo, a una nueva eclosión de cambios en el sistema tributario: Colombia, julio de 2006; Uruguay, recientemente en pleno debate parlamentario; Costa Rica, nuevamente en marcha, pero con significativas alteraciones respecto al modelo ya propuesto en el año 2002, con entrada en vigor todas

58 El simple hecho de que, más de 50 años después, el Impuesto sobre la Renta, en su variedad referida a las personas físicas, siga siendo una anécdota en muchos países iberoamericanos, es un reconocimiento palpable de este fracaso histórico de las reformas impositivas en AL. En este sentido, el promedio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Naturales sobre el PIB en los países andinos no llegaba al 1,5% en el año 2001, estando por debajo del 1% en Venezuela y Perú; en Brasil y en Chile, de los más exitosos en esta materia, se situaba en el 2,5% (Fuente: Government Finance Statistics Yearbook, 2001). En la OCDE la media es del 11% del PIB. Según datos de la Gerencia de Estudios Económicos de la SENIAT venezolana, en los años 1999-2000 este gravamen sólo alcanzó el 0,2% del PIB.

ellas el 1 de enero de 2007; manifestaciones de los Gobiernos peruano, venezolano y dominicano en el mismo sentido, etc.

3.2 Errores en la concepción y estrategia de la reforma fiscal

Existe la convicción generalizada entre los Gobiernos iberoamericanos de que el sistema fiscal en AL es completamente inadecuado para dar cumplimiento a cualquier fin público, desde la posibilidad de generar recursos para atender las nuevas necesidades públicas hasta lograr la generalidad tributaria y la equidad horizontal. Por lo tanto, ha de modificarse estructuralmente.

Esta constante tensión reformadora, producto de la inercia histórica, de la tradición retórica de los Gobiernos de la zona y de los intereses clientelares, constituye un reflejo distorsionado del descontento social con la distribución de la carga tributaria y con la constatación evidente de que el Estado carece de recursos para atender sus fines.

Ahora bien, nuevamente, la crónica identificación que en AL se da entre reforma fiscal y cambio de las leyes tributarias no sólo conlleva incertidumbre, inseguridad jurídica y relevantes costes de ajuste social a las normas, sino que supone, en el fondo, una nueva manifestación de la debilidad de lo público en AL.

En vez de reflexionar sobre el simple hecho de que el éxito de una reforma tributaria se mide por su aplicación efectiva, en vez de evaluar las causas del fracaso persistente, los Gobiernos de la zona vuelven a embarcarse en la promulgación de sucesivas leyes y decretos. Evidentemente tal circunstancia no sólo no es neutral, sino que al Gobierno de turno le resulta fácil operar así; por un lado, le permite partir de una crítica radical al estatus anterior (si es que ha existido una alteración en el grupo político dominante); por otra parte, afirma responder a una petición social generalizada, descontenta con la distribución de la carga tributaria y la evasión generalizada, publicitando una “nueva” y “radical” reforma fiscal que dará solución a tales males.

Desde la perspectiva política y de evaluación de resultados es relativamente fácil producir un elenco de textos normativos, especialmente si se debaten en el parla-

59 En México y en el Perú de la presidencia de Alejandro Toledo la circunstancia de no disponer los Gobiernos de mayoría parlamentaria explica, en gran parte, el fracaso de sus proyectos de modificación tributaria.

mento (donde, generalmente, el Gobierno tiene la mayoría)⁵⁹. Lo verdaderamente complicado es aplicarlos sobre la realidad, gestionar las normas y obtener resultados. Y, *last but not least*, cambiar las normas evita destinar recursos y preocuparse de aspectos complejos y poco publicitados, de efectos a medio y largo plazo, fundamentalmente alterar la AT y sus procedimientos de gestión, impactando al final en la “cultura tributaria” del país, lo que requiere, de verdad, planificación, consistencia, *political will*, asignación de recursos y, además, no produce resultados a muy corto plazo.

3.3 El olvido de la administración tributaria

En Iberoamérica se ha tendido a menospreciar o minimizar los problemas derivados de la aplicación de los tributos, de la gestión diaria del sistema fiscal. Esto vale tanto para las disposiciones legales que desarrollan la ley de reforma como para los procedimientos y la práctica administrativa.

Nuevamente han faltado una estrategia reformadora, un equipo con voluntad política para mantener o adaptar en el tiempo las propuestas de cambio tributario, y una auténtica “política de reforma fiscal”.

Sería bueno recordar la frase “un sistema tributario vale lo que la administración encargada de aplicarlo”, así como la constatación evidente de que “en América Latina, la administración tributaria es la política tributaria”⁶⁰. Sin embargo, el impulso reformador se ha agotado en muchos supuestos tras la publicación de los respectivos textos legales en los boletines o gacetas oficiales. Se pensaba, en muchos casos ingenuamente (en otros, los grupos en el poder conocían perfectamente las consecuencias de este error de principio y convenían continuar con esta manera de reformar, claramente favorable a sus intereses, al no tener efectos reales) que, una vez aprobada la normativa fiscal, la AT correspondiente la implantaría sin problemas, sin necesidad de reflexionar sobre si su organización se adaptaba a los nuevos lineamientos reformadores, sobre los medios materiales y humanos imprescindibles para poner en pie la reforma.

60 La frase se atribuye a Milka Casanegra de Jantscher, funcionaria chilena de origen croata, egresada de Harvard (ITP), que trabajó durante muchos años en la División Fiscal del FMI y desarrolló una gran labor en materia de reformas fiscales y cambios en las administraciones tributarias de los países iberoamericanos.

Un buen ejemplo de sus ideas en: Bird, Richard, y Casanegra de Jantscher, Milka (1992), *Improving Tax Administration in Developing Countries*. Washington, IMF.

Y se entendía que, en virtud del sometimiento a la ley, los obligados tributarios reaccionarían pasivamente ante los cambios, ejecutando los mismos con modelos mecánicos, sin costes de ajuste ni resistencia alguna a las nuevas disposiciones.

En general, en AL se ha marginado o considerado como algo secundario la adaptación de la AT al proceso reformador o, lo que es peor, ni siquiera se ha integrado en la visión del cambio fiscal.

De esta forma, en muchos Estados de la región (casi toda Centroamérica, incluyendo Costa Rica; Uruguay y Paraguay; Caribe...) nos encontramos con administraciones tributarias muy débiles (incluso numéricamente, con respecto de la población potencial de obligados tributarios, el número de personas que trabajan para la AT es reducido)⁶¹, totalmente politizadas, poco profesionalizadas o con grandes diferencias entre el colectivo directivo, de gran calidad técnica, y la inmensa mayoría de los trabajadores, sin incentivos para la promoción interna, clientelistas, con métodos de trabajo anticuados, etc.; debilidades agravadas en muchos supuestos por la rotación rápida de los mandos, los bajos salarios, la corrupción y la imbricación de intereses entre los grupos oligárquicos y la propia AT.

Ciertamente esta situación ha cambiado a mejor desde la década de los ochenta: se han intentado reformas administrativas de gran calado (por ejemplo, la casi general integración de las aduanas con los impuestos internos, aunque todavía hay excepciones al respecto, supuesto de Bolivia); se ha tendido a desarrollar un modelo de AT autónomo, alejado de la interferencia política e independiente del Gobierno en sus políticas de recursos humanos, es decir, se ha desarrollado un modelo de agencia tributaria (SUNAT-Perú; SENIAT-Venezuela; SII-Bolivia, etc.; pero no en México⁶², ni en Costa Rica); se ha potenciado el uso de procedimientos informáticos en la gestión fiscal, etc.

Ahora bien, muchas de las modificaciones sufridas por las AA TT de la región han sido más cosméticas que de raíz (la integración aduanera-imposición interna no ha sido efectiva en muchos casos; dadas las resistencias corporativas de las aduanas, vinculadas, en ciertos supuestos, a los ejércitos nacionales, así como a la importancia

61 Las razones de esta “debilidad” resultan ser, lógicamente, muy variadas, y en cada Estado iberoamericano predominan una u otra causa (pocos trabajadores en la AT, escasa motivación, alto índice de rotación de empleados, connivencia con el sector privado, inadecuadas estructuras organizativas, etc.).

62 En nuestra opinión, el SAT (Servicio de Administración Tributaria) mexicano no reúne los requisitos para ser considerado como organización autónoma de la Secretaría General de Crédito Público de Hacienda (SGCPH).

de los recursos generados por las mismas, que pueden llegar a suponer el 70% del presupuesto de ingresos, si se computa el IVA de importaciones⁶³), la formación de los funcionarios se ha descuidado, en la mayoría de las ocasiones no existe una auténtica profesionalización de la función pública y, en general, se tiende a considerar la reforma de la AT como una “segunda fase” de la reforma tributaria, sin tener en cuenta que sólo tienen éxito reformas fiscales que en su propia concepción, *ab initio*, ya tienen en mente los cambios organizativos, funcionales y de personal en la AT adecuados a las alteraciones normativas, para hacerlas cumplir efectivamente.

Por si esto fuera poco, hay una tendencia en AL a convertir las unidades encargadas de la aplicación de los tributos en agencias tributarias, siguiendo el modelo del *Internal Revenue Service* norteamericano y conforme a los consejos del FMI, BID, etc. El argumento utilizado es que esta “autonomía” gestora independizaría la aplicación de los tributos de la política y de los grupos de poder, lograría más eficacia y transparencia, y propiciaría el fin de la corrupción y del clientelismo. Se ha olvidado, sin embargo, que por cambiar el nombre de una organización o entidad ni se alteran sus ratios de eficacia/eficiencia, ni se modifican realmente sus estructuras; además, al separarse la política fiscal (*the treasury*) de la AT (la “agencia”), puede haberse reforzado la marginación de esta última en el proceso reformador y haber hecho disminuir el interés de los políticos por adaptar la estructura administrativa al cambio fiscal.

Aunque hay excepciones (Bolivia y el SII, por ejemplo, especialmente, tras la Reforma Fiscal de 1986; en algunos momentos la SUNAT peruana; la DIAN colombiana, cuya mejora reciente contrasta con los pésimos resultados de finales del siglo XX, etc.), en AL se ha visto como modernizador y ejemplo de reforma administrativa la creación de “agencias tributarias”, sin que este cambio de nombre haya supuesto, en muchos países, repensar sus funciones, transformar sus maneras de aplicar los tributos y sin ni siquiera combinar adecuadamente mayor autonomía con mayor responsabilidad.

Las reformas tributarias deberían desarrollarse teniendo en cuenta siempre la capacidad de la administración fiscal que ha de gestionarlas o adaptando esta última a las nuevas propuestas legislativas; pues bien, en AL ha sucedido lo contrario: a lo sumo, las modificaciones en la AT se han producido después de la entrada en vigor de los textos reformadores y se han limitado a cambios “orgánicos” o nominativos, sin

63 Un reflejo del carácter anticuado de la fiscalidad en AL es que las aduanas siguen siendo, directa (aranceles, derechos a la exportación, etc.) o indirectamente (IVA, Impuestos Selectivos al Consumo...) el eje de la recaudación, cuando hoy, desde el punto de vista de la política fiscal, las aduanas son mecanismos de política comercial o de control de políticas públicas (*facilitating trade and securing the Homeland*).

profundizar en los cambios gerenciales, en los procedimientos y en la transformación del modelo de “funcionario” o “trabajador” que aplicaba en el día a día los impuestos.

Téngase en cuenta que la gestión de impuestos personalizados y masivos, como son el IVA y la imposición sobre la renta de las personas físicas y jurídicas, requiere enormes volúmenes de información y la capacidad de obtener datos con relevancia fiscal de terceros, para efectuar cruces de datos y fiscalizaciones rápidas. Se traslada así a la sociedad la sensación de un control automático, *on line*, de lo declarado, a la vez que se potencia una cultura de gestión telemática y de uso de censos de contribuyentes.

Si no se dan tales circunstancias, la evasión tributaria se multiplica, así como la resistencia al fisco. Además, los costes de recaudar crecen exponencialmente, incrementándose la sensación de una mayor presión tributaria sobre el reducido colectivo de declarantes (como sucede en Brasil).

3.4 La imitación de lo extranjero como símbolo de modernización del sistema fiscal

Otra deficiencia histórica de los procesos de reforma fiscal en AL es la tendencia a aplicar miméticamente disposiciones y modelos fiscales “ortodoxos”, importados de países terceros (en el siglo XX desde los Estados Unidos; actualmente se nota una mayor influencia de la OCDE en el diseño fiscal) o a partir de recomendaciones e informes de académicos o funcionarios norteamericanos (o ahora europeos), sin conocer las diferencias de todo tipo que se daban entre la particular realidad del Estado iberoamericano y el modelo de país desarrollado que se pretendía utilizar.

No se trataba, solamente, de que la realidad en todos los órdenes era muy distinta (económica, institucional, social e incluso legal), sino de que los principios de la imposición en cuya jerarquía se sustentaba la reforma fiscal propuesta y los objetivos de la misma no pueden, ni deben, ser idénticos a los propugnados en EE UU, Canadá o la Unión Europea. Lo mismo sucede en lo que respecta a la AT encargada de ejecutar y priorizar tales principios.

En muchos casos estos modelos tributarios exteriores (y, por lo tanto, ajenos) fueron impuestos a los Gobiernos iberoamericanos en el marco de programas de estabilización del FMI (como ha sucedido recurrentemente en Argentina o en Ecuador) o como “ayuda externa” por los Estados Unidos y, rápidamente, fracasaron (las experiencias de El Salvador, Venezuela y Argentina al respecto son contundentes), inci-

diendo en el error histórico iberoamericano, tendente a trasladar modelos tributarios modernos, ortodoxos, *state of the art*, como paradigmas de modernidad fiscal, pero sin posibilidad real de aplicarlos, totalmente extraños a la realidad del país iberoamericano y en muchas circunstancias sin una AT capaz de llevarlos a cabo o, a lo sumo, cambiando la denominación organizativa por la de “agencia tributaria”.

De esta forma, hemos tenido una sucesión de propuestas de gravámenes indirectos sobre el consumo, siguiendo el *retail sales* americano, que nada pueden hacer ante el “minorista” iberoamericano, plenamente integrado en la informalidad y que produjeron, por ejemplo, la entrada del IVA con retraso en muchas naciones de la región (generalizándose en la década de los noventa, mas con fuertes lagunas y problemas crónicos de gestión, todavía no resueltos), junto con graves deficiencias en la configuración de esta imposición general sobre el consumo; se trasladaron tarifas progresivas en el IRPF, sin atender a la capacidad económica del contribuyente latinoamericano y, en especial, a la incapacidad de la AT para disponer de información sobre las rentas obtenidas por los obligados tributarios y por la enorme huida del capital al exterior; no se cuidaron los registros tributarios, ni la identificación de los contribuyentes, ni la obtención de fuentes plurales de información con relevancia tributaria; se pensó en que el grado de “conciencia fiscal” era idéntico en todas las naciones, etc.

Se tendió a copiar sistemas fiscales de países más desarrollados (incluyendo el español)⁶⁴, lo cual, además, se limitaba al modelo y a sus leyes, sin tomar en cuenta aspectos administrativos y de aplicación de los tributos. Se transcribieron sistemas totalmente ajenos a las realidades sociales de AL, lo que acrecentaba, cuando menos, la indiferencia social ante los mismos o potenciaba directamente la evasión tributaria; a la vez que, nuevamente, se dejaba de lado todo atisbo de “política de reforma fiscal”.

En el peor de los casos, la introducción de estos modelos foráneos generaba efectos económicos perniciosos: bajas recaudaciones, elevada evasión, alto coste de

64 A nuestro entender, el verdadero problema de la reforma uruguaya en marcha (la cual dispone de indudables aspectos positivos, aunque solamente sea porque rescata el Impuesto sobre la Renta, abandonado por el Uruguay en aras de convertirse en un “paraíso fiscal” desde principios de los años sesenta) es la ausencia de reformas significativas en su administración. Ni se ha configurado un modelo de agencia, ni se han terminado los diseños informáticos y de obtención de datos que necesita la generalidad de la imposición sobre la renta. En otro orden de cosas, al autor le constan las quejas de los funcionarios de la AT uruguaya por sus bajos salarios (a pesar de que han aumentado recientemente), su ausencia de promoción profesional de acuerdo a mérito y capacidad, y sus deficiencias de formación. En todo caso, tales críticas suelen ser generalizadas en colectivos que dispusieron de privilegios incompatibles con una AT transparente; por ejemplo, en Uruguay era posible trabajar en la Dirección Impositiva y luego ser asesor fiscal; claro que los salarios eran míseros.

recaudación, etc., lo cual llevaba, irónicamente, a la introducción de gravámenes coyunturales y “heterodoxos” para compensar tales defectos, mucho más adaptados a la realidad iberoamericana.

Así, el denostado por la autodenominada “ortodoxia hacendística” “impuesto sobre las transacciones financieras” que existe o ha existido en múltiples países del área (Ecuador, Colombia⁶⁵, Venezuela, Argentina, Perú, etc.), fue la respuesta a la urgencia por cubrir el déficit público en la región y, si bien ha sido objeto de fuertes críticas (impide la creación de un mercado financiero amplio y distorsiona los mecanismos financieros), ha dado óptimos resultados en términos de suficiencia, reducido coste administrativo, escasa resistencia social; tiene un gran componente de equidad (en AL solamente realizan transacciones bancarias las personas de elevado o medio nivel de renta) y de posibilidades de lucha contra el fraude fiscal al propiciar el cruce de datos. No es de extrañar, en consecuencia, que los grupos sociales oligárquicos, so capa de defender una “ortodoxia” fiscal inexistente, hayan demandado, y en algunos casos logrado, su derogación.

