Jorge Rodríguez Cabello & Francisco Javier Díaz, editores

CAMINOS PARA LA REFORMA

Estrategia política de un acuerdo fiscal

GOBIERNO DE ESPAÑA
cooperación española
CIEPLAN
CORPORACION DE ESTUDIOS PARA LATINOAMERICA
PNUD

Caminos para la reforma. Estrategia política de un acuerdo fiscal

Primera edición: diciembre de 2013

© 2013, Jorge Rodríguez Cabello y Francisco Javier Díaz, editores

© 2013, Cieplan
Dag Hammarskjöld N°3269, piso 3, Vitacura
Santiago - Chile
Fono: (56 2) 2796 5660
Web: www.cieplan.org

ISBN: 978-956-204-043-3

Edición y coordinación: Jorge Olave
Diseño portada y diagramación: Triángulo / www.triangulo.co

Queda rigurosamente prohibida, sin la autorización escrita de los titulares del «Copyright», bajo las sanciones establecidas en las leyes, la reproducción parcial o total de esta obra por cualquier medio o procedimiento, comprendidos la reprografía y el tratamiento informático, y la distribución de ejemplares de ella mediante alquiler o préstamo públicos.

Impreso en Chile / Printed in Chile

Índice

PRESENTACIÓN 9

PRIMERA PARTE 15

1. Macro y microeconomía política de los acuerdos fiscales
Jorge Rodríguez Cabello & Francisco Javier Díaz 17

2. Cinco características de los arreglos fiscales vigentes en América Latina
Jorge Rodríguez Cabello & Alex Seemann 31

3. Capacidad estatal, cumplimiento legal e institucionalidad política en América Latina
Francisco Javier Díaz, Romina Novoa & Daniela Oliva 51

SEGUNDA PARTE 71

1. Brasil: Nuevos acuerdos fiscales
José Roberto Afonso 73

2. Chile: La economía política de una reforma tributaria
Alejandro Micco 117

3. Colombia: Consideraciones de economía política sobre el proceso de reformas tributarias
Natalia Salazar 179

4. Guatemala: Consideraciones sobre un pacto fiscal inconcluso y elementos para el futuro
Erick Coyoy & Maynor Cabrera 251

5. Paraguay: Hacia un nuevo acuerdo
Dionisio Borda & Manuel Caballero 301

CAPITULO FINAL 343

Lecciones de economía política
Jorge Rodríguez Cabello & Francisco Javier Díaz 345

RESEÑA AUTORES 359

Presentación.

Los sistemas tributarios en América Latina han sido tradicionalmente deficitarios e inequitativos. Ha costado implementar en la región sistemas que recauden lo que necesitan los Estados para cumplir con sus funciones básicas y proveer un mínimo bienestar a la ciudadanía, a la vez que la inequidad con que se recaudan los impuestos es manifiesta.

Si bien desde 1990 ha habido un aumento importante en los ingresos tributarios como porcentaje del PIB, estos ingresos siguen siendo sustancialmente menores que los de los países de la OECD, a la vez que son mucho más dependientes de los impuestos indirectos. A ello se suman altas tasas de evasión y elusión, lo que hace que los países de América Latina dejen de recolectar un porcentaje significativo de su recaudación potencial. Esta situación se atenúa solo parcialmente por el efecto de los ingresos no tributarios provenientes de la explotación de recursos naturales con que cuentan muchos países de la región.

¿Por qué existen este tipo de arreglos fiscales en América Latina?

La respuesta no es la ausencia de propuestas de reformas con sustento técnico. La experiencia de la región muestra que ese sustento es necesario, pero no suficiente, para aprobar e implementar nuevos acuerdos fiscales. La respuesta está en la economía política que gira en torno a dichos acuerdos, y que incide en su destino.

Este libro plantea que para lograr un acuerdo fiscal óptimo, se requiere elaborar una cuidada planificación que enfrente estratégicamente no sólo el "qué" reformar, sino que muy esencialmente, el "cómo" de la reforma. Lo an-

terior significa enfrentar adecuadamente tanto la *macro economía política* de una posible reforma —esto es, las características institucionales estructurales, tendencias persistentes y relaciones de poder de mediano plazo— como la *micro economía política* —estrategias y tácticas negociadoras, aspectos comunicacionales, opinión pública y técnica legislativa, entre otros—.

Considerando este diagnóstico, el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), con el patrocinio de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID), encargó a la Corporación de Estudios para Latinoamérica (CIEPLAN) un estudio con el objetivo de analizar la economía política de las reformas fiscales en América Latina y obtener lecciones que permitan avanzar hacia nuevos acuerdos fiscales en la región, con el fin último de distribuir de mejor manera el poder en el sistema democrático y ayudar a reducir la desigualdad.

Para estos efectos, CIEPLAN realizó estudios de caso respecto de la economía política de los acuerdos fiscales en cinco países de la región: Brasil, Chile, Colombia, Guatemala y Paraguay. Estos estudios fueron realizados por especialistas en políticas públicas de cada país, y enriquecidos con la discusión efectuada en talleres de expertos.

La primera parte de este libro presenta, a manera de introducción, un marco conceptual para el análisis junto con antecedentes cuantitativos y cualitativos sobre los acuerdos fiscales vigentes en América Latina. La segunda parte del libro presenta los cinco estudios de caso ya mencionados. Finalmente, se presentan las lecciones de economía política que se derivan del estudio completo para poder avanzar hacia nuevos acuerdos fiscales en América Latina.

En la primera parte, capítulo 1, "Macro y microeconomía política de los acuerdos fiscales", elaborado por Jorge Rodríguez Cabello y Francisco Javier Díaz, se revisa la literatura sobre la economía política de los acuerdos fiscales, y en base a ella se plantean hipótesis a explorar sobre los factores que dificultan avanzar en nuevas reformas fiscales en América Latina. Este marco sirvió de guía para los investigadores de los estudios de caso.

En el capítulo 2 de la primera parte, "Cinco características de los arreglos fiscales vigentes en América Latina", Jorge Rodríguez Cabello y Alex Seemann identifican ciertas particularidades en común en la región, que

deben tenerse presente como punto de partida para poder desarrollar estrategias para promover nuevos acuerdos fiscales.