La imitación de sistemas fiscales no debe producirse ni siquiera entre las naciones iberoamericanas. En primer lugar porque si cualquier reforma fiscal no puede hacerse a espaldas de los ciudadanos sobre los cuales se va a aplicar, la diversidad de situaciones y de confianza en las instituciones, incluyendo la AT, dentro de AL es muy variada, así como las formas e instituciones articuladoras de la sociedad civil y con las cuales resulta imprescindible desarrollar la política de la reforma tributaria. En segundo lugar, porque, reiteramos, no tiene ningún sentido observar AL como algo homogéneo; cada nación es diferente⁶⁶, tiene problemas fiscales distintos y amerita políticas públicas diferenciadas. Experiencias como la implantación del modelo de Registro Único de Contribuyentes (RUC), propugnado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)⁶⁷, revelan bien a las claras que una buena idea

65 En este país, tras cierto debate, la reforma fiscal prevista para el 1 de enero de 2007 conserva el “Gravamen a los Movimientos Financieros”, por necesidad recaudatoria. En nuestra opinión, frente a cualquier crítica ortodoxa, resulta una decisión acertada: no es posible ceder una relevante fuente de recursos al respecto en el marco de una reforma fiscal que pretende, entre otras finalidades, aumentar los recaudos. Por el contrario, resulta sorprendente y contraria a la ideología bolivariana la supresión de un impuesto similar en Venezuela.

66 Recientemente una corriente doctrinal cada vez más amplia opina que México y parte de Centroamérica ocupan una situación muy diferenciada del resto de AL y deberían tratarse de manera diferenciada a la hora de debatir cualquier opción política y social. Otros colocan al Caribe en una situación similar en cuanto a la diferencia.

67 Sin ningún género de dudas nos encontramos ante la organización de cooperación e intercambio de experiencias y de información sobre temas fiscales y de AT más importante de la zona. En ella colaboran administraciones fiscales de fuera de la región, significativamente, la AEAT española. Véase www.ciat.org.

ha dado resultados muy distintos según el país, el momento histórico de su aplicación y los medios destinados a la implantación de la misma; pero también refleja que, incluso procedimientos e instrumentos de gestión fiscal creados en Iberoamérica para la zona, deberían tener más en cuenta las especificidades de cada sociedad.

Lo mismo ha sucedido con propuestas como el Código Tributario Americano o un Código de Procedimientos Fiscales únicos, de gran valor teórico y de referencia doctrinal significativa, pero faltos de adecuación a tal variedad de situaciones, idiosincrasia, problemas e instituciones como se da en AL.

De esta forma, las experiencias y proyectos reformadores de cada nación iberoamericana deben tomar en consideración las opciones de su entorno y considerar adecuadamente los resultados de las experiencias de los países de la zona, pero ni el “efecto demostración”, ni la copia de un instrumento, un parámetro, una unidad administrativa o un procedimiento de fiscalización concreto, por muy exitoso que haya sido en un país, asegura automáticamente un resultado de igual naturaleza en otro; por poner un ejemplo, México dispone de uno de los sistemas de Acuerdos Previos por Anticipado (APA) más avanzados del mundo⁶⁸, adaptado con pequeños matices a las guías y recomendaciones de la OCDE; pero el intento de trasladar, incluso la terminología, del modelo de precios de transferencia a otras naciones del continente americano, por ejemplo, Colombia, ha fracasado, empezando porque en México el área internacional de la AT fue convenientemente dotada, especializada y cualificada para hacer frente a tales procedimientos; por el contrario, en Colombia se pretende que ocho funcionarios, sin cualificación adecuada, ni medios, atiendan a 1.400 memorias de precios de transferencia.

3.5 La cooperación con la sociedad civil

La inmensa mayoría de las modificaciones fiscales en AL se han hecho sin tener en cuenta las opiniones y preocupaciones de los obligados tributarios, a los cuales ni se les consultaba, ni se les ayudaba a la hora de implantar los tributos. Tampoco se consideraba la incidencia de esta actitud en los costes de implementación de las reformas. Si a esto añadimos la falta de confianza en las instituciones públicas que

68 Aunque no se define de esta forma, sino como una “resolución administrativa”, lo que supone alguna diferencia jurídica significativa, respecto de lo que, generalmente, se considera un APA. Por ejemplo, pueden ser objeto de recurso por el obligado tributario, y de recurso, previa declaración de lesividad, por el SAT.

corroe estos Estados, las dificultades para articular la sociedad civil, los conflictos de intereses que la tributación engendra (el debate fiscal es el corazón de los debates democráticos) y las grandes desigualdades, empezando por el poder de presión sobre las autoridades del Estado, nos encontramos con la marginación de los ciudadanos en los procesos de reforma fiscal iberoamericanos.

Todos estos aspectos han llevado al final a que las sociedades latinoamericanas nunca hayan considerado a la fiscalidad como el eje de los debates políticos, ni hayan sentido como “suyo” ningún modelo reformador, marginando la política fiscal y la AT del debate político; sin duda porque los datos económicos, empezando por la mínima presión fiscal, manifestaban inmediatamente que los problemas económicos más significativos no se solucionaban en este terreno.

Las sociedades iberoamericanas son reacias a cualquier propuesta de cambio legislativo en el sistema fiscal, por muy justificado que parezca, debido a la acumulación sobre su conciencia histórica de las injusticias y vacuidades de alteraciones fiscales anteriores; no es de extrañar que la sociedad haya estado o bien ausente del panorama reformador o bien sea contraria al mismo. Se hace, pues, imprescindible recuperar su adhesión para hacer creíble el esfuerzo reformador y para conseguir que la reforma tributaria no se quede en la “normatividad”.

4. Las propuestas reformadoras. Reglas generales

4.1 Cuestiones previas

En primer lugar, cabe insistir en que no pensamos que sea posible aplicar un modelo único de reforma ni en la estrategia de la misma (lo que hemos calificado arriba como “política de reforma tributaria”), ni en su contenido, ni en las modificaciones que la AT y la aplicación de los tributos han de llevar consigo, ni en los cambios correlativos de políticas públicas a los cuales se destinan los recursos.

Las razones son evidentes:

- AL conforma una situación nacional y social muy variada y, además, crecientemente. De hecho no tiene sentido pretender un “modelo” reformador fiscal, de aplicación universal, en cualquier sitio del mundo.
- La realidad fiscal, administrativa y de “cultura tributaria” de los Estados que integran AL no sólo es que sea distinta, es que tampoco nos encontramos ante una *tábula rasa*. La manera de introducir y aplicar la reforma tributaria tiene que considerar los elementos históricos tanto como los racionales⁶⁹.

⁶⁹ En este sentido, como afirmaba el creador del Derecho financiero en España, D. Fernando Sainz de Buja, todo sistema tributario tiene dos componentes: el inercial e histórico y el racional.

- Sería contradictorio con nuestro planteamiento anterior, el cual rechaza la implementación de modelos tributarios ajenos e importados a la situación y realidad de cada país, exponer ahora un proceso y un modelo único de reforma fiscal para toda la región.
- Téngase en cuenta, por último, que el modelo de cambio fiscal no puede ser idéntico en los sistemas centralizados y en los federales; así, en Brasil, donde el federalismo fiscal tiene una fuerte presencia, lo relevante sería (tal y como ya ha comprendido el Gobierno de Lula) eliminar las incoherencias existentes y la ausencia de coordinación que se produce (muy flagrantes en el caso del IVA) entre los tributos federales, los estatales y los locales, así como coordinar y poder el bosque de incentivos tributarios; mientras que en México cualquier sistema impositivo tiene que cumplir, irónicamente, con el pretendido “federalismo” de su constitución, acabando con el raquitismo financiero de los Estados mexicanos. Y así, sucesivamente.

Nuestra postura, en consecuencia, se identifica con las siguientes ideas: “Es prácticamente imposible fijar un modelo de sistema fiscal y administración tributaria aplicable a todos los países de la región y en cualquier circunstancia. Pero sí es posible intentar definir una serie de líneas de acción que supongan avanzar hacia una alternativa fiscal más eficiente, con la holgura necesaria para que sea adaptable a los diferentes países”⁷⁰.

En segundo término, nuestra propuesta reformadora diferencia entre:

- La “política de la reforma fiscal”, es decir, la estrategia para introducir el esquema reformador, buscando el equipo que gestione el mismo, lo ponga en marcha, lo dote del nervio político y, específicamente, le busque su articulación social y el apoyo dentro de la AT.
- El diseño del texto legislativo reformador y los contenidos de la reforma: desarrollos reglamentarios, campañas de información, regulación procedimental, etc.
- Las modificaciones en la AT y en los procedimientos de aplicación de los tributos.
- La ordenación y gestión del presupuesto público en sus tres vertientes (ingreso, gastos fiscales y gasto público) derivado de la reforma. Las nuevas políticas públicas.

70 Díaz Yubero, Fernando (2005), Administración Tributaria y sistema fiscal en América Latina. *Revista de Derecho Fiscal*, Universidad Externado de Colombia, Departamento de Derecho Tributario, n ° 3, 18.

Para no estar condenado desde el principio al fracaso, un paquete de reformas fiscales ha de integrar y coordinar todos estos aspectos.

4.2 Lineamientos de las políticas de reforma fiscal

En nuestra opinión, las líneas de actuación en materia de política de reforma fiscal deberían distinguir claramente entre lo que es una modificación estructural del modelo tributario, necesitada de un plazo medio-largo de desarrollo (3-5 años), dotada de una estrategia clara y continuista y completa (diseño, legislación, reformas administrativas, modificaciones en la AT, etc.), con un fuerte compromiso político a su favor y ajustes coyunturales en la aplicación de los gravámenes.

En AL se tiende a denominar como “integral”, “estructural”, “radical”, cualquier modificación fiscal que, en muchos supuestos, responde exclusivamente a circunstancias puntuales (bajada de la recaudación sobre lo presupuestado, crisis de precios de la materia prima que sustenta los ingresos del Estado, etc.), cayendo en el oportunismo y generándose las consecuencias negativas ya enunciadas en nuestro trabajo: inseguridad jurídica, creación de tributos distorsionados, respuestas *ad hoc*, falta de planificación estratégica, etc.

En general, en AL se debe parar el proceso de reformas tributarias sucesivas y optar, antes, por:

- Estudiar, con detalle, cómo y por qué no funciona el esquema tributario vigente.
- Cómo con la normativa y la AT en vigor se pueden lograr ganancias de eficacia y eficiencia en la aplicación del sistema impositivo.
- Pensar en alterar antes la AT que en transformar la legislación impositiva, especialmente, para reducir la “brecha fiscal”.
- Tener siempre en mente que no es posible ninguna reforma tributaria si no hay, previamente, un acuerdo social, siendo éste el primer punto a lograr en una política de reforma fiscal” ya diseñada y en marcha.

De no existir los condicionantes anteriores, más vale atender a mejoras en la AT y en la aplicación diaria de los tributos, incorporando ajustes limitados en el marco legal, especialmente en tres áreas:

- a) La reducción de los beneficios fiscales.
- b) El combate de la evasión fiscal.
- c) La formación, integración y depuración en los censos tributarios, y especialmente la introducción en ese censo de los obligados tributarios que viven en la “informalidad”.

En suma, en AL se debe efectuar una reforma tributaria “integral” sólo si ésta supone una alteración significativa de los efectos de los tributos sobre la economía y la sociedad de la nación; es más, si no se prevé una política de reforma fiscal clara y convincente para la sociedad, es mejor parar la máquina legisladora y dedicar recursos y voluntad política a mejorar la AT, reducir la evasión y preparar el acuerdo social para la próxima reforma.

El modelo chileno muestra que hay tributos poco ortodoxos y arcaicos en su configuración normativa (por ejemplo, en Chile el IRPF sigue siendo un tributo cedular, además de complejo, similar al vetusto “Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas” que rigió en la España franquista tras la reforma fiscal de 1964). Si se destinan recursos a la AT, si se mejora la calidad de su personal, si se refuerza la aplicación de los tributos y si se logra (evidentemente por razones que no se relacionan con la normativa fiscal) un consenso social sobre el modelo de desarrollo, Chile puede obtener buenos resultados en términos de recaudación, eficiencia administrativa y lucha contra el fraude, sin necesidad de grandes revoluciones en el panorama legal.

- En el marco del diálogo social se debe insistir en que la transformación legislativa supone relevantes cambios en la organización y funciones de la AT, convenciendo a la sociedad de que el nuevo marco legislativo se hará efectivo con alteraciones en la organización y en la aplicación de los tributos, junto con la inmediata reordenación de las políticas públicas.

Si no se tiene un proyecto de reforzamiento y modificación de las estructuras administrativas a la par del cambio legislativo, no tiene ningún sentido implantar una reforma fiscal en AL, es más, se desaconseja vivamente.

- En el diseño de la reforma, en la redacción de las disposiciones normativas, en la información estadístico-económica que ésta lleve consigo, en los cambios en la AT, etc., es decir, en cualquier parámetro del plan reformador, la reforma tributaria:

- a) Tiene que informar a la sociedad civil de los cambios previstos, del porqué de los mismos, de sus consecuencias y de la forma de aplicarlos. Informar con transparencia resulta esencial para convencer a la sociedad de las bondades de la reforma, convertirla en tema popular, generar apoyos sociales, discriminar resistencias, reducir los costes inevitables de todo cambio legislativo, etc.
 - b) Ha de intentarse un consenso básico respecto de los principios reformadores, los cambios legislativos y la reforma de la AT. Obviamente, la situación de cada país y la articulación de la cual disponga la sociedad civil en cada caso condicionarán enormemente esta circunstancia.
 - c) Tiene que poseer una política de comunicación externa (hacia los obligados tributarios), general y sectorializada (por sectores económicos, por instituciones, etc.) e interna (para los trabajadores de la AT, no sólo para formarlos y prepararlos, sino para disminuir los intereses corporativos y clientelares que lastran las administraciones tributarias de la zona)⁷¹.
 - d) Necesita medidas específicas de información y asistencia a los contribuyentes.
 - e) La información y la discusión de la reforma no debe agotarse tras la aprobación de los textos legales, sino que debe extenderse a la modernización administrativa, la información sobre los resultados, su contraste y evaluación.
- Hay que huir de toda búsqueda de modelos perfectos tributarios o de soluciones panaceas. Las propuestas deben ser particulares, propias de cada país. La “ortodoxia” es un concepto relativo (por poner un ejemplo: ahora no están de moda los IRPF con tarifas progresivas nominales muy altas o de carácter sintético). La reforma fiscal ha de pensarse desde el interior del país.
 - Esto supone que siempre ha de intervenir en el diseño reformador la propia AT encargada de aplicarlo, pero también que no puede encargarse a la AT o a sus directivos la presentación y debate de los textos de manera exclusiva (iría directamente contra el diálogo social).
 - Hay que imbricar en el debate de la reforma a los sectores sociales marginados. Los sectores tradicionalmente representativos de la sociedad civil en economías

71 Téngase en cuenta que los intereses corporativos existen en todas las administraciones públicas y que la resistencia al cambio y la modernización es consustancial en toda burocracia, no solamente es un problema de AL.

occidentales como sindicatos y organizaciones empresariales puede que no sean tan representativos en AL, donde el nivel de sindicación es muy bajo, urbano y con tendencia decreciente, y donde las organizaciones empresariales suelen estar copadas por transnacionales y grandes empresas. Hay que incorporar específica y decididamente representaciones de grupos marginados (indígenas, negros, empresas de la economía informal...) y empresarios pequeños y vendedores ambulantes.

4.3 El diseño del texto legislativo reformador y los contenidos de la reforma

A este respecto, nuestra opinión es la siguiente:

A) Es más importante reducir la brecha fiscal, es decir, minorar la diferencia entre recaudación efectiva y potencial, que crear un diseño legislativo perfecto. Creemos que ciertas alteraciones en la AT, incluso de calado aparentemente menor, tales como aprovechar fuentes de datos externas a la propia AT, dan resultados inmediatos en términos de recaudación. Si esto se hace, debería incluso posponerse la reforma legislativa y, en su caso, justificar ésta como una “segunda fase” para lograr el objetivo fundamental: recaudar más y mejor.

Nuevamente, no se puede identificar reforma fiscal con cambio legislativo. Y, precisamente, por la logomaquia normativa en AL, si se pueden evitar grandes leyes tributarias nuevas, mejor.

Además, los cambios de esquema legal, la “normatividad”, pueden ser posteriores (y serían mejor vistos, generarían menos inseguridad jurídica, tendrían más robustez y aceptación social), si con anterioridad la AT con nuevos procedimientos y más gestión (eficiencia) obtiene nuevos recursos y lucha contra el fraude.

Incluso pueden darse tres fases de reforma en el tiempo, lo cual reforzaría la idea de planeamiento estratégico que todo cambio fiscal efectivo ha de llevar consigo:

a) Modificaciones internas, de AT y de gestión, las cuales preparen, conciencien y, en su caso, justifiquen las transformaciones posteriores. Insistimos: tales cambios pueden ser suficientes y no hay ninguna razón que obligue a presentar, aun por razones estéticas, grandes proyectos de ley.