Para completar la primera parte, el capítulo 3, "Capacidad estatal, cumplimiento legal e institucionalidad política en América Latina", de Francisco Javier Díaz, Romina Novoa y Daniela Oliva, revisa algunos indicadores sobre factores institucionales, legales y de capacidades estatales que inciden en la conformación de los acuerdos fiscales, tales como percepción sobre corrupción, índice de gobernabilidad, moral tributaria, confianza en el Estado y fragmentación del sistema de partidos políticos, entre otros.

La segunda parte del libro presenta los cinco estudios de caso encargados a expertos de cada país. El capítulo 1 aborda el caso de Brasil, elaborado por José Roberto Afonso. El autor plantea que el hecho de Brasil de contar con una carga tributaria relativamente elevada en comparación con los estándares latinoamericanos, ha relegado a un segundo plano la discusión sobre la equidad de dicha carga. Afirma que por esta razón no se han planteado reformas tributarias que tengan un objetivo redistributivo, sino que sólo se ha procurado mantener una carga tributaria que permita solventar el gasto público, sin importar si su composición es o no justa.

En el capítulo 2 de la segunda parte, Alejandro Micco presenta el caso de Chile. Su análisis se centra en que el pacto fiscal vigente en Chile requiere ser actualizado para hacerse cargo de las demandas ciudadanas de un país que ha pasado a la categoría de ingreso medio. Estas demandas ciudadanas se traducen, a grandes rasgos, en mayores prestaciones públicas garantizadas, en especial en el ámbito de la educación. Para financiar estas prestaciones de manera sustentable, el autor afirma que se requiere aumentar la carga tributaria entre 2 y 3 puntos del PIB.

El capítulo 3 presenta el caso de Colombia. Su autora, Natalia Salazar, estudia la economía política del proceso de reformas tributarias en el marco institucional de la Constitución de 1991; en especial, analiza dos intentos de reformas estructurales cuyos resultados no fueron exitosos, y un intento que sí fue aprobado (en diciembre de 2012). En base a la comparación de estas tres experiencias, plantea lecciones de economía política a considerar en futuros intentos de reforma que se hagan cargo de los déficits de eficiencia y equidad que identifica en el sistema tributario colombiano.

En el Capítulo 4 se presenta el caso de Guatemala, elaborado por Erick Coyoy y Maynor Cabrera. La particularidad de este ejemplo es que Guatemala es uno de los pocos países de América Latina que ha suscrito un pacto fiscal de manera formal. Ello ocurrió en el año 2000, en el marco de los Acuerdos de Paz que se suscribieron para poner fin a la larga guerra civil que azotó al país. De este pacto fiscal, los autores destacan que si bien generó consensos sobre grandes lineamientos, en la práctica no se implementó completamente, debido a una serie de debilidades institucionales, tanto del poder ejecutivo, como del poder legislativo y del sistema de partidos políticos. Por ello, concluyen que a partir de la experiencia previa del pacto fiscal suscrito, se hace necesario traducirlo en reformas concretas para propiciar un desarrollo más equitativo.

Para terminar la segunda parte, el capítulo 5 presenta el caso de Paraguay, elaborado por Dionisio Borda y Manuel Caballero. Los autores identifican una serie de debilidades institucionales que han dificultado en el pasado la suscripción de un acuerdo fiscal más equitativo que el vigente. Sin embargo, señalan que el momento actual es una buena coyuntura para abordar este desafío, por cuanto ha existido un alto crecimiento económico en años recientes y existe un gobierno recién asumido. En ese contexto, los autores promueven un acuerdo político que aumente la carga tributaria de sectores que no están contribuyendo de manera proporcional a su riqueza, en especial, el sector agropecuario-empresarial. Pero en paralelo, sostienen que se debe lograr una mayor responsabilidad y eficiencia en el gasto público, para generar confianza sobre el buen uso que se le dará a la mayor recaudación.

El libro concluye con un capítulo final, elaborado por Jorge Rodríguez Cabello y Francisco Javier Díaz, en el cual a partir de los cinco estudios de caso ya mencionados, se presentan lecciones de economía política para avanzar hacia nuevos acuerdos fiscales en América Latina.

La conclusión fundamental del estudio es que el proceso de construcción de un acuerdo fiscal debe ser entendido como un proceso político complejo, de múltiples dimensiones y etapas. Es mucho más que un esfuerzo técnico; se trata de un esfuerzo político, el que se entronca directamente con las distintas facetas que adquiere la noción de legitimidad en las democracias modernas. Este esfuerzo político-técnico debe concentrarse en romper el círculo vicioso de las finanzas públicas, que genera Estados con

pocos recursos que no pueden adquirir legitimidad ni dar prestaciones a los ciudadanos, los que por ello tienen baja disponibilidad a tributar, perpetuando la debilidad estatal.

Junto a ello, el capítulo final advierte acerca de una serie de factores a tomar en cuenta a la hora de embarcarse en un proceso de reforma, entre ellos: viabilidad técnica de las reformas; ambiente constitucional y legislativo; situación económica del país; situación de las finanzas públicas y sostenibilidad del gasto; nivel de transparencia y eficiencia estatal, así como fortalezas y debilidades de la administración tributaria; y sobre todo, la coherencia que debe primar en un proceso de reforma, es decir, que se debe contar con una visión integral del sistema a la hora de introducir cambios, para evitar duplicidades, vacíos e ineficiencias.

Para arribar a estas lecciones, CIEPLAN organizó un ciclo de talleres en cuatro países para discutir junto a distintos grupos de académicos y policy-makers los avances de las investigaciones de caso encargadas a los expertos antes mencionados. De esta forma, se realizaron dos talleres en Santiago de Chile, donde participaron personalidades que han ocupado importantes puestos de gobierno, como el presidente de CIEPLAN, Alejandro Foxley (ex Ministro de Hacienda y Relaciones Exteriores, y ex senador); los ex ministros René Cortázar y José Pablo Arellano; los consejeros del Banco Central, Manuel Marfán y Joaquín Vial; el ex Director de Presupuestos, Alberto Arenas; el ex Director de Impuestos Internos, Ricardo Escobar; el ex Superintendente de Valores y Seguros, Guillermo Larraín, y los ex asesores del Ministerio de Hacienda y expertos en política económica y tributaria, Alejandro Micco, Luis Felipe Céspedes y Macarena Lobos.

En Paraguay, se realizó un taller al amparo del prestigioso think-tank CADEP, en el que participaron importantes expertos, como Dionisio Borda (ex Ministro de Hacienda); Gerónimo Bellasai (ex Vice Ministro de Tributación); Manuel Caballero (ex Vice Ministro de Economía e Integración); junto a ex autoridades y altos asesores del Ministerio de Hacienda, como Jorge Gaona, Alejandro Jara, Karina Lozano, Verónica Serafini; a quienes se agregan el consultor Oscar Benítez Codas, y el director de CADEP, Fernando Masi.

En Guatemala, se realizó un taller donde participaron los autores del capítulo, Maynor Cabrera y Erick Coyoy; junto a importantes autoridades

como María Antonieta del Cid (ex Ministra de Finanzas Públicas y ex Presidenta del Banco Central); el Diputado de la República, Carlos Barreda; Abel Cruz (ex secretario técnico de la comisión técnica del Pacto Fiscal y ex Viceministro de Economía); Carolina Roca (ex Superintendente de Administración Tributaria); Raquel Zelaya (ex Secretaria de la Paz y Secretaria Ejecutiva de ASIES); junto a los expertos Jonathan Menkos, Wilson Romero y Nicholas Virzi.

En Colombia, se realizó un taller al alero del principal think-tank de ese país, FEDESARROLLO, donde participó la autora del capítulo de ese país en este estudio, Natalia Salazar, junto al Director Ejecutivo de FEDESARROLLO, Leonardo Villar; y los destacados investigadores de ese centro, Juan Mauricio Ramírez (sub Director), Helena García y Alejandro Becerra. Además, participaron los expertos Rosario Córdova (presidenta del Consejo Privado de Competitividad) y Horacio Ayala, consultor en temas tributarios.

Para concluir el ciclo, se realizó un seminario en Santiago de Chile donde todos los autores expusieron sus investigaciones finales y recibieron los comentarios de un connotado grupo de expertos, entre los que destacan Heraldo Muñoz, Subsecretario General de Naciones Unidas y Director Regional del Bureau para América Latina y el Caribe del PNUD; Alejandro Foxley, presidente de CIEPLAN; Luis Felipe Céspedes, Patricio Meller, José Pablo Arellano, René Cortázar y Guillermo Larraín, a lo que se suman las observaciones planteadas por una destacada concurrencia.

Para CIEPLAN y para los autores, fue un honor poder recibir las observaciones de todos estos expertos, quienes realizaron importantes comentarios fruto de su propia experiencia como investigadores y policymakers. Como es habitual, hay que señalar que la responsabilidad por los estudios de países, así como por la edición final del trabajo completo, es de exclusiva responsabilidad de los autores de cada capítulo y de los editores de este volumen.

PRIMERA PARTE

1.

MACRO Y MICROECONOMÍA POLÍTICA DE LOS ACUERDOS FISCALES

Jorge Rodríguez Cabello & Francisco Javier Díaz

La solidez técnica de una propuesta de reforma fiscal no es suficiente a la hora de llevar esa reforma a la práctica, puesto que en el proceso de diseño, aprobación e implementación de ella existen dinámicas de economía política que inciden decisivamente en su destino. De ahí nace el propósito de este proyecto de investigación: analizar la economía política de las reformas fiscales en América Latina y obtener lecciones que permitan avanzar hacia nuevos acuerdos fiscales en la región, que se orienten a distribuir de mejor manera el poder en el sistema democrático y que ayuden a reducir la desigualdad.

El foco del proyecto, por tanto, no se centra en discutir acerca de las características específicas de las reformas fiscales, sino en torno al proceso de diseño, aprobación e implementación. Es decir, se revisa la economía política, que moldea el resultado final, tanto en la decisión sobre su aprobación o rechazo, en su contenido particular y en la velocidad de implementación en caso de ser aprobadas.

En este sentido, importa tanto lo que hemos llamado *macro economía política*, como la *micro economía política*. La primera abarca las características institucionales estructurales, tendencias persistentes y relaciones de poder de mediano plazo, que explican por qué existe el arreglo fiscal vigente y no otro. Por su parte, la *micro economía política* abarca las estrategias y tácticas concretas que resultan útiles para avanzar hacia los nuevos acuerdos fiscales deseados, que pueden involucrar negociaciones con grupos de poder, planes comunicacionales, influencia en la opinión pública y técnicas legislativas, entre otros aspectos.

TEORÍA SOBRE ACTORES Y DINÁMICAS EN UNA REFORMA FISCAL

En términos generales, la literatura acerca de reformas fiscales en América Latina tiende a concentrarse en torno a las medidas específicas que se proponen más que a los procesos de aprobación e implementación de ellas. Con todo, algunos autores han escrito acerca de los distintos actores políticos, económicos y sociales que tienen participación en este tipo de procesos, así como las dinámicas políticas que se van entrelazando.

En términos de *macro economía política*, Marcel y Rivera (2009) plantean que en muchos países latinoamericanos existe lo que denominan un "círculo vicioso de las finanzas públicas", en el cual un Estado con pocos recursos no puede dar prestaciones de adecuada cobertura y calidad a los ciudadanos, razón por la que éstos no tienen disponibilidad a tributar, perpetuando así la escasez de recursos fiscales. En ese esquema, los autores identifican tres posibles causas, las que, además, interactúan entre ellas.

La primera causa es el problema de legitimidad, referido a que no existiría disposición por parte de los ciudadanos de avanzar hacia mayores niveles de tributación, pues no confían en que el Estado pueda hacer un buen uso de los recursos. Esto se asocia a Estados ineficientes y con altos niveles de corrupción.

La segunda causa es el problema de reciprocidad, según el cual los ciudadanos tendrían baja disponibilidad a tributar porque no perciben beneficios o prestaciones directas para ellos de parte del Estado. Este argumento es especialmente válido para la clase media, que en América Latina usualmente debe pagar impuestos, pero en muchos casos no utiliza los servicios que provee el Estado en materia de educación, salud y vivienda, entre otros, sino que debe pagar por ellos.

La tercera causa del círculo vicioso de las finanzas públicas es el problema patrimonialista, que indica que existirían grupos corporativos con poder para capturar el Estado e impedir el avance de reformas tributarias que puedan afectar sus intereses.