- b) Cambios legislativos puntuales, para impulsar el proceso de reducción de la brecha fiscal o eliminar aspectos que dificulten esta acción (en particular, la catarata de exoneraciones impositivas que lastran los sistemas fiscales de AL) y potenciar la obtención de información tributaria relevante, única forma de gestionar eficientemente sistemas tributarios masivos y de reducir el fraude fiscal.
- c) Tras revisar el sistema tributario, haber demostrado a la sociedad la seriedad del proceso de cambio, potenciar la AT y reforzar sus datos e información, plantearse la adopción de reformas fiscales en profundidad, con un nuevo modelo tributario, de futuro, y una AT de carácter diferente, para hacer frente a los nuevos programas de gasto. En ese instante, ya nos encontraremos con una convicción social de que la administración tributaria cumple, logra objetivos y es justa y eficiente. Por lo tanto, la resistencia social a la reforma será mínima.

En AL, además, la AT tiene que salir del círculo cerrado de los “grandes contribuyentes” y destinar recursos de todo tipo a integrar en el censo a los informales y a diseñar modelos o instrumentos sencillos, estimativos, presuntos o indirectos para recaudar cantidades, siquiera simbólicas, de los mismos, como paso previo para su normalidad ciudadana, económica y fiscal; por ello, no es aceptable la tesis de que debe exonerárseles por su escasa capacidad económica o situarlos en regímenes especiales que no supongan un ingreso efectivo al erario público y el cumplimiento de unas mínimas obligaciones formales.

Nótese al respecto que la reforma fiscal de esta naturaleza es siempre un proyecto político-estratégico de gran alcance y de plazo ejecutor amplio y, si no se prepara con el apoyo político y social necesario, es mejor centrarse (insistimos) en alteraciones pequeñas, pero sucesivas, de la gestión tributaria con los subsiguientes cambios normativos, actuando, en consecuencia, al revés que lo tradicional en AL: se cambia la norma después de darse cuenta la AT de la necesidad de transformarla, para mejorar sus resultados.

Por ello, la reforma ha de enmarcarse dentro de un pacto político-social general con elementos variados: gasto público, institucionalización, nuevo modelo de desarrollo económico, etc.

B) De nuevo, las modificaciones legislativas no deben caer en la obsesión “ortodoxa”, y tienen que tener dos ejes: suficiencia y generalidad.

Lo esencial en AL es que todos los ciudadanos contribuyan, identificando al ciudadano con el obligado tributario; no es que no sean importantes otros principios

tributarios como la equidad vertical (progresividad) o la reducción de determinados problemas de competencia económica (los gravámenes sobre transacciones financieras), es que no son prioritarios. Es decir, que en la reforma tributaria propuesta lo esencial es la generalidad del sistema tributario y el logro de mayores ingresos (la suficiencia), que van a la par, y ante los cuales deben ceder los elementos de equidad.

Conviene recordar, al respecto, que todo sistema tributario contiene *trade-offs* y que todo procedimiento modificador del mismo implica, en tiempos determinados, priorizar entre los principios tributarios a lograr; siendo en AL esenciales en estos momentos la suficiencia (mayor recaudación) y la generalidad (reducir la elusión y la evasión tributaria), los cuales, además, se complementan y refuerzan entre sí.

De esta forma, tributos heterodoxos propios de AL y que han sido objeto de múltiples críticas doctrinales por las instituciones económicas “ortodoxas”, tipo FMI, caso de los impuestos sobre las transacciones financieras⁷² o los “impuestos mínimos sobre los activos” (*minimum tax*), no deben ser eliminados *a priori* para complacer estas críticas o por las presiones de los grandes grupos financieros (como ha sucedido, sorprendentemente, en Venezuela), sino que pueden, perfectamente, ser reordenados impulsando sus aspectos positivos: control de los “capitales golondrinos”, equidad, al recaer sobre las personas de rentas altas, que son las “bancaizadas” en AL, introducción de un control cruzado con el IRPF, etc.

En AL se debe practicar la heterodoxia fiscal, normalizándola (en la práctica así se ha hecho, mas de forma coyuntural, discontinua, sin coordinación) y mejorando su función de apoyo a las finalidades esenciales de la reforma tributaria. Tanto en impuestos (sobre transacciones financieras, *minimum tax* o presunciones sobre los activos) como en el seno de tributos consolidados, tipo IVA (mecanismos de retención y percepción, reordenación de los regímenes especiales, etc.).

En AL la “ortodoxia” se traduce en dotar de mayores recaudos al Estado y con una mejor distribución de los mismos, es decir, en primer lugar, con una reducción de la economía sumergida y de las bases tributarias ocultas; para ello la “heterodoxia” ya

72 Este impuesto adquiere denominaciones muy distintas, según los diversos países iberoamericanos: Gravamen a los Movimientos Financieros, en Colombia; Impuesto a las Transacciones Financieras en Perú y Bolivia; Contribución Provisoria sobre el Movimiento o Transmisión de Valores y Créditos de Naturaleza Financiera, CPMF; Impuesto sobre los Cheques en la República Dominicana e Impuesto al Débito Bancario en Venezuela (derogado el mes de febrero de 2006).

contrastada (impuestos sobre las transacciones financieras, gravámenes sobre los activos, impuestos a las remesas al exterior por parte de las entidades transnacionales, etc.) debe conservarse y perfeccionarse, al adaptarse perfectamente a las realidades iberoamericanas y servir como fuente apreciable de recurso.

C) Debe haber pocos tributos de base amplia y gran elasticidad. En muchos sistemas fiscales iberoamericanos proliferan, por las necesidades financieras urgentes y el “coyunturalismo” enunciado con anterioridad, los pseudoimpuestos (normalmente, vinculados a una materia prima, al refino del petróleo o a regalías de minas), que deben normalizarse como gravámenes sobre la renta o impuestos especiales.

De hecho, en AL hay dos puntos negros, respecto de los gravámenes que se consideran “ortodoxos”: primero, la ausencia efectiva de un IRPF general y que sujete, siquiera simbólicamente, todas las rentas; y, segundo, una tabla de impuestos específicos sobre el consumo (abcisas o *excises* en la terminología de la UE, Impuestos Especiales en España) armónico, moderno (acabando con la opción tradicional: tabaco-alcoholes), mejor gestionado (el contrabando es crónico), con nuevas preocupaciones (medio ambiente, en particular), pues de esta manera no sólo la recaudación aumentará, sino que la equidad y la eficiencia impositivas saldrán reforzadas.

D) Se trataría, en general de:

- a) Disminuir en la imposición sobre la renta el peso del recaudo de las personas legales (lo que permitiría, indirectamente, impulsar las pymes), a favor de un mayor gravamen sobre las personas físicas. En lo que respecta a estas últimas, se debería reducir el peso de los salarios como modalidad de rentas generadora de la deuda tributaria (en muchos Estados, casi exclusivo), introduciendo retenciones sobre rentas no salariales, obteniendo información de otros rendimientos no fundados y empezando a exaccionar, siquiera limitadamente, algunas ganancias patrimoniales.
- b) Mantener los impuestos presuntivos sobre el activo para conseguir, al menos, un ingreso tributario mínimo, un gravamen sobre la riqueza (si no se tienen fuentes informativas sobre las rentas) y la generación de datos para, en el futuro, sujetar las rentas obtenidas efectivamente.
- c) En el IVA, evolucionar hacia un modelo de IVA europeo, ampliando el hecho imponible, acabando con la discriminación a favor de los servicios, implantando la deducción financiera, gravando según el esquema de devengo, reduciendo exoneraciones, etc.

- d) Alterar la imposición selectiva sobre el consumo, empezando por una mejora de su coordinación con el IVA. Sin duda, los impuestos específicos sobre el consumo son de los peores diseñados y gestionados en AL y una fuente de recaudación indudable, que no debe ser considerada como “regresiva”.
- e) Minorar y podar los gravámenes parafiscales, a costa de potenciar los aspectos “heterodoxos” de la imposición y de reforzar, en su caso, las exacciones selectivas sobre empresas mineras, productoras de hidrocarburos, etc.

En suma, la reforma fiscal sería un trasvase desde el “modelo tributario” al “sistema tributario”, dejando de lado el cumplimiento de reglas abstractas y pretendidamente ortodoxas, válidas en cualquier momento y ocasión y tratando de construir sistemas fiscales aptos para el funcionamiento concreto y diario de cada nación latinoamericana.

E) Se debe acabar con la “parafiscalidad” (crónica en Uruguay y el Cono Sur), reducir los beneficios fiscales (que, desgraciadamente, están en aumento, tanto en el IVA como en los gravámenes sobre la renta), ampliar el hecho imponible y las bases imponibles con reducción en algunos supuestos de alícuotas excesivas, supuesto del IVA, modernizar ampliamente los impuestos selectivos sobre el consumo, cuyo potencial recaudatorio está bajo mínimos en AL y faltos de coordinación con el IVA en muchos casos⁷³; plantearse seriamente la imposición de carácter patrimonial sobre las personas físicas, coordinarse activamente con las cotizaciones a la seguridad social, reflexionar sobre los regímenes especiales en la imposición indirecta, etc.

Los frentes de acción en el plano legislativo son múltiples, por lo que, nuevamente, la concepción estratégica de la reforma fiscal ha de establecerse en varias etapas, y tener siempre en cuenta, antes de cualquier cambio normativo, la capacidad de la AT para aplicarlo y el consenso social sobre aquél.

Sintéticamente, resultan puntos negros:

- a) La carencia de un auténtico IRPF, bien por su naturaleza cedular (por lo cual sólo se gravan los rendimientos del trabajo), bien por las deficiencias de infor-

73 Por el contrario, el hecho de que los gravámenes sobre consumos específicos en AL suelen estar coordinados con los aranceles y las clasificaciones aduaneras es una nueva constatación tanto del arcaísmo del sistema aduanero-arancelario como de la ausencia de un modelo moderno de abcisas en la región.

mación y control que existen sobre múltiples modalidades de rentas, bien por el carácter territorial de la sujeción.

- b) La necesidad de introducir exacciones sobre el capital de las personas físicas, como fuente de ingreso de las haciendas locales, por razones de equidad o para utilizar las informaciones proporcionadas como mecanismo de control del IRPF. Precisamente la existencia de impuestos sobre los activos o presunciones de rentas, en el caso de la imposición sobre la renta de las personas jurídicas, sí han dado resultados en AL, a pesar de su “heterodoxia”.
- c) Introducir un auténtico IVA (en muchos Estados de la región sólo tiene de “valor agregado” el nombre oficial), gravando generalizadamente las actividades empresariales, podando las exenciones, los *thresholds*, replanteándose los regímenes especiales, mejorando las reglas sobre devengo, etc.
- d) Modernizar la imposición selectiva sobre el consumo.
- e) Acabar con exacciones arcaicas, sobre actos jurídicos, sobre documentos, sobre timbre. O mejor aún, y debido a su relevancia recaudatoria, integrarlos en un impuesto unitario sobre “transferencias”, “actos jurídicos y transmisiones de valores”, etc.
- f) Aprovechar los gravámenes sobre transacciones financieras para obtener información bancaria y controlar la imposición sobre la renta.

La situación de las aduanas, dada su relevancia como fuente recaudatoria en muchos Estados de AL, amerita una reflexión específica (que, desgraciadamente, no podemos incluir en este trabajo), y toda reforma impositiva debe contemplar esta “rama” de los ingresos públicos, así como su administración.

F) Por último, AL no suele disponer de entidades locales con gran capacidad recaudatoria o impuestos de gran potencial, lo que contradice, por un lado, la propia legislación de Estados que, constitucionalmente, se proclaman como federalistas, supuesto de México, pero donde los Estados y las municipalidades dependen para su funcionamiento de las subvenciones del Estado central; también las proclamas sobre la “autonomía local”, supuesto de Costa Rica, se enfrentan con esta ausencia de ingresos propios de las municipalidades.

Por otra parte, esta situación es ineficiente, reduciendo la capacidad de proveer bienes y servicios públicos de las entidades públicas más próximas al ciudadano

y, por último, genera la aparición, como sucede en Colombia, de “parafiscalidad”, de recursos autónomos de las ciudades⁷⁴, sin coordinarse ni administrativa, ni legislativamente, ni en la obtención de datos sobre la capacidad económica de los obligados tributarios con la DIAN. El diseño de un sistema tributario local en AL resulta también ser una asignatura pendiente.

En suma, las tareas de reforma son tantas que no es de extrañar la propaganda gubernamental para proponer, una tras otra, reformas fiscales “integrales”, “estructurales”, etc. Por lo mismo reiteramos nuestra postura: lo primero es conseguir una AT que funcione con ciertos índices de efectividad, controle el fraude y reduzca la “brecha fiscal”, combinada con una mejora de la aceptación social de los impuestos y con la reordenación de las prioridades en el gasto público; tales elementos sustentarían en buenas condiciones un proyecto integrado, con desarrollo estratégico a medio plazo, de reforma tributaria y apoyo social, cuyo desarrollo se produciría posteriormente.

4.4 Más sobre una administración tributaria que coadyuve a la reforma fiscal

La estrategia en este sentido se centra en los siguientes ejes:

- No hay Reforma Fiscal sin adaptación y reforzamiento de la AT encargada de aplicarla.
- La AT ha de actuar, decidida y simultáneamente, en dos direcciones:
 - a) Facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
 - b) Luchar contra el fraude fiscal y las técnicas elusoras, minorando la “brecha fiscal” (diferencia entre recaudación potencial y recaudación real).

Esto supone reforzar el rol de la AT en el cambio fiscal, dotándola del nivel orgánico suficiente para apoyar el impulso reformista, con autonomía y con significa-

74 El sistema de recursos de la ciudad de Medellín, por poner un ejemplo, está lleno de gravámenes, impuestos documentales, sobre la actividad económica, tasas, etc., dando como resultado un sistema impositivo variopinto, sin responder al principio de legalidad, cambiante año a año y generando graves problemas al desarrollo económico.

tivas mejoras gerenciales y en la cualificación de los funcionarios o personas implicados en la misma.

Ello conduce también a configurar una carrera administrativa clara para los trabajadores de la propia AT, una profesionalización de los mismos, con niveles adecuados de formación, con perspectivas de futuro y que desincentive el paso al sector privado por razones crematísticas.

La mejora en los censos y la obtención de fuentes de información, a partir de un buen y generalizado sistema de número de identificación fiscal o registro único de contribuyentes, con datos de relevancia fiscal para ser cruzados y controlar y fiscalizar automáticamente de esta manera a los contribuyentes, potenciando la sensación de control sobre el ciudadano medio y minorando los altos costes que suponen las fiscalizaciones extensivas. Esto obliga no solamente a crear normativamente estas obligaciones de información y autoliquidación y a reforzar los medios informáticos de la propia AT para aplicar sistemas generalizados de cruce de datos y modelos de riesgo, sino también a coordinarse con otras administraciones públicas, en particular la vinculada al sistema provisional y la seguridad social⁷⁵, y también a sancionar severamente estos incumplimientos, aproximar en el tiempo la recaudación, potenciar la inteligencia financiera y la investigación como vías para la fiscalización intensiva y en muchos países iberoamericanos acabar con el secreto bancario como límite a las actuaciones de fiscalización tributaria.

A su vez, es necesario crear un área “amigable” de la AT con los contribuyentes, ligada a la información y asistencia a los mismos en el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales, aprovechando, en este sentido, asimismo, las TIC, en particular Internet.

No puede ni debe olvidarse la necesidad de integrar efectivamente la administración aduanera en la AT, pero con un adecuado conocimiento y diseño de los objetivos de tal integración. Ha de plantearse la coordinación de los medios informáticos y de obtención de datos relevantes con las AA TT locales y territoriales. Asimismo, los niveles de corrupción en el área aduanera son, generalmente, superiores que en los gravámenes internos y, en consecuencia, cualquier integración del personal procedente de las aduanas ha de efectuarse con el mayor cuidado.

75 Y, evidentemente, la aduana, incluso en aquellos supuestos en que la AT siga el modelo de agencia integrada, donde los tributos internos y los gravámenes sobre el comercio exterior se encuentran bajo la misma autoridad. En muchas ocasiones, a pesar de su integración orgánica, no existe una coordinación de actuaciones entre las dos ramas, ni sistemas de intercambio de información o cruce de datos.

De hecho, esta necesidad de coordinación y de cruce automático de informaciones y datos de relevancia tributaria es válida para todas las instituciones de la administración pública de los países de la zona, pues resulta absurdo pedir datos a terceros, especialmente, si tales terceros son entidades privadas, cuando, como sucede en muchas AA TT de la zona, ni siquiera se tiene una buena base de datos interna, configurada a partir de las obligaciones formales de los sujetos pasivos.

También es la propia AT la que, en última instancia, debe seguir la reforma tributaria y evaluar sus efectos, manteniendo su impulso, comunicando con la sociedad sus resultados (transparencia), justificando los cambios, demostrando los éxitos, explicando los fracasos y articulando alternativas para solucionar los mismos, documentando el impacto del sistema tributario en la sociedad y en la economía de la nación.

De esta forma, toda AT que se precie debe disponer de elementos que permitan medir sus resultados (*performance*), tanto para cuantificar los resultados del impulso reformador, como para detectar problemas o presentar propuestas alternativas. Y todo ello porque esta información pública coadyuva a reforzar la confianza en el actuar administrativo y potenciar el pacto social tributario.