Complementariamente, Gómez Sabaini y O´Farrell (2009) identifican cinco factores que impiden o retrasan el avance de cambios estructurales en materia fiscal. El primero es el contexto, referido a aquellas variables exógenas que pueden favorecer o entorpecer los procesos de reforma. En particu-

lar, señalan que la existencia de crisis de diversa índole (guerras, amenazas externas, recesiones, conflictos sociales) pueden determinar la viabilidad de una reforma, y que pueden terminar siendo útiles para justificar una reforma y ganar adhesión ciudadana. Otras variables de contexto se refieren a la popularidad del gobierno, al tipo de régimen (autoritario versus democrático) y la presión internacional para realizar reformas.

Un segundo factor relevante mencionado por Gómez Sabaini y O´Farrell (2009) es el nivel de desarrollo y las condiciones económicas imperantes en el país, por cuanto, existiría una relación entre dicho contexto y las políticas fiscales y tributarias que son posibles de implementar en un momento determinado. Un claro ejemplo de esta relación es que se hace especialmente difícil aumentar la recaudación tributaria cuando la base económica sobre la cual cobrar impuestos es estructuralmente muy estrecha.

Un tercer factor a considerar son los incentivos a la cooperación o a la confrontación que tienen las instituciones políticas en el proceso de toma de decisiones, lo que incide en la viabilidad de las reformas estructurales que generalmente requieren de consensos amplios para su aprobación. Estos incentivos están determinados por el conjunto de normas que definen, entre otros, el tipo de gobierno, el sistema electoral y los quórums requeridos para la aprobación de leyes.

El cuarto factor se refiere a los aspectos culturales e ideológicos que priman en la sociedad, tales como la moral tributaria imperante y la visión sobre el rol del Estado. Estas visiones en general son bastante inerciales y por tanto difíciles de cambiar, lo que incide en el apoyo ciudadano a los distintos tipos de reforma.

Finalmente, el quinto factor crítico es la relación Estado-sociedad que se ha construido a través del tiempo en un país determinado, que puede implicar la existencia de un círculo vicioso o virtuoso entre política tributaria y fiscal, por un lado, y bienestar y equidad social, por el otro.

Santos de Souza (2013) también identifica factores que pueden ser facilitadores u obstaculizadores de las reformas fiscales y tributarias estructurales, coincidiendo con algunos de los factores señalados por Gómez Sabaini y O´Farrell (2009) y agregando otros.

En primer lugar, Santos de Souza (2013) destaca la influencia que pueden ejercer las instituciones multilaterales (como el Banco Mundial, el

Fondo Monetario Internacional o el Banco Interamericano de Desarrollo), cuando impulsan agendas de reforma. Esta influencia aumenta en contextos de crisis fiscal, pues ante la urgencia de financiamiento, favorecen el escenario político para la aplicación de recomendaciones provenientes de estas instituciones.

En segundo lugar, menciona la búsqueda de apoyo electoral por parte del gobierno, puesto que muchas veces las reformas tributarias se levantan como compromisos de campaña. En este sentido, considerando la visión del votante medio, en países altamente desiguales como los latinoamericanos, una promesa de reforma tributaria redistributiva puede contar con suficiente apoyo popular como para ser incluida en un programa de gobierno. Lo anterior puede no ser suficiente para lograr la aprobación de una reforma, ya que el tercer factor relevante que identifica el autor es la influencia de las elites en las decisiones políticas, la que es especialmente fuerte en países con altos niveles de desigualdad. Esta realidad condiciona la aprobación de cambios estructurales en el sistema tributario que afecten directamente los intereses de la elite, pues la posibilidad de captura del sistema político por parte de grupos de interés poderosos es evidente. Más aún, incluso en caso que se aprueben cambios en la legislación que afecten los intereses de la elite, existe el riesgo de captura de las instituciones que deban ejecutar el mandato (en el caso de una reforma tributaria, podría ser capturada la administración tributaria y, en último término, los tribunales de justicia).

El cuarto factor que, acorde a Santos de Souza (2013), influye en el destino de las reformas tributarias estructurales, es la capacidad del gobierno para generar alianzas partidistas y obtener los votos necesarios en el poder legislativo. En América Latina predomina un fuerte presidencialismo, lo que podría aumentar la capacidad negociadora del poder ejecutivo, el que coexiste, por lo general, con un sistema de partidos políticos débiles y dispersos, lo que dificulta contar con contrapartes dispuestas a construir grandes consensos.

Un quinto factor que incide en el éxito de una reforma tributaria es la legitimidad política del gobierno que la impulse. En ese sentido, dotar de mayor progresividad al sistema tributario podría ser una forma de aumentar esa legitimidad, pero al mismo tiempo, un gasto público ineficiente y un gobierno con altos niveles de corrupción son características que van en la

dirección contraria. Por tanto, difícilmente un gobierno con baja legitimidad en el uso de los recursos públicos podrá impulsar una reforma tributaria que busque aumentarlos. El sexto y último factor identificado por este autor como crítico para el éxito de las reformas fiscales, especialmente en países con gobiernos con baja legitimidad, es su necesidad de sobrevivencia política. Esto quiere decir que es muy improbable que un gobierno se embarque en la tarea de una reforma estructural si percibe que ello pone en riesgo su propia permanencia en el poder. Por el contrario, asumirá el desafío si es que cuenta con el respaldo popular suficiente para correr el riesgo.

Observando las experiencias de reformas fallidas, Santos de Souza (2013) concluye que en América Latina existe una serie de vallas difíciles de saltar que en general han impedido hacer reformas estructurales en los sistemas tributarios de la región. Estas vallas son: el clientelismo político y la captura de instituciones del Estado por parte de grupos de interés; incapacidad de los gobiernos para construir mayorías legislativas; falta de apoyo popular a las reformas; debilidad relativa del Estado en comparación con el poder de las elites; descoordinaciones a nivel de gobierno; primacía de visiones ideológicas; e influencia de factores políticos en las administraciones tributarias.

Di John (2006) destaca otros tres factores que también inciden en el modelamiento de los acuerdos fiscales. En primer lugar, plantea la disyuntiva entre eficiencia y equidad que puede existir al momento de diseñar un sistema tributario, tanto en lo referente a su carga total como a su composición. Las preferencias de los gobiernos y de las sociedades ante esta disyuntiva influyen en el tipo de acuerdo fiscal al que lleguen.

En segundo lugar, existe lo que el autor define como problema administrativo, que se refiere a que en muchos países en desarrollo, la política tributaria está limitada por lo que el Estado sea capaz de administrar. Dado que los distintos impuestos implican distintos costos de recolección, de cumplimiento de la legislación y de fiscalización, muchos países con institucionalidad tributaria débil no tienen mayor alternativa que aplicar impuestos que puedan efectivamente gestionar. Esto podría explicar la tendencia en América Latina a privilegiar impuestos indirectos, que son más fáciles de recolectar que los directos.

Y en tercer lugar, Di John (2006) plantea la existencia de un problema de economía política que define como la versión fiscal de la maldición de los

recursos naturales. Este problema se refiere a que la existencia de una fuente no tributaria de recursos, como las rentas provenientes de la explotación de recursos naturales de propiedad estatal, rompe la relación percibida por la ciudadanía entre su esfuerzo de financiamiento y los bienes que produce el Estado. Esto, junto con desincentivar en los contribuyentes el pago de impuestos, por ser supuestamente menos necesarios, genera incentivos en los grupos de interés por capturar las rentas de los recursos naturales. Además, desde el punto de vista fiscal se genera una dependencia de ingresos que tienden a ser más volátiles, por lo que en ausencia de reglas fiscales que suavicen los ciclos de precios, dicha volatilidad puede transferirse también a la capacidad de gasto público, lo que no sería deseable.

Por su parte, Corbacho, Fretes y Lora (2012) se preguntan por qué si América Latina tiene actualmente sistemas democráticos y altos niveles de desigualdad, ello no ha llevado a los gobiernos de la región a lograr aprobar reformas que generen una alta carga tributaria con énfasis en el impuesto a la renta. La hipótesis que plantea es que existirían fallas en la representación política de los grupos más carentes. Estas fallas pueden ser producidas por una baja participación electoral de estos grupos, por prácticas clientelistas de los actores políticos para captar su apoyo, y por influencia de las elites en las instituciones políticas.

Otra hipótesis es analizada por Erard y Feinstein (1994), quienes exploran la incidencia de lo que se ha llamado "moral tributaria" sobre la disposición a tributar de los individuos. Esta moral tributaria, más que expresarse en la disposición a aumentar legalmente los impuestos, se refiere a la disposición a cumplir con la legislación tributaria vigente, o visto de otro modo, a la aceptación de evadir el pago de impuestos. Al respecto, estos autores señalan que los modelos convencionales de cumplimiento tributario se basan en la racionalidad de los agentes económicos, estableciendo criterios de maximización de utilidad sujeto a los costos que implica evadir y a la probabilidad de ser descubierto. Este tipo de aproximaciones sugiere que los individuos estarán dispuestos a evadir siempre que sea rentable, considerando el riesgo y costo de ser sorprendido. Sin embargo, Erard y Feinstein (1994) destacan que la evidencia empírica muestra que existen ciudadanos que están dispuestos a pagar sus impuestos aun cuando existan incentivos para evadir. Así, apelando a motivos sociales, psicológicos y morales, defi-

nen dos razones que inducirían a un individuo a ser un contribuyente honesto: primero, su percepción sobre cuán justo es el sistema tributario en cuanto a cómo éste asigna cargas entre individuos con distintos niveles de ingreso; y segundo, su reacción frente a las políticas y actividades del gobierno, principalmente respecto de cómo evalúa el uso que éste hace de los recursos recaudados. De esta manera, pueden existir sociedades donde la moral tributaria sea mayor que en otras, y por tanto, la evasión sea menor por ser socialmente más condenable.

En términos de *micro economía política*, Bresser-Pereira (2003), considerando la experiencia de las reformas a la administración pública y al sistema impositivo y de seguridad social planteadas en Brasil en los años noventa, analiza las causas y condiciones que determinaron el éxito de la primera y el fracaso de la segunda. Entre las principales causas de éxito, el autor menciona, en primer lugar, la existencia de una demanda ciudadana por la reforma. En este sentido, la autoridad puede impulsar una reforma luego de constatar que existe una demanda social por ella o, dado que quiere impulsar una reforma, puede intentar influir en la opinión pública para así generar una demanda ciudadana por la misma. En segundo lugar, identifica como un factor de éxito que exista un diseño de política adecuado y efectivo para responder a la demanda social específica, que además se asocie a una meta cuantificable para luego poder medir su logro. En tercer lugar, destaca la capacidad de persuasión de la opinión pública por parte de la autoridad que impulsa la reforma, para lo cual sugiere un debate nacional público que exponga las bondades de los cambios. Finalmente, el autor resalta la importancia de las alianzas estratégicas, que deben partir por identificar claramente a los actores que tienen intereses en la reforma, para buscar aliados y negociar con los opositores para buscar puntos de acuerdo.

También desde un enfoque de *micro economía política*, Rius (2012) analiza la reforma tributaria de Uruguay del año 2006, identificando factores que facilitaron el proceso. Destaca que uno de los determinantes inmediatos del éxito de la reforma fue contar con una mayoría parlamentaria disciplinada y con una propuesta técnica viable. Además de estas dos condiciones, que el autor considera como suficientes, identifica otras tres condiciones necesarias: un proceso de debate alejado del acto electoral, una disociación de la reforma como condición impuesta por organismos externos, y respeto

de la institucionalidad política por parte de las elites económicas. Asimismo, afirma que el proceso fue facilitado por ser liderado por un gobierno de izquierda, por una conducción técnico-política pragmática y flexible, y por el fortalecimiento previo y simultáneo de la autoridad tributaria. Como contrapartida, el autor señala que el proceso comunicacional para incidir en el apoyo de la opinión pública a la reforma tuvo dificultades, por cuanto quienes podían ser calificados como "perdedores" eran claramente identificables, mientras que quienes podían ser calificados como "ganadores", a pesar de ser un conjunto más numeroso, recibía beneficios más difíciles de cuantificar. Por ello, Rius (2012) sostiene que la reforma se aprobó a pesar de perderse la batalla por la opinión pública.