No puede olvidarse, pues, en todo proceso de modernización y reforzamiento de las administraciones tributarias, algo imprescindible y previo a todo lo demás, si se desea el éxito de la reforma fiscal, y es que la AT tiene el deber de servir de punto de encuentro, de centro de comunicación diaria con los intereses, colectivos e instituciones afectadas por el sistema fiscal y la reforma, convirtiéndose en el órgano encargado de gestionar el diálogo político-social, el cual, como hemos reiterado en páginas anteriores, deviene imprescindible para que la reforma fiscal logre sus finalidades.

5. El papel de las instituciones españolas ante las reformas fiscales en América Latina

De una manera poco coordinada, muchas veces mediante impulsos o conocimientos personales (empezando por los creados alrededor de asociaciones vinculadas al estudio del Derecho financiero⁷⁶ y las universidades⁷⁷), el IEF español y la Escuela de la Hacienda Pública implantaron cursos de formación para funcionarios iberoamericanos que se han ido extendiendo y diversificando con el paso del tiempo⁷⁸, generándose una red de conocimientos y contactos entre las AA TT de Iberoamérica, todavía no articulada eficientemente.

La creación de la AEAT en 1991 permitió que estas experiencias aisladas (reforzadas por el apoyo financiero y técnico prestado al CIAT, cuya sede se encuentra en Panamá y donde existe un delegado de la administración tributaria española de manera permanente) se fueran concretando en peticiones de asistencia técnica, de profundización de los cursos de formación generales o específicos, en sede local de las AA TT, en visitas de estudio de funcionarios de AL, de ejecución concreta de programas tributarios, etc.

Desde el comienzo, determinados funcionarios de la AEAT consideraron (acertadamente, a nuestro entender) como estratégica para la Hacienda Pública española el reforzamiento de estos lazos con las AA TT de los países iberoamericanos, a la

76 Caso de la clásica “Asociación Española de Derecho Financiero”, rama española de la “International Fiscal Association” .

77 Hay algunas muy activas en este terreno, como la Universidad de Salamanca o la Complutense de Madrid.

78 De tratar las “instituciones y técnicas tributarias” y las aduanas se ha pasado a materias como el catastro.

vez que, bien mediante cursos, bien utilizando otros organismos internacionales o nacionales⁷⁹, bien apoyando (generalmente, a instancias de las propias AA TT de las naciones de la zona) reformas fiscales en concreto, aspectos particulares de aplicación de los tributos o introduciendo nuevos medios de control fiscal. Lo cierto es que se está desarrollando desde hace años una relevante actividad de asistencia técnica en aspectos de política fiscal y modernización dirigida por la AEAT desde el departamento conocido por sus siglas DOPRI, el Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales.

Acertadamente se ha tratado de evitar cualquier sensación de que esa asistencia técnica pretende o tiene como finalidad implantar modelos de gestión tributaria española; también se ha evitado, al mantenerse estas intervenciones desde una perspectiva administrativa, pública y oficial, toda sensación de que la asistencia técnica o las propuestas de modificación impositiva tendieran a favorecer o mejorar la posición de las empresas españolas que, a partir de las décadas de los ochenta y noventa asentaron sus reales a lo largo y ancho de la zona.

Es más, puede criticarse que la asistencia técnica generalizada, constante y variada que funcionarios de la AEAT prestan a las AA TT de la zona haya sido excesivamente *demand driven*, sin que se haya tenido en cuenta en muchas ocasiones los intereses estratégicos de España y de su propia AEAT, con el prurito de impedir cualquier crítica de neocolonialismo o de “reconquista española”.

Ahora bien, este elenco de cursos, actividades formativas, asistencia técnica, visitas, cooperación administrativa, etc., se ha ido ampliando inorgánicamente. Las autoridades de la AEAT, en general, no han visto como algo estratégico para la propia proyección y finalidades de la Agencia el desarrollo de una amplia política de internacionalización, impidiendo la conformación de unidades y equipos dedicados íntegramente a la planificación y coordinación de estas actividades, así como la consolidación de experiencias y funcionarios dedicados a estas materias.

La situación ha cambiado recientemente al configurarse orgánicamente, si bien con medios humanos y materiales escasos, una unidad (también con reducido nivel jerárquico, lo que reduce su visibilidad y obstaculiza dar un mayor impulso a la misma)

79 Por ejemplo, para la realización de encuentros y cursos por parte de la AEAT y funcionarios de las AA TT de la región, se utilizan con cierta asiduidad estos centros de formación de los que dispone la Agencia Española de Cooperación Internacional (AECI): Antigua, Guatemala; Cartagena de Indias, Colombia y Santa Cruz de la Sierra, Bolivia.

en el seno del DOPRI, de la AEAT y destinada específicamente a coordinar, impulsar y dirigir las relaciones internacionales de la AEAT.

Ciertamente esta creación ha permitido coordinar mejor actividades de asistencia técnica que estaban empezando a resultar dispersas y carentes de enlace. Pero, además de la falta de medios y de relevancia administrativa, sigue existiendo una ausencia de planificación estratégica, con introducción de específicos intereses del Estado (acabando con cualquier vana hipocresía “neocolonialista”), en relación con la proyección de la AEAT y otros organismos de la administración pública española en Iberoamérica y en el terreno de la reforma fiscal.

Conviene destacar que, frente al retraso de muchas instituciones públicas españolas⁸⁰ a la hora de considerar la vertiente internacional de sus políticas, la AEAT sí ha considerado la actuación, en forma de asistencia técnica, programas y formación hacia las AT de la zona, como relevante; siquiera limitada por las resistencias de algunos elementos de la organización hispánica para desviar recursos “inter-nos” a esta visión y por los problemas arriba enunciados.

La propia AEAT ha tratado recientemente integrar estas operaciones de ayuda española en el marco general de la política de Estado de ayuda y cooperación al desarrollo, así como de actuar, vía funcionarios individuales o de manera orgánica (convenios, proyectos, sistemas de *twinning* comunitarios, etc.), a favor de proyectos vinculados a la modernización y desarrollo de la AL. Así sucede con el proyecto Eurosocietal de la UE, donde tiene una participación destacada por el lado español el IEF. Por último, están en marcha proyectos como la Maestría Virtual de Hacienda Pública y Administración Tributaria⁸¹, en colaboración con entidades como el CIAT, BID o CEDEET.

Por lo tanto, las actividades de asistencia técnica de la AEAT en materia de AT, política fiscal y reforma impositiva en la región son abundantes, constantes y variadas (normalmente, asistencia técnica más formación). Su valoración en general desde la óptica de los países receptores ha sido positiva y constantemente se demandan funcionarios, proyectos, programas, etc. Pero necesitarían:

- Dotar de mayores medios a las unidades que en el seno de la AEAT se dedican a esta materia.

80 Aunque no de todas, el Instituto Nacional de Administración Pública, INAP, dispone, por ejemplo, de una abundante red de relaciones e intervenciones en AL.

81 En su cuarta edición.

- Configurar una estrategia a medio plazo de las actuaciones españolas en este terreno, comandada por la AEAT en coordinación con el IEF-Escuela de la Hacienda Pública, con unidades administrativas dependientes del Ministerio de Economía y Hacienda y con instituciones vinculadas a la formación y las publicaciones de obras de hacienda pública y Derecho financiero; donde, por un lado, se incardine el interés de la hacienda pública española con los objetivos generales de la ayuda al desarrollo y la cooperación española general y, por otro lado, se concentren esfuerzos y recursos en materias y actividades de interés estratégico para España, no estando a la espera de la petición individual y dispersa de la AT del país iberoamericano de turno.

Es el momento de plantearse si no se podrían introducir instrumentos de cooperación más avanzados y constantes. Por ejemplo, estancias de funcionarios de los países de la zona en unidades de la administración española y viceversa, una especie de *Fiscalis* iberoamericano; financiación de programas concretos si conllevan dotaciones informáticas relevantes; creación de intercambios de información sistemática en materia tributaria; inicio de comprobaciones simultáneas (piénsese el interés que tienen para la hacienda pública española empresas nacionales con grandes inversiones en la zona y que deben estar proporcionando a sus AT datos de relevancia tributaria para la aplicación de los tributos en España, etc.), dotándose del adecuado marco jurídico para la cobertura de estas actuaciones. Por último, la continuidad y la revisión de los efectos de la asistencia técnica ya prestada serían muy convenientes.

En suma, ha llegado la hora de implantar un plan estratégico a medio plazo, cuyo contenido defina las relaciones entre la AEAT y las AA TT de la región, en coordinación con otras entidades españolas y que disponga de la visibilidad necesaria ante la opinión pública, pues si bien las “Memorias de la Administración Tributaria” y de la “Agencia Tributaria”, anuales⁸², ofrecen información al respecto, ésta resulta escasa, no se resalta estratégicamente, aparece como dispersa y secundaria entre las múltiples actividades de la AEAT y, además, no se la vincula a determinados objetivos de la política exterior española.

82 Figuran publicadas tanto en la página web de la AEAT como en la del Ministerio de Economía y Hacienda, www.meh.es. Véase, asimismo, www.agenciatributaria.es.

6. Propuestas concretas de reforma fiscal

6.1 Perú

A) Introducción

El moderno sistema tributario peruano tiene su origen en el fin del desastroso modelo económico “estatista-socialista”, configurado durante la primera etapa presidencial de Alan García, jefe del partido APRA (Alianza para la Revolución Americana), donde los errores en la conducción económica y la mala gestión de las políticas públicas, combinados con la corrupción en el aparato del Estado y la irrupción terrorista de “Sendero Luminoso” y otros grupos, llevaron a la economía y a la sociedad peruanas prácticamente a la quiebra.

En el marco de una vuelta a la ortodoxia liberal, el Gobierno conservador siguiente, en pleno retorno a la democracia formal, pero con una intensificación de los ataques terroristas, fue, sin embargo, consciente de la necesidad de aumentar los ingresos tributarios para, al menos, dotar al Estado de los recursos necesarios para hacer frente a la lucha contra el terrorismo, la intervención contra los fenómenos de hiperinflación, devaluación monetaria y desempleo que habían afectado gravemente al tejido productivo peruano e iniciar, al menos, la recuperación de la infraestructura pública destrozada por la guerra civil.

La reforma tuvo dos frentes adecuadamente vinculados:

- La creación de un nuevo modelo de organización administrativa, de una agencia tributaria autónoma, la SUNAT, supuestamente profesional, bien dotada, alejada de interferencias políticas y con un objetivo de eficiencia a la hora de aplicar el sistema tributario, a la cual se integraron posteriormente (2002) las aduanas. La SUNAT gozó, además, de importantes poderes sancionadores para incrementar la recaudación (vía reducción del fraude, por ejemplo), se publicitaron fuertemente los cierres de establecimientos comerciales que no emitían boletos (facturas) de sus operaciones y se trató, en general, de profesionalizar, pagar bien y capacitar a los trabajadores imbricados en este organismo, exigiéndoles, a cambio, resultados positivos en los recaudos.
- Se efectuó una reforma legislativa integral, pasando de más de 80 tributos a 10, centrándose en gravámenes estándares: Impuesto General a las Ventas (IGV, denominación oficial del IVA), Impuesto a la Renta, Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) y aranceles, más algunos aditamentos menores⁸³. Esta estructura legislativa y, en particular, de administración tributaria, tiene el lastre de que en su nacimiento no se tuvo en cuenta el consenso social. Sin duda la recuperación de cierta estabilidad política y económica en el país, junto con un manejo más clásico de la política económica y el aumento de la seguridad, permitieron impulsar la recaudación. La presión tributaria pasó del 11,6% sobre el PIB en el ejercicio 1991 al 12,7% en 1993.

Seguidamente se siguió reforzando la capacidad administrativa de la SUNAT y se ampliaron las bases impositivas del IGV. También se intentó solucionar el gravísimo problema de la “informalidad” peruana, creándose un monotributo para pequeños contribuyentes que venden a consumidores finales (denominado Régimen Único Simplificado, RUS) y un régimen simplificado de determinación de la renta para la pequeña empresa (Régimen Especial de la Renta, RER). Este sistema simplificado constituye, sin ningún género de dudas, uno de los grandes fracasos del sistema fiscal peruano. Ello se debe en gran parte a que la fiscalización de la SUNAT ha ido derivando hacia los grandes contribuyentes, aprovechando los enormes poderes de fiscalización que le otorga el Código Tributario⁸⁴, y ha marginado la integración de los informales en los censos fiscales.

83 Existe, por ejemplo, un Impuesto al Turismo que plantea importantes problemas de coordinación con el IGV.

84 El artículo 108 del Código Tributario peruano permite, prácticamente, la reapertura de los procesos de fiscalización, una especie de “inspección tributaria permanente”, claramente abusiva, pero que produce recursos tributarios relevantes sin excesivos costes de gestión.

El período 1994-1997 puede considerarse el cenit de la eficacia de la SUNAT, con grandes poderes de actuación frente al fraude, elevada moral entre sus trabajadores, prestigio entre los ciudadanos, etc. Nuevamente podemos afirmar que las mejoras recaudatorias se debieron menos al diseño legislativo que a la eficacia gestora, demostrando que lo relevante era la administración tributaria y no el sistema legislativo.

La finalidad central del proceso reformador (conseguir un 15% de recaudación sobre el PIB) fracasó. Pero se mejoró la simplificación tributaria, y se intentó conservar el impulso recaudatorio y de lucha contra la evasión fiscal de la SUNAT a través de una formación intensiva de sus funcionarios, los cuales disponen de un instituto propio en esta materia⁸⁵ y una reordenación del sistema de infracciones y sanciones tributarias.

B) La crisis de la SUNAT y del sistema tributario peruano

Posteriormente la SUNAT entró en un proceso de “politización”, de rotaciones rápidas en su función directiva, de deterioro salarial y de incertidumbre entre sus trabajadores respecto a la permanencia en el empleo cuando se producían cambios políticos en el país, dañándose gravemente sus perspectivas de carrera.

De todas formas, se mantuvo hasta cierto punto la profesionalidad de la agencia y se incrementaron los recursos destinados a la formación de los trabajadores. En el año 2002, como hemos indicado, se produjo la fusión por absorción de las aduanas con SUNAT, aunque otra cosa es que, efectivamente, se hayan integrado los procedimientos y los mecanismos de gestión, por lo cual puede hablarse todavía de dos “organizaciones” actuando en paralelo.

Las clases poderosas peruanas, a lo largo de los cambios legislativos y gestores que rodearon el nacimiento de la SUNAT, quedaron fuera del deber de contribuir. Se introdujeron disposiciones legales como la eliminación del Impuesto sobre el Patrimonio, la ausencia de gravamen legal sobre las ganancias de capital en el IRPF, la pervivencia del secreto bancario para el fisco, etc., creciendo la sensación social de que las actividades de fiscalización se dirigían a los pequeños y medianos empresarios.

También se entró en la perniciosa senda de las amnistías fiscales, los fraccionamientos en el pago de las deudas tributarias, la proliferación de exenciones tribu-

85 Sin ningún género de dudas, una de las AT de Latinoamérica que mayor aporte en materia de asistencia técnica y formación ha recibido de la AEAT española es la SUNAT.

tarias generales, regionales y sectoriales, así como en la entrada en vigor de regularizaciones fiscales casi continuadas.

Todo ello ha dañado gravemente la eficacia del sistema fiscal, la confianza de la ciudadanía en la justicia del sistema tributario y, al final, ha deteriorado fuertemente la ejecutividad e inmediatez de la recaudación.

Lo cierto es que la incapacidad para aplicar efectivamente la “ortodoxia” fiscal y no haber logrado los recaudos esperados obligó al Gobierno peruano a introducir medidas normativas *ad hoc*, lo que conllevó la introducción de sistemas de retenciones en la imposición sobre la renta, detracciones y percepciones en el IGV, etc. Ello hizo que Perú alcanzara un máximo histórico de recaudación durante el período 1996-7, con el 14,5% del PIB. Pero el deterioro en la calidad gerencial de la SUNAT, la proliferación de beneficios fiscales y la incapacidad para hacer tributar a los informales impidió conservar el anterior nivel, junto con los problemas económicos en los que entró el país.

En realidad, gran parte de los ingresos que se lograron, a pesar de la mala situación económica de finales del siglo XX, se debieron nuevamente a medidas “heterodoxas”: creación del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) y del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) y a opciones coyunturales: implantación del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta, incremento en las tasas del ISC sobre los combustibles, etc.; lo que revelaba la profunda crisis de la “ortodoxia” del sistema fiscal peruano y los problemas de gestión en la SUNAT, cuya calidad y eficiencia se deterioraban rápidamente.

Esta problemática gestora se une con una total falta de apoyo popular al modelo fiscal y a su AT, lo que, junto a la inestabilidad política, la corrupción y el desprestigio que el fenómeno Montesinos trajo consigo para todas las instituciones del Estado, incluyendo la propia SUNAT, así como la ausencia de adecuadas dotaciones presupuestarias para la AT, produjeron una crónica insuficiencia recaudatoria, llegándose a una presión tributaria en 2002 de sólo el 12,2% sobre el PIB, coincidiendo con la enésima amnistía tributaria: el llamado “sinceramiento de deudas tributarias-RESIT”.

En el período 2003-2004, el nuevo Gobierno peruano planteó por enésima vez una reforma fiscal y la misma (como era de esperar en AL, véase *supra*) se identificó con una alteración radical de los textos legislativos, incluyendo el Código Tributario (similar a nuestra Ley General Tributaria).

Teóricamente, en un contexto de recuperación de las variables macroeconómicas, se trataba de incrementar la recaudación mediante la ampliación de las bases tributarias, acabando con la informalidad y dotando de herramientas (obtención de información, en particular) a la SUNAT para la luchar contra la evasión y el contrabando.

También se buscaba mejorar la progresividad del sistema tributario, gravando más a los contribuyentes con mayor capacidad contributiva.

Los resultados no fueron buenos, porque se volvieron a producir amnistías y porque proliferaron los regímenes fiscales especiales (Ley de la Amazonía, los Convenios de Estabilidad Tributaria, etc.), los cuales, con el argumento general de “facilitar la entrada de capitales extranjeros”, favorecieron en muchos casos a grandes contribuyentes y, en especial, a empresas multinacionales (la tributación de la minería en Perú es de las más bajas del mundo), sin considerar una posible actualización de las regalías, al hilo de la evolución de los precios de las materias primas minerales en los mercados de exportación.

La informalidad, por otro lado, siguió sin entrar en la red tributaria (ello a pesar de que, normativamente, el sistema informativo de la SUNAT está bien regulado y es poderosa su informática⁸⁶) y la inequidad de la carga tributaria se agudizó.

En estos últimos años el recaudo fiscal ha aumentado (13,8% de presión tributaria absoluta en el año 2005). Pero ello se ha debido más a los aumentos del PIB y la estabilidad de los “fundamentales”, así como a una mayor continuidad entre los directivos medios de la SUNAT, que a la convicción de que tanto el modelo fiscal como la actuación de la AT peruana sean eficaces y eficientes.

Por otra parte, a pesar de una “descentralización” prometida desde el 2002, el sistema tributario local en Perú es muy arcaico y carece de posibilidades de dotar de una auténtica autonomía financiera a las entidades locales⁸⁷.

Respecto a la equidad del sistema tributario peruano, tampoco sus estándares son apreciables. Por poner un ejemplo, el Impuesto sobre la Renta que recae sobre las

86 Otra cosa es la recaudación, donde los problemas son muy graves.

87 Como curiosidad significativa, en Perú existe como gravamen local un “impuesto de alcabala” que, en realidad, es una exacción local sobre las transmisiones de bienes, claramente ineficiente y, además, muy arduo de controlar. En realidad, los recursos locales vienen de un recargo del 2% sobre el IGV denominado “Impuesto de Promoción Municipal” y de los gravámenes prediales y vehiculares, lo que supone una tasa efectiva del IVA del 19% en Perú, muy elevada para los parámetros de la zona.

personas naturales apenas supuso el 1,29% del PIB en 2005⁸⁸ y de todas las fuentes de renta gravadas legalmente⁸⁹, la denominada “quinta categoría de rentas” generó el 0,92%; por el contrario, se estima que el 87% de la recaudación por este concepto proviene de rentas salariales.

C) ¿Hacia una nueva reforma fiscal? Contexto y características

No es de extrañar que en este contexto, económicamente positivo⁹⁰ en el plano de los “fundamentales”, el nuevo Gobierno de Alan García haya prometido una reforma fiscal integral, a partir de una fuerte crítica del sistema vigente. Aunque todavía se desconocen sus lineamientos, sí es posible formular algunas consideraciones generales al respecto:

El sistema tributario peruano ha fracasado en todos los frentes (suficiencia, equidad, flexibilidad, etc.), no porque su legislación tributaria sea técnicamente defectuosa; en general, la redacción, los principios y la técnica jurídica de las leyes y disposiciones de carácter secundario son acertadas.

La SUNAT, a pesar de sus defectos, incluye colectivos de funcionarios bien preparados, dispone de buenos medios normativos e informáticos para obtener información y datos con relevancia tributaria y ha incorporado sistemas de obtención de recursos (gravámenes extraordinarios, tipo ITF; retenciones sobre determinadas categorías de rentas, percepciones en el IGV, etc.), cuyo desarrollo, adecuadamente aplicado, puede generar sustanciosas deudas tributarias y reducir el fraude; de hecho, la utilización del ITF como fuente de datos para el IRPF está incorporando nuevos y significativos datos sobre las rentas no declaradas y los obligados tributarios que las perciben.

Asimismo, la SUNAT se plantea temas de vanguardia como, por ejemplo, la configuración de un área de administración internacional que dé respuesta a la integración de la economía peruana en el contexto de globalización económica en el cual vivimos⁹¹, lo que revela una significativa modernidad y ansias de mejora organizativa. Entonces, ¿cuáles son los problemas?

88 En cambio, en el mismo año la imposición sobre las personas jurídicas alcanzó el 2,85% sobre el PIB.

89 Muchas de las ganancias de capital, en particular las derivadas de las transmisiones de valores, están legalmente exoneradas de gravamen.

90 En el segundo trimestre del 2006, el PIB en Perú se ha elevado un 6,2%, según *The Economist*.

91 Perú, miembro de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), dispone de muy pocos convenios de doble tributación (al margen de la conocida como Decisión 578 de la CAN), pero es consciente de que esta circunstancia coloca al país en situaciones de inferioridad para atraer determinada inversión extranjera, sobre todo si se compara con su competidor inmediato, Chile, país que cuenta con un excelente equipo negociador de los precitados convenios.

- La proliferación y repetición de las amnistías fiscales y medidas similares.

Todos los obligados tributarios peruanos, en especial los de mayor capacidad económica, “esperan”, antes de cumplir sus obligaciones fiscales, la nueva condonación de deudas tributarias o medidas parejas (fraccionamientos), por lo que la capacidad de recaudar voluntariamente ha disminuido enormemente. Teniendo en cuenta que la recaudación ejecutiva, por sí misma, es muy costosa y, por ello, ineficiente, se minoran enormemente la capacidad de la SUNAT para asegurar el recaudo y estabilizarlo.

Estos mecanismos deterioran enormemente la confianza en el sistema fiscal, reducen la moral de los funcionarios de la SUNAT encargados de la fiscalización y generan una percepción social de inaplicación efectiva de los tributos, perdiendo éstos su carácter coactivo.

- La proliferación de beneficios tributarios.

Beneficios como la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, convenios de estabilidad tributaria, reevaluación de activos, etc. Su problema no sólo es la pérdida directa de recaudación que producen (se ha evaluado en el 2,24% del PIB en el año 2005, es decir, prácticamente el doble de los ingresos obtenidos por el IRPF), sino su complejidad, los costes de gestión que conllevan y la inequidad de los mismos a los ojos de la sociedad peruana, a cuyo entender o bien benefician a las empresas extranjeras (mineras, sector eléctrico, etc.) o bien actúan a favor de grupos oligárquicos (grandes latifundistas).

Esta inequidad es todavía más palpable, si tenemos en cuenta que se calcula una presión tributaria efectiva del 3% sobre las rentas de grandes proyectos mineros que han obtenido márgenes de beneficio sustanciosos durante los últimos años de aumento desorbitado de los precios de su mena (cobre, oro, plomo, etc.).

- La incapacidad para integrar a la “informalidad” en el seno de la obligación tributaria ordinaria y el reducido número de contribuyentes que pagan, regularmente, los impuestos.

Existen complejas razones para ello: desde el elevado “tramo de inafectación” del IRPF, con lo que sólo el 15% de los asalariados pagan el Impuesto sobre la Renta (es decir, ni siquiera es objeto de ingreso la renta de más fácil control e ingreso, vía retenciones), hasta el fracaso del Régimen Único Simplificado (RUS) como instrumento para gravar en renta e IVA a los pequeños empresarios.

La informalidad alcanza al 58% del PIB peruano, según estadísticas comúnmente aceptadas, lo que manifiesta que sin tratar este problema en el marco de cualquier reforma fiscal y sin resolverlo, no tiene sentido hablar de esta última.

- El deterioro de la imagen de la AT peruana.

La pérdida de eficacia/eficiencia de la SUNAT se debe a factores muy diversos: la rotación en los cargos directivos, la ausencia de estabilidad en los trabajadores, la politización en los accesos, la arbitrariedad en las designaciones⁹², etc.

La inequidad en la aplicación del sistema fiscal y el elevadísimo fraude, que conducen a la resistencia al Fisco, pues los ciudadanos de mayor capacidad económica no aportan a la recaudación en proporción a aquélla.

Es más, en Perú existe el convencimiento de que la mejora macroeconómica de los últimos cuatro años no se ha traducido en mayor cohesión social, sino, por el contrario, han sido las empresas transnacionales y determinados colectivos urbanos y de clase alta los que han logrado tales beneficios; por el contrario, la situación de la población campesina y “chola” del interior, así como la que habita en los poblados de chabolas del cinturón de Lima, no ha visto impulsado un ápice su nivel de vida, ni ha recibido provisión alguna de bienes o servicios públicos por parte del Gobierno.

- La ausencia de cohesión social.

Esto explica en gran parte los resultados de las últimas elecciones presidenciales y, asimismo, convierte en absurda cualquier reforma impositiva que no altere la distribución de los recursos del Estado peruano a favor de los sectores desfavorecidos, pues no se sienten “ciudadanos” y, por lo tanto, no puede forzárselos a ser “obligados tributarios”.

- La existencia del secreto bancario.

D) Recomendaciones y propuestas

Además de poder aplicarse en el Perú muchas de las recomendaciones generales sobre reformas fiscales en AL que ya hemos enunciado con anterioridad, podemos sintéticamente enunciar las siguientes:

92 O la discriminación por razón de género: recientemente un directivo de la SUNAT tuvo que abandonar el cargo por razón de sus preferencias sexuales.

- La primera de ellas es no efectuar ninguna reforma tributaria sin que, previamente, se haya devuelto a la SUNAT la profesionalidad, el prestigio y la capacidad gerencial que tuvo en sus orígenes. Sin que la AT encargada de aplicar cualquier reforma sea, nuevamente, dotada de “moral” y de prestigio hacia los ciudadanos, la reforma fiscal fracasará.

Por eso, las propuestas del presidente Alan García de “reformular radicalmente” el Código Tributario y los gravámenes que componen el sistema tributario peruano, llegando a calificar el vigente como “una desgracia nacional”, nos parecen precipitadas, propagandísticas y, por enésima vez, confunden el cambio tributario con la normatividad, con el papel y las formas.

- En segundo término, el mensaje reformador tiene que alterarse: no se trata de cambiar la ley tributaria porque sí o porque el sistema fiscal peruano no esté cumpliendo sus objetivos, sino de implementar efectivamente el sistema tributario y cumplir sus principios, pasarlo del papel de la gaceta a la realidad. Por ello, si como pretende Alan García, se han de alterar las pautas de distribución de los recursos del Estado peruano, resulta óptimo en el marco de esa alteración de políticas públicas introducir correlativamente las modificaciones en los ingresos públicos.

Es imprescindible crear previamente el apoyo social a la política de reforma tributaria y ésta (modificar las políticas públicas) es la única manera de lograrlo.

Para obtener tal apoyo, pueden, en principio, aplicarse tres medidas (además del imprescindible reforzamiento de la gestión tributaria⁹³):

- a) Rechazar inmediatamente y para un futuro a medio plazo cualquier disposición que contemple una amnistía fiscal o norma asimilada.

93 Por ejemplo, una de las causas del fracaso del RUS para integrar en el modelo tributario legal a la informalidad es que la SUNAT ha concentrado recursos de fiscalización y gestión sobre los grandes contribuyentes, asegurándose la recaudación y, de paso, eludiendo las críticas sociales, al estar muchos de ellos controlados por empresas extranjeras; olvidando las inspecciones rápidas, el control en los mercados de vendedores ambulantes, la visitas a minoristas, bares y comercios, etc., donde se concentra la marginalidad y donde se podrían derivar la sensación de control y la posibilidad de obtener información para incrementar los recaudos.

Además, esta política, practicada en los orígenes de la SUNAT, dio buenos resultados, aunque obviamente tuvo críticas políticas, *ergo* puede retomarse ahora, junto con una “política de reforma tributaria” que conciencie del papel antievasor de estas actuaciones y un cambio radical en la distribución del gasto público que demuestre el carácter social del nuevo Gobierno.

- b) Revisar los beneficios tributarios y aumentar la carga fiscal sobre la minería y determinados sectores económicos en manos de transnacionales, pero de manera legal, de acuerdo con los representantes de tales entidades y con la correspondiente autorización parlamentaria, no como se está haciendo hasta la fecha: mediante regularizaciones constantes por parte de la SUNAT, auténticas inspecciones permanentes, y otras actuaciones poco “ortodoxas”, las cuales generan incertidumbre e inseguridad jurídica, acrecientan la resistencia de los sujetos pasivos y, a la vez, favorecen la arbitrariedad de los funcionarios encargados de ellas.

Los sectores económicos más beneficiados en los últimos años y cuyas materias primas tienen precios crecientes en los mercados internacionales deben ver aumentada su carga tributaria legalmente y tras un consenso con los mismos, revisando los nefastos convenios de estabilidad tributaria.

En este sentido, cabe indicar que, advertidos de la situación y ante la presión social que se está produciendo sobre las mismas (junto, no lo olvidemos, el temor a un posible “efecto demostración” derivado de las actuaciones en Bolivia sobre las empresas extranjeras dedicadas a la explotación de hidrocarburos), las empresas extranjeras que controlan la minería en Perú, cubiertas por convenios de estabilidad firmados en los años noventa, que impiden una subida de la carga tributaria sobre las mismas adecuada a sus ganancias, parecen dispuestas a “donar” al Estado peruano unos 500 millones de dólares.

En nuestra opinión, este tipo de técnica heterodoxa de fiscalidad no es aceptable, no sólo porque rompe con uno de los sacrosantos principios de la imposición moderna: el principio de legalidad, consagrado en el Código Tributario peruano, sino porque genera inseguridad, oculta la real naturaleza de tal “donativo”, lo convierte en graciable y extraordinario, con un puro carácter coyuntural, y permite futuras arbitrariedades por ambas partes.

- c) De lo que se trata es de impedir que la capacidad económica de estas empresas (renta, beneficios, etc.) no tribute adecuadamente y en un marco de consenso social⁹⁴. Para ello existen técnicas tributarias conocidas y aceptadas en el Derecho tributario, los denominados *winfall tax*⁹⁵, los cuales permitirán recuperar parte de los ingresos extraordinarios no gravados de estas actividades mineras,

94 Se estima que, en la actualidad, las empresas mineras están pagando realmente un 3,75% de sus beneficios.

95 Que han sido aplicados recientemente en países paradigmas del dogma liberal como es el Reino Unido, es decir, son “ortodoxos”.

obtener recursos para que el Estado peruano pueda atender labores sociales e inversiones en las zonas más desfavorecidas (prácticamente, todo el país, excepto la costa alrededor de Lima). Estos métodos son legales, propios de un Estado de derecho, impiden la arbitrariedad, minoran las posibilidades de corrupción en manos de funcionarios públicos poco probos, facilitan la seguridad jurídica y pueden lograr el consenso tanto con la inversión extranjera (que sigue siendo muy necesaria) como con la población del Perú, insatisfecha con razón por una situación que no permite gravar tales rentas extraordinarias.

Tales disposiciones acabarán con la sensación que tienen ahora estas empresas de “persecución”, vía fiscalizaciones continuadas y, además, en el supuesto de que los precios de los productos de exportación bajasen, no supondrían cargas fiscales excesivas para el inversionista.

Por último, y es muy importante, las conversaciones con estas empresas y las instituciones que las representan, en las cuales ha de participar inexorablemente la SUNAT, pueden servir de entrenamiento y campo de pruebas para el futuro pacto fiscal.

Deben, pues, aplicarse inmediatamente medidas que potencien la generalidad y la equidad tributaria: extensión del IGV a los servicios de forma general y mejoras en su sistema de deducciones, lo cual puede conllevar, incluso, una minoración de la alícuota general de gravamen; adaptación a la subida de precios en las bases imponibles de determinados impuestos sobre el consumo e integración de las ganancias de capital en el IRPF, junto con una revisión del “mínimo de inafectación”.

Sólo tras adoptar estas disposiciones –y mientras se refuerza la capacidad gerencial de la SUNAT, se consigue el apoyo social a la reordenación de los gastos públicos y se conforma un consenso social– puede darse el paso hacia una reforma tributaria integral, tanto para el Estado central como para los entes territoriales.

Y esta “segunda fase”, no lo olvidemos, necesita previamente de una estrategia clara, de un convencimiento por parte de las unidades de la propia SUNAT respecto a su capacidad para ejecutar la misma y de una clara y consensuada “política de reforma fiscal”.

6.2 México

A) Introducción

México presenta un claro ejemplo de fracaso de su sistema fiscal, pues su nivel de presión tributaria (aproximadamente el 12% del PIB⁹⁶) imposibilita plenamente al Estado mexicano para cumplir cualquiera de las funciones, siquiera mínimas, que se atribuyen en la ciencia política a las administraciones públicas.