Por su parte, considerando los casos de Chile y Argentina, Fairfield (2010) analiza la evolución de los impuestos corporativos y el acceso a información bancaria por parte de las agencias tributarias para mejorar su capacidad de fiscalización. La autora identifica que los grupos de interés que buscan bloquear o modelar reformas que afecten su posición dominante operan tanto a través de poder instrumental (referido a acciones deliberadas de cabildeo para afectar las decisiones de política) y poder estructural (referido a la influencia en la percepción ciudadana sobre los posibles efectos económicos negativos de las reformas tributarias, principalmente la amenaza de menor inversión, crecimiento y empleo). El grado de poder instrumental y estructural que tengan los distintos grupos de interés varía entre países, entre grupos y en el tiempo, y no necesariamente están correlacionados entre sí. Estos poderes suelen ser utilizados tanto para determinar la agenda de reformas, como para modelar su contenido, y su fuerza depende de manera importante en la capacidad para organizarse de los grupos de interés, de su cohesión, y de sus vínculos con los partidos políticos y con autoridades del poder ejecutivo y legislativo.

Finalmente, cabe destacar que en cuanto a la economía política en torno a las reformas fiscales, se observa que en la práctica aplica muy claramente la lógica que Hirschman elaboró en su libro *Retóricas de la Intransigencia* (1991), referida a que existen ciertas reacciones estándar que han de esperarse de parte de los grupos de poder que se oponen a las reformas. La primera de estas reacciones es la que llama "perversión", aquella que construye el argumento de que las reformas lograrán el efecto contrario al

buscado (por ejemplo, argumentando que un aumento de las tasas impositivas hará decaer la recaudación puesto que generará una contracción de la actividad económica). La segunda reacción es la que llama "futilidad", referida a que los efectos de las reformas serán nulos o muy limitados para hacer mella al problema que se busca atacar (por ejemplo, que el aumento de las tasas impositivas a las personas de mayores rentas hará que éstas busquen formas, legales o ilegales, de seguir pagando como máximo lo mismo que antes). La tercera y última reacción es la que Hirschman llama "del riesgo", mediante la cual usualmente se argumenta que el costo de las reformas es significativamente alto al poner en peligro logros precedentes que la sociedad ha alcanzado (por ejemplo, amenazar que un aumento de la carga tributaria hará que disminuya la inversión y por tanto la actividad económica y el nivel de empleo). Teniendo en consideración estas tres reacciones comunes y altamente documentadas en casos empíricos, se hace evidente que para facilitar la aprobación de cualquier reforma fiscal es necesario considerar cómo responder adecuadamente a estos tres desafíos retóricos.

FACTORES QUE OBSTACULIZAN LOS ACUERDOS FISCALES

En consideración del marco conceptual revisado sobre la *micro* y la *macro economía política*, planteamos el siguiente listado de hipótesis a explorar sobre los factores que dificultan avanzar en reformas fiscales en América Latina. Este listado no excluye otras hipótesis que puedan ser específicas para cada país de la región, a la vez que en cada uno de ellos pueden ser más relevantes unas hipótesis que otras, o pueden interactuar varios factores a la vez.

a. Debilidades en las capacidades del Estado

   Un Estado con baja eficiencia en materia de gastos no da suficiente garantía a los contribuyentes de ser capaz de dar buen uso a lo recaudado. Conductas estatales ineficientes pueden ser no asignar los recursos fiscales a proyectos de rentabilidad social positiva, tener altos costos administrativos o no focalizar el gasto en los grupos prioritarios. Tam-

bién pueden existir problemas de falta de transparencia y de rendición de cuentas, o incluso, desvío de recursos por corrupción y captura por parte de grupos de interés. Asimismo, puede existir baja sostenibilidad financiera, por ausencia de institucionalidad que vele por los equilibrios fiscales para evitar situaciones de crisis.

b. Existencia de grupos de interés con fuerte capacidad de influir en la toma de decisiones de política pública

La existencia de grupos de interés con poder para influir en la toma de decisiones en materia fiscal puede resultar en que exista una baja carga tributaria o que recaiga un mayor peso en los impuestos indirectos que en los impuestos a la renta. Estos grupos de interés pueden actuar tanto a nivel de determinar la agenda legislativa y su contenido, como también a nivel de bloquear la implementación de reformas ya aprobadas, o incluso lograr su reversión.

c. Baja cultura de cumplimiento legal en la sociedad

En sociedades donde no es socialmente castigado el incumplir la ley, en particular en materia tributaria, tiende a existir alta evasión y elusión. Esta baja moral de cumplimiento tributario puede estar relacionada con mala percepción de la ciudadanía sobre la calidad del Estado.

d. Débiles condiciones económicas

Economías con problemas estructurales de bajo crecimiento no generan una base suficiente sobre la cual cobrar impuestos. Esta dificultad también existe en economías con altos niveles de informalidad, donde el primer paso, antes de intentar aumentar la carga tributaria, suele ser intentar aumentar la formalización.

e. Débil institucionalidad política

En países con marcos legislativos febles para la discusión y aprobación del marco legal de un acuerdo fiscal es menos probable que un pacto se pueda materializar. También sucede que en países con una institucionalidad judicial débil, no se puede forzar el cumplimiento de un acuerdo luego de legislado. También se dificulta alcanzar un pacto en los sistemas con falencias en la representatividad democrática para canalizar los intereses de la ciudadanía sobre el mismo. En América Latina esto último se ejemplifica con partidos políticos débiles, fragmentados y poco representativos.

f. Gobierno con bajo apoyo popular

Cuando un gobierno no cuenta con respaldo popular, difícilmente puede emprender reformas estructurales. Esto puede inhibir a un gobierno impopular de plantear reformas de este tipo, o bien puede plantearlas pero no tener éxito en aprobarlas. De ahí que la suerte de muchas reformas se juegue en la capacidad del gobierno de influir en la opinión pública.

g. Existencia de otras fuentes de recursos fiscales

En aquellos países que cuentan con una fuente importante de ingresos fiscales asociada a la explotación de recursos naturales, puede generarse la sensación de que resulta menos urgente contar con un adecuado sistema tributario. En estos casos se exacerba el problema de administrar la abundancia de recursos fiscales en la parte positiva del ciclo económico, y de solventar el gasto público en la parte negativa del mismo.

h. Problema de reciprocidad, especialmente de la clase media

A medida que la economía de los países de Latinoamérica ha crecido, ha surgido una clase media que plantea demandas crecientes de gasto

público. Mientras el Estado respectivo sea incapaz de satisfacer esas demandas, la clase media tendrá baja disponibilidad a tributar porque no perciben prestaciones del Estado dirigidas a ella.

i. Debilidades de la administración tributaria

En países con una débil administración tributaria no es factible implementar reformas tributarias que demanden alta capacidad de gestión. En esos casos lo más probable es que existan normas tributarias que no se cumplan por no poder ser fiscalizadas, y por tanto exista alta evasión. O alternativamente, ante la realidad institucional, simplemente ni siquiera se plantee una agenda de reforma por ser poco realista.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Bresser-Pereira, L. (2003). "The 1995 Public Management Reform in Brazil: Reflections of a Reformer". En B.R. Schneider y B. Heredia (eds.), *Reinventing Leviathan: The Politics of Administrative Reform in Developing Countries*. Miami: North-South Center Press: 89-101.