La persistencia en el tiempo de este fracaso revela que el cambio político producido en el ejercicio 2000 (cuando 75 años de Gobierno monolítico del Partido Revolucionario Institucional, PRI, dieron paso a la alternancia, a un Gobierno del Partido de Acción Nacional, PAN, bajo la presidencia de Vicente Fox) no ha producido el cambio paralelo en los comportamientos de la sociedad mexicana, en su modelo económico y en su distribución de la renta.

Piénsese que la presión tributaria de México, medida con estándares OCDE, se mantiene igual en los últimos veinte años, y tras esta cifra se esconde una de las grandes críticas al último sexenio, por el fuerte recorte en las inversiones públicas en la búsqueda desesperada del equilibrio fiscal (la incapacidad del Gobierno, en definitiva, para alterar los rasgos distributivos de la sociedad mexicana, que cuenta con 45 millones de pobres).

Si a esta reducida carga tributaria unimos que gran parte de tales ingresos no pueden calificarse en puridad como “coactivos”, puesto que proceden de un monopolio en manos del propio sujeto activo de la recaudación tributaria, como es Pemex (Petróleos de México), y que, a pesar de la declaración expresa del carácter federal del Estado (“Estados Unidos de México”), las autoridades de los Estados y de los ayuntamientos apenas disponen de recursos propios para funcionar, se comprende que la anemia de las instituciones públicas mexicanas y su incapacidad para hacer frente a cualquier intervención pública sean de todos conocidas y estén detrás del fracaso social del Estado mexicano.

96 El SAT afirma que en el año 2001 la carga tributaria fue del 22% sobre el PIB, pero desglosados estos datos, tenemos que Pemex aportó por sí sola el 5,2%, y que, además, incluye como cargas “no tributarias” hasta otro 5% del PIB, es decir, la presión tributaria coactiva real es del 12%. Los datos de la OCDE, *Revenue Statistics of Country Members*, correspondientes al año 2005, establecen la presión fiscal absoluta en el 19,8% del PIB. Nuevamente entendemos que la cifra mexicana es más elevada de lo que corresponde realmente a una verdadera presión tributaria, por el efecto distorsionador de Pemex, sus impuestos y otros ingresos públicos.

En el plano macroeconómico, si bien México ha visto crecer su PIB durante los últimos años, desde la última crisis (2001), se trata de aumentos modestos, por debajo del 4% interanual, incapaces de hacer frente al crecimiento demográfico (a pesar de la fuerte emigración, legal o ilegal, de casi un millón de mexicanos al año). De ello resulta que el aumento de la renta *per cápita* durante el sexenio ha sido de un pobre 0,2% anual. Su porcentaje de pobreza se sitúa en torno al 40%⁹⁷ (sobre una población de unos 110 millones de habitantes). Los problemas sociales de todo tipo: drogas, violencia urbana, delincuencia e inseguridad, conflictos indígenas, crisis del ejido y del mundo rural empobrecido, emigración ilegal, corrupción generalizada (la famosa “mordida”), etc., son tan conocidos, tan complejos y tan graves que resulta innecesario mencionarlos en un texto de esta naturaleza.

No es de extrañar, en consecuencia, que sólo un 5,4% del PIB mexicano se destine a gasto público, y de éste vaya a gastos sociales un porcentaje mínimo, aunque bajo el Gobierno Fox se han introducido programas específicos de lucha contra la pobreza, cuya acción parece haber logrado algunos resultados positivos⁹⁸, habiendo sido su funcionamiento alabado por entidades como el Banco Mundial.

Resulta evidente que las instituciones públicas en México, salvo excepciones⁹⁹, funcionan mal. No cumplen sus objetivos, la población no tiene confianza en las mismas y, en el plano tributario, el problema mexicano es, sencillamente, que muy pocos pagan impuestos (apenas el 11% de la población activa) y los que cotizan son en su mayor parte asalariados, con ingresos fácilmente controlables. De esta forma, el fracaso del Estado mexicano a la hora de recaudar es, en el fondo, el fracaso de su administración tributaria, el SAT.

B) Administración tributaria mexicana y política fiscal

El Servicio de Administración Tributaria (SAT), como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), creado por decreto presiden-

97 Han existido grandes discusiones en este año, respecto a si este índice ha bajado, como afirmaba el Gobierno de Vicente Fox, o no; en cualquier caso, el volumen absoluto de las personas en esta situación resulta apabullante.

98 Estos programas, recomendados por el Banco Mundial, y desarrollados en varios Estados del mundo, suponen que se subvencionan familias pobres, pero condicionando esa subvención a que los hijos acudan a la escuela o a la realización de ciertos trabajos sociales en el municipio donde residen.

99 Por poner un ejemplo, a pesar de las críticas del candidato perdedor, una de las circunstancias que explica el cambio democrático en México, desde el dinosaurio PRI hacia el triunfo del PAN, es el papel de exquisita neutralidad y buen funcionamiento técnico que ha jugado en el seguimiento y control de las elecciones el Instituto Federal Electoral.

cial de 30 de junio de 1997, con el carácter de autoridad fiscal, contempla entre sus misiones las clásicas de una AT moderna: recaudar impuestos y contribuciones, aplicar correctamente la legislación tributaria, promover la eficiencia en la AT y lograr el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones derivadas de la legislación.

Su estructura funcional (rompiendo con la clásica e ineficiente división por impuestos) y territorial resulta ser, en apariencia, correcta; por otro lado, el SAT ha realizado en los últimos ejercicios importantes dotaciones de medios informáticos y diversas experiencias de modernización gestora, en el marco del llamado proyecto e-México.

Se afirma haber realizado importantes avances en la lucha contra el fraude fiscal, incrementando sus acciones de fiscalización, la depuración de censos, la normalización del delito fiscal, etc.

Tampoco parece estar desprovisto de personal, pues sus aproximadamente 30.000 trabajadores se enfrentan a unos 22 millones de contribuyentes (cifra raquítica, si se compara con la población total del país).

Por último, existe el convencimiento generalizado entre los contribuyentes de que, en los últimos años, ha mejorado su funcionamiento, la calidad y profesionalidad de sus trabajadores y se ha eliminado la corrupción, aunque, por el contrario, esta última sigue siendo muy relevante en las AA TT de los Estados federados y en los entes locales.

Sin embargo, con independencia de los problemas planteados por el sistema legislativo fiscal mexicano, lo cierto es que la incapacidad mostrada para recaudar se debe a la existencia de fallos estructurales en el SAT:

- El primer fallo es que el Censo de Obligados Tributarios mexicanos es muy deficiente: obtiene sus informaciones de varias fuentes (recibos de luz, teléfonos, altas de los propios contribuyentes, etc.); es rígido en los campos que lo forman (lo cual conduce, por ejemplo, a que los contribuyentes reciban notificaciones con pequeños errores, dificultándose la identificación y control de los mismos); no cruza automáticamente su información con otras fuentes de datos, incluso públicas (por poner un ejemplo, no hay intercambio de información con la seguridad social). No depura ni los obligados tributarios, ni los datos contenidos sobre ellos y, por el contrario, destina enormes esfuerzos al control de aspectos muy puntuales o de escasa relevancia.

- En segundo lugar, en México no está profesionalizada la carrera en el seno del SAT y los criterios de acceso, promoción, atribución de funciones y salida de la profesión, aunque han mejorado¹⁰⁰ respecto de años anteriores.
- Existe una gran diferencia entre las diferentes áreas de gestión del SAT: el área encargada de los asuntos internacionales (maquiladoras, acuerdos de precios anticipados, resoluciones administrativas, precios de transferencia, etc.), el área de grandes contribuyentes (donde puede asegurarse que la AT mexicana está en los estándares medios internacionales¹⁰¹) y otras áreas del SAT encargadas de cuestiones transversales (por ejemplo, sistemas, normatividad, etc.) o de la gestión de los pequeños y medianos contribuyentes.

En suma, la calidad, eficacia y eficiencia de los servicios generales del SAT y de las unidades vinculadas a los obligados tributarios residentes deja mucho que desear. Pero donde se sustenta el grueso del recaudo es precisamente en todas las áreas del SAT destinadas a la administración general (la dedicada al censo, identificación, fiscalización y seguimiento de los residentes, declaraciones, fiscalización de gabinete, recursos humanos...). Tanto estas como las administraciones locales son, sin ningún género de dudas, manifiestamente mejorables. Incluso la corrupción no ha desaparecido de la práctica diaria de las mismas.

Baste con indicar que en noviembre de 2003 el censo de contribuyentes era sólo de 7.747.326 “localizados”, afirmándose como “no localizados” la increíble cifra de 1.659.819; que entre los “localizados” se han detectado empresas en liquidación y personas fallecidas; que sobre el total de impagados, la recaudación ejecutiva apenas consigue cobrar anualmente el 0,2%. Y así sucesivamente. Aunque en los últimos ejercicios se han realizado enormes esfuerzos por ampliar el censo (afirman disponer actualmente de 22 millones), la calidad del mismo sigue dejando mucho que desear.

- Otra debilidad del SAT es el número de sus funcionarios: unos 30.000 (reducidos por el Gobierno de Fox por razones de “austeridad presupuestaria”); es muy escaso para el volumen poblacional de México (aunque no tanto para gestionar a la cuantía de contribuyentes “efectivos”). Agrava el problema que muchos de sus efectivos carecen de profesionalización, pues aproximadamente el 60% es

100 Antes, en cada sexenio, incluso bajo la égida del mismo partido, el PRI, prácticamente, en todo el SAT se producían las cesantías de los empleados públicos, renovándose el personal de manera generalizada.

101 Por ejemplo, en materia de APA se llegaron a realizar unas 2.000, sin duda, el mayor número de procedimientos de esta naturaleza que se conoce en el Derecho internacional tributario.

de confianza. Y la calidad, compromiso, independencia y falta de corrupción de sus funcionarios “base” deja mucho que desear. Además, los instrumentos propios de una AT moderna simplemente no funcionan, empezando por el censo: el Censo de Obligados Tributarios, como hemos indicado anteriormente, es muy reducido y no está depurado, como pone de manifiesto la carencia de algo tan básico como la identificación de los potenciales contribuyentes.

- Los procedimientos de fiscalización, si están realizados por funcionarios locales, conllevan grandes posibilidades de corrupción, al no planificarse, no operar instrumentos de control, permitir interpretaciones prácticamente subjetivas de la norma y existir grandes restricciones para acceder a datos bancarios y financieros de los contribuyentes. Puede decirse que en México no funciona bien ninguno de los instrumentos propios de una AT moderna.
- En lo que hace referencia al sistema legal, también se acumulan los problemas: el Impuesto sobre la Renta de las Sociedades, en la práctica, opera solamente sobre algunas grandes empresas (los grandes contribuyentes son unos 13.000), mientras que para las pymes funciona, en realidad, el Impuesto al Activo, un tributo “mínimo”, presuntivo, sin atención a la realidad económica, prácticamente censal, demostrando la incapacidad del SAT para controlar los beneficios empresariales.
- El IVA mexicano funciona con criterio de caja y la imposición sobre el beneficio empresarial sobre la base del criterio de devengo.
- Respecto al IRPF, las rentas no salariales de las personas físicas carecen de control efectivo; por su parte, el Impuesto sobre el Volumen de Ventas, el IVA mexicano, tiene un ámbito de sujeción muy reducida, diversas alícuotas de exacción¹⁰², incluye grandes exenciones, tasa 0%, sus regímenes especiales no funcionan y, en cuanto a la imposición selectiva al consumo (Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Impuesto sobre Automóviles Nuevos), vive en el arcaísmo normativo y gestor, además de sufrir fuertemente los efectos del contrabando.

En resumen, la regresividad en la distribución de los impuestos es parecida a la del resto de los Estados iberoamericanos: la mayoría de los ingresos proceden de la

102 Con particularidades tan difíciles de gestionar y de controlar como es la existencia de una tasa del 10% para las zonas fronterizas con los EE UU, lo que supone fraccionar territorialmente un gravamen sobre el consumo general y, en el fondo, hacer inviable la lucha contra el fraude, especialmente en la prestación de servicios. Por otro lado, el régimen fiscal especial de las “maquiladoras” contiene claros componentes de subvención tributaria, se ha ampliado a empresas que poco tienen que ver con la idea clásica de maquila, es muy arduo de gestionar, contiene normas *safe harbour*, etc.

imposición sobre el consumo (el IVA supera el 30% y la imposición selectiva se aproxima al 20%) y de unos pocos contribuyentes, sobretudo los grandes contribuyentes; el SAT es incapaz de lograr el cumplimiento voluntario de los ciudadanos y de las pymes, para no hablar de los informales, que suponen aproximadamente el 40% del PIB.

C) Algunas notas sobre la reforma fiscal en México

Los problemas fiscales en México son enormes y no es fácil solucionarlos, ni en el corto plazo, ni con reformas fiscales integrales que se limiten a cambios en la legislación (lo cual no es extraño porque el problema del desarrollo e institucionalización en México es muy complejo), requiriéndose combinaciones de varios aspectos: administrativos, institucionales, legislativos y políticos, e integrando la reforma tributaria en una reflexión general sobre el papel del Estado en el México del siglo XXI¹⁰³.

Hay que dejar claro que no se puede disociar la reforma fiscal de la reforma del Estado mexicano. Aquí es todavía más contundente que en otros países de la región nuestra tesis de que si la sociedad no está convencida de que sus tributos se destinan adecuadamente a atender las necesidades públicas, los resultados, sea de una modificación legislativa, sea de una modernización de una AT, no serán muy positivos¹⁰⁴.

Ello supone que en México, tras lograr la alternancia democrática después de 75 años de Gobiernos ininterrumpidos del PRI, es preciso un proceso complejo, continuado y consistente de “institucionalización” (*institution building*), modernización de todas las instituciones públicas y del aparato del Estado y de buena gobernanza, siendo una parte importante de este proceso la reforma impositiva.

Tal proceso debe tener el respaldo de la mayoría del país y de sus representantes políticos. Tal consenso no existe, como demostró el fracaso de la reforma impositiva de 2004 y actualmente los enfrentamientos entre el partido ganador de las elecciones presidenciales (PAN) y el opositor (la coalición “Por el Bien de Todos”, integrada fundamentalmente por el partido PRD¹⁰⁵), pues el líder de este último se negó a reconocer una derrota electoral, avalada tanto por los observadores internacionales como

103 Esta opinión sobre la necesidad de reformar el Estado mexicano es compartida ampliamente por diversos círculos intelectuales mexicanos, por ejemplo, los vinculados a la revista *Nexus*.

104 Sánchez Rebolledo, Adolfo (2006), ¿Qué país nos deja Fox? Los claroscuros del Gobierno del cambio. Norma Actualidad, Instituto de Estudios para la Transición Democrática, Tlalnepantla, Estado de México.

105 Junto con fenómenos como las fuertes crisis sociales y políticas de Estados federados como Tabasco y Oaxaca.

por los propios organismos encargados de la pureza electoral en México. México vive horas críticas para la continuidad del proceso democrático. Y este proceso sólo se salvaguarda si, en elecciones libres y justas, el pueblo decide mediante voto mayoritario el partido y la persona que dirigirá sus destinos, especialmente, en un país donde el presidente y el ejecutivo disponen de grandes poderes para actuar sobre la realidad socioeconómica.

En estas condiciones es realmente utópico proponer una reforma fiscal, pues sería inmediatamente contestada por el grupo opositor, imposibilitando su aceptación por los obligados tributarios y generando una gran resistencia, sobre todo, si tenemos en cuenta que la reforma debe, inexorablemente, aumentar los ingresos del Estado, por lo que los argumentos contra la misma están servidos y son de fácil utilización por los grupos opositores.

Si a esto unimos que el PAN pretende introducir en el ámbito de la imposición moderna propuestas reformadoras poco adaptadas a la realidad mexicana (se ha llegado a hablar de la implantación de un “impuesto lineal sobre la renta”), no conviene ser optimista sobre la posibilidad de una reforma tributaria a corto plazo que logre un consenso social suficiente, pudiendo reproducirse los problemas que imposibilitaron los cambios del 2004.

Sin embargo, esta situación no puede impedir ni menoscabar la continuidad de algunos cambios administrativos, imprescindibles para lograr que el SAT funcione adecuadamente, los cuales servirían de base para una indudable mejora del sistema fiscal mexicano. En particular:

- Profesionalizar totalmente el personal del SAT e introducir criterios objetivos de acceso, promoción, carrera administrativa, remoción, etc. La idea del denominado “servicio fiscal de carrera”, previsto desde 1997, debe aplicarse efectivamente, aprovechando para alterar la política de recursos humanos del SAT.
- El sistema de entrada de datos en noviembre de 2006, la creación de los censos de contribuyentes y la atribución del número de identificación del contribuyente (RFC) supone un cambio significativo mediante plataformas informáticas, mayor flexibilidad en los campos, cruce de datos con otros organismos públicos (catastro, IMSS, registro de inversiones, etc.). Acciones como aprovechar la entrada en vigor de la denominada “Plataforma Integral” para lograr un censo de obligados tributarios amplio, depurado y operativo; acabar con el fraccionamiento en las bases de datos con las cuales opera el SAT e iniciar un masivo cruce de datos entre diferentes fuentes de información, aprovechando tal cruce

para, seguidamente, iniciar fiscalizaciones masivas a partir de las incoherencias detectadas, constituirán un gran avance en la aplicación del sistema fiscal mexicano, sin necesidad de modificaciones normativas apreciables, más allá de las cuestiones de procedimiento y de forma que se integren en las correspondientes “misceláneas fiscales”.

- Se precisa una reforma en la dotación, funcionamiento y resultados de las unidades administrativas del SAT que peores resultados están dando (recaudación, por ejemplo). Asimismo, todo el sistema informático necesita un replanteamiento operativo.
- Se ha de potenciar la corresponsabilidad fiscal de los Estados mexicanos y sus entidades locales, impulsando el modelo de convenios ya firmados con el SAT, pero controlando la aplicación de este proceso descentralizador y, sobre todo, evitando la reaparición de signos de corruptela en las actuaciones locales.
- Se necesita una reforma radical para el sistema aduanero mexicano, que está plagado de corrupción, con un bajo índice recaudatorio para su potencialidad, in-comunicado en todos los órdenes con los aspectos tributarios del SAT e incapaz de controlar el contrabando.

Estas medidas administrativas contarán, sin duda, con el respaldo general de la población, pero con la resistencia de los trabajadores denominados “sindicalizados” en el seno del SAT, cuyos conocimientos fiscales son, en general, muy reducidos y cuya productividad deja mucho que desear; asimismo, obtendrán aumentos de recaudación rápida sin excesivo coste gestor y reforzarán el consenso social relativo a la necesidad y oportunidad de una reforma fiscal más profunda.

Esta reforma fiscal podría sustentarse perfectamente en los cambios orgánicos arriba enunciados y la convicción de que “las posibilidades de recaudar mayores ingresos fiscales en buena medida están determinadas por la eficiencia, eficacia, honestidad y transparencia de la acción pública. Por la forma en que se ejecuta el gasto público. Por la calidad de los bienes y servicios que el Gobierno proporciona a la sociedad...”¹⁰⁶. Esta idea, junto con la creciente convicción de que no puede haber Estado mexicano sin recursos, formaría el cultivo social de un apoyo a una reforma legislativa similar a la del año 2004, centrada en el IVA, para resolver su bajísimo índice de productividad (apenas un 20%, incluyendo en esta pobre cifra a las aduanas) y ampliada a cuatro frentes:

106 Tello, Carlos. *Política Económica: Finanzas Públicas*, en Cordera Campos, Rolando (2006), *La globalización de México: opciones y contradicciones*. Universidad Autónoma Nacional de México, México D.F., 121.

- Reforma de la imposición sobre la renta para gravar fuentes de renta que no sean exclusivamente los salarios.
- Modificaciones en el seno de los múltiples incentivos fiscales que “horadan” materialmente el sistema tributario mexicano.
- Reducción de los subsidios que existen sobre bienes y servicios proporcionados por empresas “parapúblicas”.
- Alteración del sistema aduanero y su funcionamiento.

7. Conclusiones generales

Nuestro informe parte de la ineludible necesidad de una reforma fiscal en AL para configurar un Estado con mayores recursos, susceptibles de utilizarse al servicio de una nueva política de desarrollo sostenible, virtuosa y en el marco de una acción social pública. Ello propiciaría la creación de un mercado interior y unas clases medias que reduzcan los desequilibrios del sistema de desarrollo actual de AL, refuercen el crecimiento de sus economías y estabilicen las sociedades de la zona. A la vez se obtendría una mayor calidad en la democracia y en la vida de los ciudadanos de la región.

Este nuevo rol del Estado se construye a partir de un nuevo pacto o convenio social. En este pacto se integra un pacto fiscal, cuyas líneas básicas rompan con las antiguas y tradicionales maneras de entender las reformas tributarias en AL, e introduzca un sistema fiscal en la zona centrado en la suficiencia y la equidad horizontal. Nos posicionamos claramente en la tesis de que lo relevante no es el marco legislativo, sino la aplicación efectiva del sistema fiscal por parte de la AT de cada país.

Las experiencias negativas de las reformas fiscales históricas en AL se sintetizan con una crítica a los proyectos reformadores clásicos, centrada en aspectos como:

- Los modelos tributarios “piensan” en AL como una situación uniforme, lo cual produce la inadaptación de estos modelos a las necesidades y problemas de cada nación iberoamericana.
- Los modelos tributarios de reforma fiscal en AL han sido a menudo “importados”, sin atender a que los problemas y las debilidades de los sistemas fiscales iberoamericanos son distintos a los de Estados Unidos y a los de Europa.

- No se ha buscado el acuerdo social a la hora de implantar un nuevo sistema tributario en AL.

Los objetivos básicos de la reforma fiscal en AL para conseguir mayores recursos tributarios estructurales (hay que aumentar la presión tributaria en AL, excepto en Brasil), son:

- Disminuir la dependencia de los ingresos “paratributarios”, por ejemplo, los derivados del sector petrolífero y conexo (problemas de México, Venezuela...).
- Eliminar la dependencia del Estado de ingresos coyunturales y asistemáticos (impuestos sobre débitos bancarios, estampillas variadas, exacciones parafiscales...).
- Incrementar los sujetos obligados a tributar (integrar a los informales, mejorar los censos, introducir sistemas simplificados...).
- Lo esencial es que la base tributaria (subjettiva/contribuyentes y objetiva/hechos imponibles) se amplíe, no que las tasas de los gravámenes suban.
- Mejorar los procedimientos para hacer efectivos los tributos.
- Reforzar la administración tributaria (en número, en calidad, en formación y en organización). Un punto, en general, muy débil en Iberoamérica.
- Coordinar las diferentes administraciones que gestionan recursos públicos (seguridad social, administraciones territoriales, empresas nacionales del sector petrolífero, etc.).

El nuevo diseño, gestión y aplicación de la reforma fiscal ha de centrarse en:

- Diferenciar entre soluciones estructurales y soluciones coyunturales.
- Poner atención a la aplicación de los tributos y no solamente a la normatividad.
- En el orden sociopolítico es imprescindible explicar y consensuar la reforma al servicio de las políticas de gasto social, de infraestructuras públicas, de formación, etc.
- Conocer los entornos en los cuales se mueve el país y su posicionamiento estratégico. Tener claro desde el principio que la reforma tributaria constituye siempre un proyecto político-estratégico de largo alcance.

- Enmarcar la reforma fiscal en un programa de desarrollo socioeconómico, como una pieza en un engranaje complejo: gasto público, institucionalización, desarrollo, etc.
- Ir del “modelo tributario” al “sistema tributario”. No hay ortodoxias fiscales, sino necesidades de tributos al servicio de políticas públicas.
- Vincular los impuestos a las actuaciones de gasto público (los tributos son instrumentos para lograr finalidades en términos de políticas públicas), cuestión esencial para lograr el apoyo social a las reformas tributarias.
- La modificación legislativa tiene que ir a la par de los cambios en la organización de la administración tributaria, de la implantación de nuevos modelos de aplicación de los tributos y de mayor relación informativa con los contribuyentes. Sin las tres cosas a la vez y de manera coordinada, no puede tener éxito la reforma.

Los contenidos concretos de la reforma fiscal para AL, podemos resumirlos así:

- Pocos tributos de base amplia y gran elasticidad económica. En muchos casos esto supone cerrar “huecos” en los tributos ya vigentes, por ejemplo reducir beneficios fiscales y ampliar los hechos imponibles sometidos a gravamen en el IVA. En contrapartida, en muchos supuestos se debe “podar” el sistema tributario de gravámenes y exacciones parafiscales arcaicas, de escasa recaudación y con propósito coyuntural.
- Medidas para ampliar las bases tributarias (por ejemplo, regímenes simplificados para contribuyentes individuales y, en particular, normativas de gestión para mejoras del RUC, actualización de los NIF/NIT, inspecciones en la calle...).
- Recuperar la imposición directa sobre la renta, tanto en el IRPF como en el Impuesto sobre Sociedades. Reflexionar sobre el carácter “presuntivo” de los impuestos sobre los activos.
- Incrementar la carga tributaria sobre algunos impuestos especiales (mayor elasticidad tributaria, externalidades negativas, subsidios implícitos al consumo...).
- No despreciar *a priori* gravámenes heterodoxos: impuestos sobre las transacciones financieras, gravámenes sobre el patrimonio, etc.

- Transparencia en la aplicación de la reforma y estrechar y fomentar la coordinación con otras administraciones públicas, así como el intercambio de censos, datos e información en general.
- Lo esencial es que la base tributaria (subjética/contribuyentes y objetiva/hechos imposables) se amplíe, no que las tasas de los gravámenes suban.
- Coordinar las diferentes administraciones que gestionan recursos públicos (seguridad social, administraciones territoriales, empresas nacionales del sector petrolífero, etc.).
- Seguimiento y documentación de la reforma. Una vez iniciada, debe existir el convencimiento de que es un proceso complejo, que necesita de tiempo, evaluación, autocrítica y correcciones, conservando el apoyo social a la misma. Desgraciadamente se olvida que el “impulso” de la reforma tributaria no puede extinguirse apenas los textos legislativos hayan entrado en vigor.

Bibliografía

Anuario Estadístico de América Latina y el Caribe (varios años), Santiago de Chile, CEPAL, Naciones Unidas.

Balance preliminar de las economías de América Latina y el Caribe (varios años), Santiago de Chile, CEPAL, Naciones Unidas.

Bird, Richard, y Casanegra de Jantscher, Milka (1992), *Improving Tax Administration in Developing Countries*. Washington, IMF.

Camacho Sandoval, Marco (31 de mayo de 2006), *Progresividad del Impuesto sobre la Renta: 2000-2004*. Memoria presentada a la 2ª edición 2004-2006 de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública.

CEPAL, *Panorama Social de América Latina* (varios años), Santiago de Chile, Naciones Unidas.

Comisión Europea. *La Unión Europea, América Latina y el Caribe: una asociación estratégica* (2006), Oficina de Publicaciones de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 23-4.

Commission of the European Communities, *Report from the Commission on European Governance* (2002).

Consejo Económico y Social Europeo (CESE), *Cohesión social en América Latina y el Caribe* (18 de febrero de 2004), dossier REX/15, doc. n° 1479, 4.

Díaz Yubero, Fernando (2005), *Administración Tributaria y sistema fiscal en América Latina*. *Revista de Derecho Fiscal*, Universidad Externado de Colombia, Departamento de Derecho Tributario, n° 3, 18.

Enrique Silva, Jacksen (2006), *El Impuesto sobre el Valor Agregado en Venezuela, su régimen de retenciones y los principios constitucionales que rigen la tributación del país*, Memoria presentada a la 2ª edición 2004-2006 de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública.

Government Finance Statistics Yearbook (2001), OCDE, París.

Informe sobre desarrollo humano (2005), PNUD, Ginebra.

Políticas de reforma fiscal en América Latina desde la perspectiva española

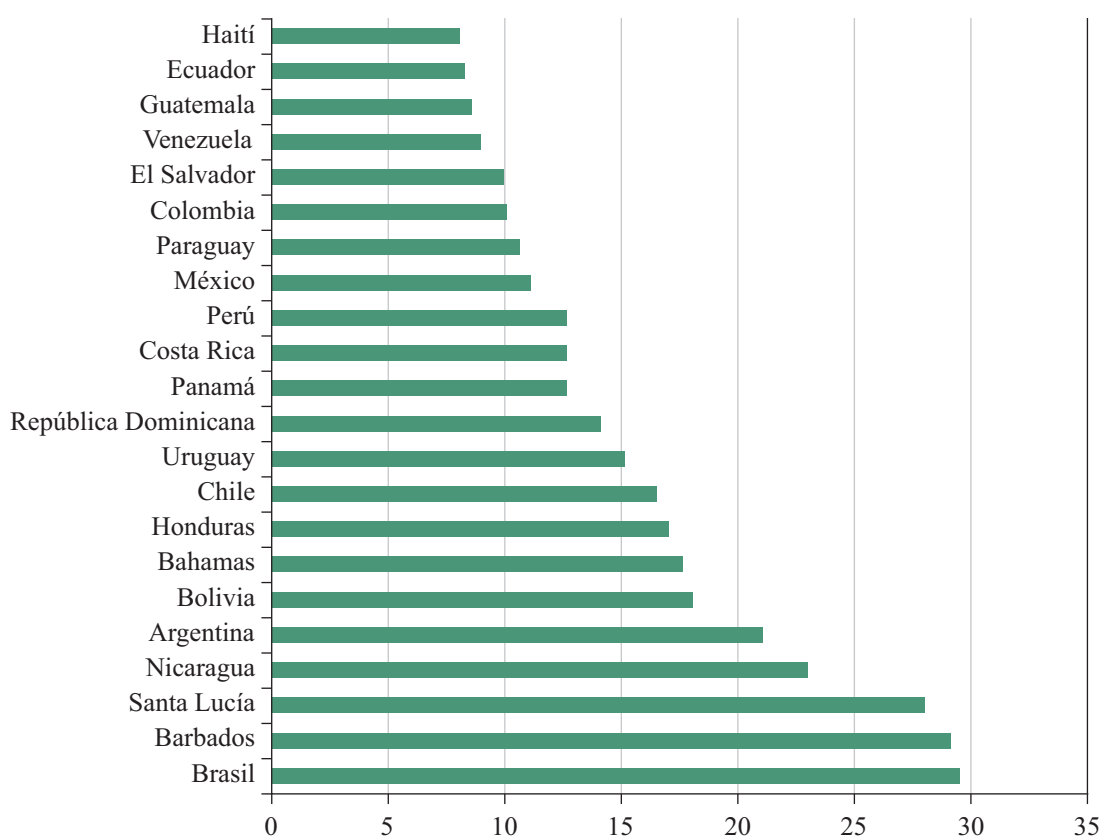
- Murayama Ciro, México 2000-2006: la economía estancada, en Sánchez Rebolledo, Adolfo (2006), ¿Qué país nos deja Fox? Los claroscuros del Gobierno del cambio. *Norma Actualidad*, Instituto de Estudios para la Transición Democrática, Tlalnepantla, Estado de México, 105-32.
- Nin Novoa, Rodolfo (2006), Estado de bienestar y cohesión social: una visión desde ALC, en Unión Europea y América Latina: retos comunes para la cohesión social. Debate de expertos, Fundación Alternativas, Seminarios y Jornadas, n ° 23.
- Revenue Statistics of Country Members (2006), OCDE, París.
- Revenue Service and some of its implications en Policy. Issues and Actors, vol. 16, n ° 2, Centre for Policy Studies, Johannesburg.
- Sánchez Rebolledo, Adolfo (2006), ¿Qué país nos deja Fox? Los claroscuros del Gobierno del cambio. *Norma Actualidad*, Instituto de Estudios para la Transición Democrática, Tlalnepantla, Estado de México.
- Smith, Laïla (abril de 2003), The power of politics: The performance of the South African Revenue Service and some of its implications en Policy. *Issues and Actors*, vol. 16 n ° 2, Centre for Policy Studies, Johannesburg
- Steinberg, Federico (2006), Propuestas para la cohesión social eurolatinoamericana. Fundación Alternativas, Opex, Documento de Trabajo 1/2006.
- Tax Policy Studies. Tax Burdens. *Alternative Measures*, n ° 2 (2000), París.
- Tello, Carlos. Política Económica: Finanzas Públicas, en Cordera Campos, Rolando (2006), La globalización de México: opciones y contradicciones. Universidad Autónoma Nacional de México, México D.F., 111-2 y 121.
- Temprano Arroyo, Heliodoro (2002), Latin America's integration processes in the light of the EU's experiency with EMU. European Economy. *Economic Papers*, número 173, http://europa.eu.int/comm/economy_finance.
- Troncoso, Richard C. (2006), Análisis del Sistema Tributario de la República Dominicana. Impacto en las Recaudaciones de las Reformas Tributarias 2000 y 2004. Memoria presentada a la 2ª edición de la Maestría 2004-2006.

Legislación citada

- Proyecto de Ley por el cual se sustituye el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (28 de julio de 2006), Congreso de la República. Colombia.
- Proyecto de Ley por el que se establece una modificación integral del sistema tributario (2006), Uruguay.
- Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta (2006), Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica.
- Ley n ° 7092 de 21 de abril de 1988, actualizada el 30 de junio de 2006, del Impuesto sobre la Renta, publicada en la Gaceta n ° 96, de 19 de mayo de 1988, Costa Rica.