Corbacho, A., V. Fretes y E. Lora (2013). *Recaudar no basta: Los impuestos como instrumento de desarrollo.* Nueva York: Banco Interamericano de Desarrollo.

De Souza, S. (2013). "The Political Economy of Tax Reform in Latin America: A critical review". *Woodrow Wilson Center Update on the Americas.*

Di John, J. (2006). "The Political Economy of Taxation and Tax Reform in Developing Countries". *Research paper United Nations University, World Institute for Development Economics Research*, No. 2006/74.

Erard, B. y J. Feinstein (1994). "Honesty and Evasion in the Tax Compliance Game". *The RAND Journal of Economics*: Vol. 25, No. 1. pp. 1-19

Fairfield, T. (2010). "Business Power and Tax Reform: Taxing Income and Profits in Chile and Argentina." *University of Miami*, pp. 1-35.

Gómez Sabaini, J.C., y J. O'Farrell (2009). "La Economía Política de la Política Tributaria en América Latina." *21 Seminario Regional de política Fisca Cepal,* pp. 1-43.

Hirschman, A. (1991). *Retóricas de la Intransigencia*. Fondo de Cultura Económica, México.

Marcel, M. y E. Rivera (2009). "Economía Política de las Finanzas Publicas y Políticas Sociales en América Latina". En F.H. Cardoso and A. Foxley (eds.), *A Medio Camino*. Santiago: Uqbar Editores.

Rius, A. (2012). "La reforma tributaria uruguaya de 2006: algunas consideraciones de economía política y comportamental". *Serie Macroeconomía del desarrollo Nº125 Cepal.*

2.

CINCO CARACTERÍSTICAS DE LOS ARREGLOS FISCALES VIGENTES EN AMÉRICA LATINA

Jorge Rodríguez Cabello & Alex Seemann

La situación fiscal de los países de América Latina muestra ciertas características en común que se deben tener presente como punto de partida para poder desarrollar estrategias para promover nuevos acuerdos fiscales en la región. En particular, considerando los datos del Informe *Revenue Statistics in Latin America 2010* de la OECD y los datos de ILPES/CEPAL, se pueden identificar cinco tendencias generalizadas de los arreglos fiscales vigentes en América Latina, las que se describen más adelante.

Con todo, y sin desmedro de dichas cinco características comunes, primero hay que distinguir dos grupos de países: Un grupo minoritario de países con mayor carga tributaria, como Argentina y Brasil, donde los ingresos por impuestos representan más de un 30% del PIB; y un grupo mayoritario de países con muy baja carga tributaria, como Venezuela, Guatemala, República Dominicana y El Salvador, donde esta cifra no alcanza el 15% del PIB.

Existen dos grandes explicaciones para estas diferencias. La primera son los distintos niveles de desarrollo de los países de América Latina, donde algunos países históricamente han estado más rezagados que otros, lo que se refleja a su vez en el tamaño de sus respectivos Estados y, por tanto, en sus cargas tributarias. La segunda explicación corresponde a factores políticos y sociales que han producido distintos arreglos fiscales, aún para países de desarrollo similar. Por ejemplo, al año 2010, Chile y Argentina tenían un PIB per cápita cercano a US$16.000[1], pero los ingresos tributarios representaban 19,6% y 33,5% del PIB, respectivamente.

[1] Chile tenía un ingreso per cápita en PPP de US$16.138 y Argentina de US$15.910. Fuente: Banco Mundial – World Development Indicators.

Las cinco tendencias generalizadas de los arreglos fiscales vigentes son las siguientes:

a. Desde 1990 ha habido un aumento importante en los ingresos tributarios de los países de América Latina como porcentaje del PIB.

Con excepción de Venezuela, todos los países de la muestra han aumentado sus ingresos tributarios como fracción del PIB entre 1990 y 2010. Hay casos donde este indicador se ha más que duplicado en ese período tiempo.

Una interpretación para esta tendencia es que el crecimiento económico que han mostrado los países de América Latina en las últimas décadas ha levantado nuevas necesidades y demandas sociales, que los gobiernos han intentado abordar financiándolas con aumentos en la carga tributaria. En este sentido, varios trabajos han intentado demostrar una relación positiva entre el ingreso per cápita de los países y el nivel de gasto de gobierno (lo que en la literatura económica se conoce como *Ley de Wagner*). Utilizando datos de países de la OECD, Lamartina y Zaghini (2010) muestran una correlación positiva entre PIB per cápita y gasto público. Además determinan una elasticidad mayor que 1, lo quiere decir que en el largo plazo un aumento en el PIB per cápita está asociado a aumentos más que proporcionales del gasto de gobierno (Lamartina y Zaghini, 2010: 156).

De manera consistente con el estudio de Lamartina y Zaghini (2010), el crecimiento que ha evidenciado el producto en los países de América Latina durante las últimas décadas ha sido acompañado por un aumento de los ingresos tributarios como fracción del PIB (Gráfico 1).