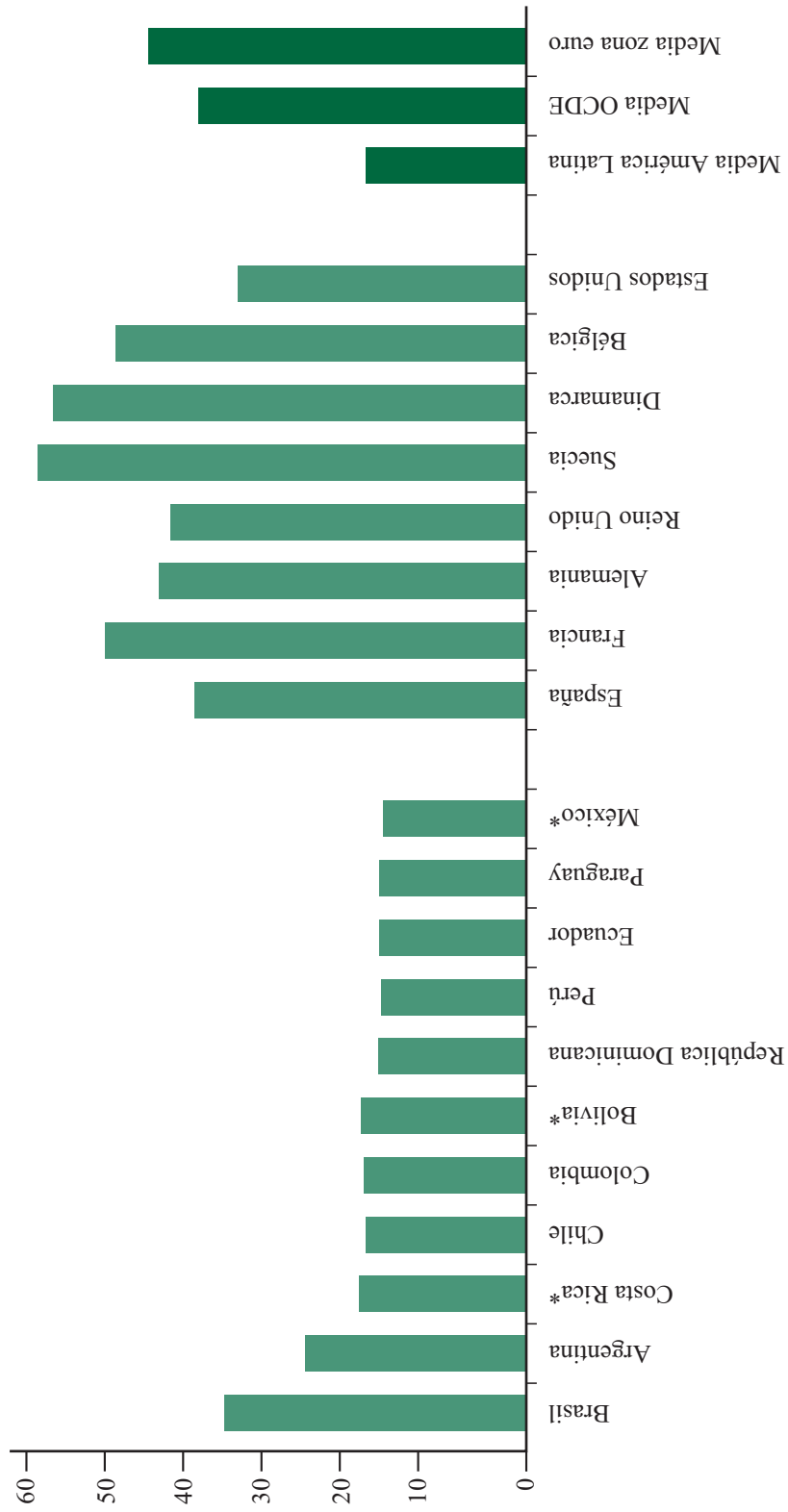
Anexo estadístico

Gráfico 1. Presión tributaria en América Latina. 1995-2003



Fuente: Perozo, Issel. Sobre la base de datos del Banco Mundial

Gráfico 2. Ingresos públicos como porcentaje del PIB. 2004



*No incluye impuestos sobre hidrocarburos

Fuente: CEPAL y OCDE

Tabla 5. Ingresos impositivos y no impositivos del Gobierno central (Porcentaje sobre el PIB)

	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Alemania	43,3	44,1	42,5	43,3	44,8	45,3	45,6	45,1	46,0	45,6	45,9	46,7	46,4	44,7	44,3	44,3	43,3	43,5	43,1	43,0
Australia	34,5	34,0	33,5	33,1	32,8	33,4	33,8	34,4	34,9	35,6	36,7	37,1	35,7	36,0	36,1	36,6	36,4	36,4	35,7	35,8
Austria	49,8	48,7	48,9	49,5	51,0	51,6	50,8	50,3	51,4	51,2	51,0	50,9	49,7	50,7	50,0	49,3	48,8	47,9	46,7	46,2
Bélgica	46,6	44,7	45,5	46,1	45,6	47,4	47,4	47,5	48,6	48,9	49,4	49,5	49,2	49,6	49,8	51,2	49,5	50,0	49,6	49,0
Canadá	41,0	41,2	43,0	43,9	44,2	43,5	43,0	43,2	43,8	44,5	44,9	44,3	44,1	42,6	41,2	40,9	40,6	41,0	41,2	44,9
Corea	21,4	22,3	23,1	23,4	23,4	23,9	23,8	24,6	25,1	25,6	26,4	26,6	29,3	29,6	30,2	31,3	30,6	30,9	30,9	31,0
Dinamarca	57,4	56,3	54,6	53,6	55,0	56,8	57,2	56,7	57,2	56,6	56,8	57,2	56,2	55,7	55,1	54,8	56,5	56,9	55,0	54,6
Eslovaquia	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	44,9	45,6	45,0	43,4	41,4	40,3	48,6	37,2	36,1	36,0	36,7	34,7	34,2	33,9
España	36,9	38,7	38,7	39,5	41,4	41,7	39,9	37,9	38,3	38,2	37,8	38,3	38,1	38,0	38,4	38,3	38,7	39,3	39,4	39,3
Estados Unidos	32,6	32,9	32,8	32,9	32,8	33,0	33,4	33,8	34,3	44,6	35,1	35,2	35,8	34,9	32,5	31,8	31,7	32,8	33,1	32,9
Finlandia	51,8	51,6	53,7	56,1	56,9	56,4	56,6	55,2	56,3	54,7	54,1	53,9	55,9	54,0	54,1	53,2	53,1	53,2	52,7	52,3
Francia	47,6	47,2	47,4	48,2	47,8	48,6	48,8	49,0	50,4	50,7	50,0	50,9	50,1	50,0	49,4	49,4	50,0	51,4	51,4	51,2
Grecia	32,4	31,8	34,5	35,6	37,2	38,6	40,7	40,9	41,7	43,5	45,2	46,0	48,0	45,3	44,3	43,5	42,3	42,4	43,0	42,5
Holanda	50,7	47,9	47,8	49,7	49,9	51,5	48,5	45,8	46,3	45,6	45,0	46,1	46,0	45,1	44,2	43,9	44,5	45,4	46,0	45,4
Hungría	n.d.	n.d.	n.d.	53,1	52,7	53,0	51,8	48,4	46,8	43,2	43,8	44,1	44,4	44,6	43,6	43,4	44,0	44,4	43,5	43,4
Irlanda	44,1	40,2	40,3	41,8	42,1	42,2	42,2	39,3	39,2	38,3	36,7	36,5	36,0	34,0	33,0	33,6	35,2	35,6	34,5	34,5
Italia	39,9	40,7	42,0	45,3	45,3	46,7	44,4	45,1	45,5	47,6	46,2	46,5	45,3	44,9	44,4	44,7	44,3	44,0	43,5	43,6
Japón	33,0	32,8	33,9	33,3	33,3	32,0	31,4	31,4	31,8	31,9	31,4	31,3	31,5	32,3	30,9	30,5	31,0	31,7	31,5	31,8
Luxemburgo	n.d.	n.d.	42,0	39,8	39,8	41,2	41,4	42,1	42,3	44,3	44,4	42,6	43,5	44,1	43,4	42,2	42,1	41,4	40,0	40,0
Noruega	55,3	54,0	56,2	54,4	54,4	53,7	54,4	54,9	55,6	55,0	53,1	54,3	58,2	57,9	56,8	56,0	57,6	58,6	60,3	60,3
Nueva Zelanda	51,5	50,6	46,1	48,7	48,7	49,4	47,9	46,5	44,9	41,7	42,3	43,4	42,8	43,6	44,6	45,3	45,1	46,5	46,6	46,1
Polonia	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	43,3	46,1	41,7	40,0	44,8	39,6	40,0	41,0	39,9	38,6	40,3	40,5	40,8
Portugal	33,0	33,9	33,7	39,4	39,4	37,7	36,3	37,6	39,1	39,2	38,9	40,5	40,2	40,1	41,4	42,9	43,2	41,8	42,3	42,9
Reino Unido	41,6	41,3	40,7	40,9	39,6	38,1	38,6	39,1	38,9	39,9	40,3	40,7	41,3	41,6	40,0	40,0	40,6	41,9	42,2	42,6
Rep. Checa	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	40,5	39,6	39,9	38,7	39,2	38,3	38,9	40,2	40,9	41,4	41,3	40,6	44,2
Suecia	62,8	64,8	64,7	62,6	62,1	61,1	61,1	60,2	62,1	61,5	62,2	62,1	61,8	59,1	57,5	58,0	58,3	59,1	58,4	57,7
Suiza	n.d.	n.d.	30,6	30,6	31,4	32,0	32,8	33,3	33,8	33,2	34,6	34,6	36,3	35,7	35,8	35,3	35,5	35,9	36,0	36,0
Zona Euro	43,4	43,5	43,6	44,3	45,3	46,3	45,8	45,5	46,4	46,7	46,3	46,9	46,3	45,5	45,1	45,2	44,9	45,3	45,0	44,8
Total OCDE	37,1	37,2	37,3	37,6	37,8	38,0	37,9	38,1	38,7	38,9	39,0	39,2	39,4	38,9	37,6	37,3	37,2	38,0	38,0	37,6

Fuente: OCDE

Tabla 6. Ingresos tributarios del Gobierno central. Recaudación total por tipo de impuesto. 2004 (millones de dólares corrientes)

Países	Impuestos sobre ingresos	Contribución a la Seguridad Social	Impuestos sobre la nómina salarial	Impuestos sobre la propiedad	Impuestos sobre bienes y servicios	Impuestos sobre comercio exterior	Otros impuestos	Devoluciones	Total
Argentina	8.012,8	4.539,0	n.d	3.237,7	14.339,4	4.754,0	174,1	1.304,2	36.361,2
Bolivia	186,4	232,2	24,2	335,8	473,1	380,8	112,5	n.d	1.745,0
Brasil	40.809,7	35.792,1	n.d	10.553,5	41.747,2	3.036,3	15.354,8	3.240,9	150.534,5
Chile	5.551,6	n.d	n.d	25,6	13.439,5	531,9	323,9	4.935,3	24.807,8
Costa Rica	610,7	n.d	n.d	94,8	1.502,4	203,6	4,1	n.d	2.415,6
Cuba	2.303,2	1.565,9	1.293,8	57,9	8.211,3	411,5	108,4	369,1	14.321,1
Guatemala	674,5	n.d	n.d	1,1	1.261,2	1.198,1	86,1	131,8	3.352,8
México	30.223,8	n.d	n.d	n.d	34.006,8	2.580,5	602,7	13.145,7	80.559,5
Paraguay	136,0	n.d	n.d	n.d	499,0	130,0	57,0	n.d	822,0
Uruguay	594,4	690,2	n.d	231,1	1.689,1	175,6	29,9	215,3	3.625,6
Venezuela	13.496,2	505,9	n.d	1.183,6	7.789,7	1.098,6	n.d	n.d	24.074,0

Fuente: Administraciones tributarias de los países miembros del CIAT

Tabla 7. Ingresos tributarios del Gobierno central. Recaudación total por tipo de impuesto. 2004 (porcentaje por tipo de impuesto)

Países	Impuestos sobre ingresos	Contribución a la Seguridad Social	Impuestos sobre la nómina salarial	Impuestos sobre la propiedad	Impuestos sobre bienes y servicios	Impuestos sobre comercio exterior	Otros impuestos	Devoluciones	Total
Argentina	5,3	3,0	n.d	2,1	9,4	3,1	0,1	0,9	22,1
Bolivia	2,2	2,8	0,3	4,0	5,6	4,5	1,3	n.d	20,7
Brasil	7,0	6,1	n.d	1,8	7,1	0,5	2,6	0,6	24,5
Chile	5,9	n.d	n.d	0,0	14,3	0,6	0,3	5,2	15,9
Costa Rica	3,3	n.d	n.d	0,5	8,2	1,0	0,1	n.d	13,1
Guatemala	2,5	n.d	n.d	n.d	4,7	4,5	0,3	0,5	11,5
México	4,5	n.d	n.d	n.d	5,1	0,4	0,1	2,0	8,1
Paraguay	1,9	n.d	n.d	n.d	7,0	1,8	0,8	n.d	11,5
Uruguay	4,5	5,2	n.d	1,7	12,8	1,3	0,2	1,6	24,1
Venezuela	12,9	0,5	n.d	1,1	7,4	1,0	n.d	n.d	22,9

Fuente: Administraciones tributarias de los países miembros del CIAT

**Tabla 8. Ingresos tributarios del Gobierno central. Presión tributaria.
No incluye Seguridad Social (en porcentajes)**

	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Argentina	14,0	14,1	13,9	13,9	10,8	19,2
Bermudas	6,5	7,9	8,0	n.d	n.d	n.d
Bolivia	14,3	15,8	14,9	15,1	15,2	18,1
Brasil	20,4	16,4	17,2	18,5	17,8	18,5
Canadá	27,6	31,1	25,4	8,3	n.d	n.d
Chile	15,0	16,4	17,6	16,8	16,3	15,9
Colombia	13,4	14,0	15,5	n.d	13,5	n.d
Costa Rica	12,0	11,9	12,9	12,8	13,0	13,1
Cuba	36,9	36,9	35,2	39,8	41,1	n.d
Ecuador	9,3	10,2	10,6	10,8	11,9	n.d
El Salvador	10,2	10,1	10,4	7,5	11,1	n.d
España	19,0	19,0	18,8	n.d	n.d	n.d
Estados Unidos	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d
Guatemala	9,3	9,3	9,9	10,6	10,3	11,5
Honduras	17,8	16,7	16,5	16,4	n.d	n.d
Jamaica	26,6	23,7	22,4	25,9	n.d	n.d
México	8,5	10,3	10,7	11,8	9,5	8,1
Nicaragua	17,2	12,3	14,0	14,1	10,4	n.d
Países Bajos	23,0	23,7	23,6	n.d	n.d	n.d
Panamá	12,7	11,4	9,5	8,9	9,0	n.d
Paraguay	n.d	9,9	10,1	9,1	9,5	11,6
Perú	12,3	12,3	12,5	12,1	13,0	n.d
Portugal	24,4	23,6	23,7	24,4	n.d	n.d
Rep. Dominicana	15,0	13,8	15,0	13,8	13,8	n.d
Trinidad y Tobago	16,4	19,5	21,1	18,8	20,8	n.d
Uruguay	17,6	17,3	18,4	17,6	19,4	19,0
Venezuela	10,4	8,5	8,9	19,7	18,3	22,5

Fuente: Administraciones tributarias de los países miembros del CIAT

**Tabla 9. Ingresos tributarios del Gobierno central. Evolución de la recaudación.
Ingresos renta personas físicas (en millones de dólares corrientes)**

	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Argentina	907,4	939,0	740,0	175,9	601,0	730,0
Bermudas	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d
Bolivia	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d
Brasil	10.213,3	1.464,7	12.486,8	10.659,2	11.873,9	14.100,2
Canadá	249.273,3	285.331,2	297.025,0	131.648,5	n.d	n.d
Chile	1.089,1	1.138,1	1.098,7	1.126,0	1.137,2	1.375,2
Colombia	238,5	172,0	165,0	n.d	114,7	n.d
Costa Rica	23,2	29,9	23,7	37,2	42,6	39,5
Cuba	288,8	291,2	286,1	300,7	324,8	329,9
Ecuador	4,8	10,1	25,9	27,9	24,9	n.d
El Salvador	n.d	n.d	n.d	99,2	114,3	n.d
España	35.906,5	32.261,7	35.271,1	n.d	n.d	n.d
Estados Unidos	n.d	1.137.077,7	1.178.209,9	n.d	n.d	n.d
Guatemala	23,1	18,4	38,0	62,4	47,7	46,8
Honduras	18,0	14,9	10,5	10,7	n.d	n.d
Jamaica	396,3	373,5	423,8	442,2	n.d	n.d
México	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	1.615,0
Nicaragua	5,4	6,4	7,7	8,6	9,1	n.d
Países Bajos	22.092,7	22.153,0	23.343,0	n.d	n.d	n.d
Panamá	21,7	20,3	28,2	22,6	24,1	n.d
Paraguay	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d
Perú	598,8	606,9	915,6	652,0	767,4	n.d
Portugal	6,0	7.325,9	7.959,4	7.675,9	n.d	n.d
Rep. Dominicana	14,9	16,2	31,2	23,2	12,9	n.d
Trinidad y Tobago	318,5	371,9	403,9	447,6	463,7	n.d
Uruguay	n.d	n.d	n.d	n.d	320,8	236,8
Venezuela	82,4	128,4	141,6	75,1	56,5	164,3

Fuente: Administraciones tributarias de los países miembros del CIAT

Documentos publicados

1/2006. **Propuestas para la cohesión social euro-latinoamericana.** Federico Steinberg, con la colaboración de Nicolás Sartorius y de Vicente Palacio.

2/2006. **Perspectivas de futuro del Convenio de Defensa España-EE UU.** Inmaculada C. Marrero Rocha.

3/2006. **El papel de la comunidad de inteligencia en la toma de decisiones de la política exterior y de seguridad de España.** Antonio M. Díaz Fernández.

4/2006. **Iniciativa española para una Red Transatlántica de Conocimiento. Una propuesta para el acercamiento de Estados Unidos al sistema educativo y científico de la Unión Europea.** Ignacio Molina y Vicente Palacio.

5/2007. **España en el actual contexto económico de América Latina: una política exterior coordinada con la Unión Europea y Estados Unidos.** Miguel Solana.