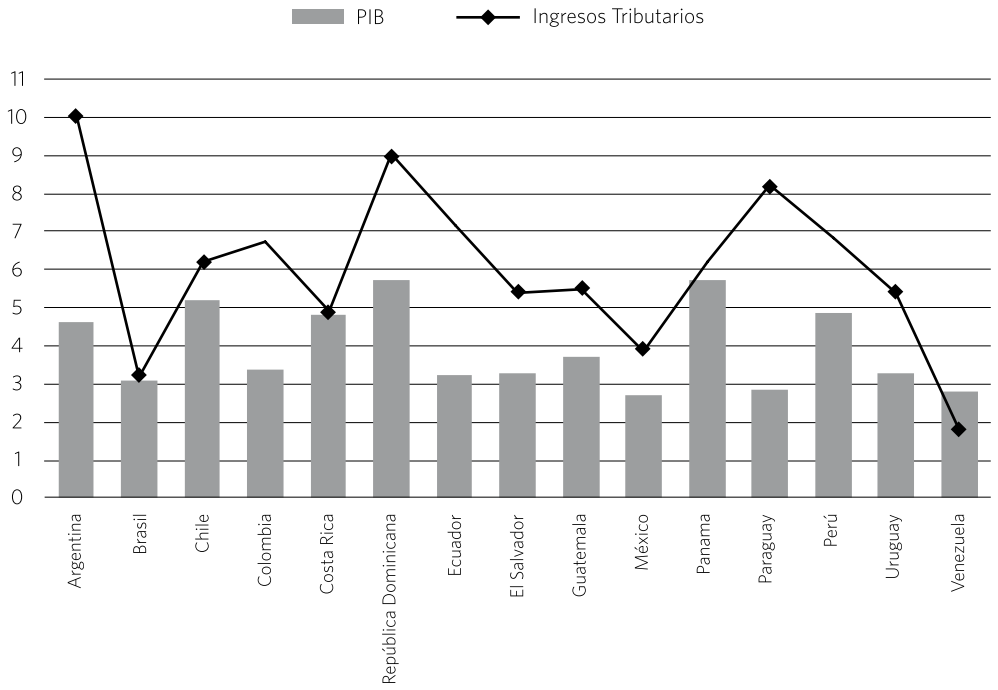
Así por ejemplo, entre 1991 y 2010, la economía colombiana creció a una tasa promedio anual de 3,4%, período en el cual sus ingresos tributarios pasaron de representar un 9% del PIB a un 17,3% del PIB. En igual período, la economía de Paraguay creció a una tasa promedio anual de 2,8%, mientras que sus ingresos tributarios pasaron de representar el 5,4% del producto a un 17,9%. Ejemplos similares se pueden encontrar en Guatemala (donde la carga tributaria pasó del 9,0% del PIB al 12,3%, con una tasa de crecimiento del PIB de 3,7% promedio anual) y en Argentina (donde la carga tributaria

pasó del 16,1% del PIB al 33,5%, con una tasa de crecimiento del PIB de 4,6% promedio anual).

El único país de la muestra en el que cayeron sus ingresos tributarios como porcentaje del PIB entre 1990 y 2010 es Venezuela (la carga tributaria pasó del 17,7% del producto al 10,9%, en un período donde la economía creció a una tasa promedio anual de 2,8%). En este caso la disminución en el peso relativo de los ingresos tributarios ha sido compensada por el considerable aumento de los ingresos no tributarios asociados al alto precio del petróleo.

Gráfico 1

TASA DE CRECIMIENTO REAL PROMEDIO ANUAL DEL PIB Y DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS. PAÍSES DE AMÉRICA LATINA, 1991-2010



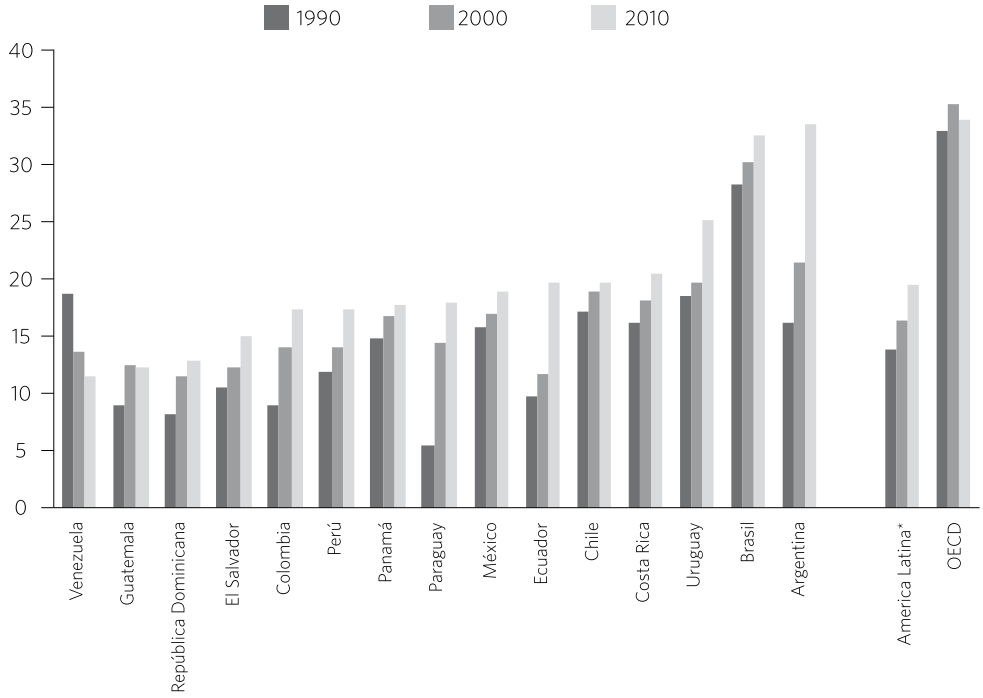
Nota: Los ingresos tributarios fueron ajustados por el Deflactor del PIB publicado por el FMI, World Economic Outlook.
Fuente: Elaboración propia en Base a datos FMI, World Economic Outlook Database (Octubre 2012), Banco Mundial y Revenue Statistics in Latin America – OECD.

b. Los ingresos tributarios de América Latina son sustancialmente menores que los de los países de la OECD.

A pesar de los aumentos de la carga tributaria que han experimentado los países de la región durante los últimos veinte años, ésta aún es considerablemente más baja que la de los países de la OECD. En 1990, los 15 países de la muestra de América Latina promediaban una carga tributaria de 13,9% del PIB, mientras que los países de la OECD promediaban un 35,2% del PIB. Para el año 2010, estas cifras alcanzaron un 19,4% del PIB y un 33,8% del PIB (Gráfico 2) respectivamente, lo que si bien implica un acortamiento de la brecha, muestra que ella es todavía significativa. Cabe notar que sin considerar las contribuciones a la seguridad social, las brechas son menores, pero aun relevantes: en 1990 los ingresos tributarios en América Latina promediaban un 11,4% del PIB versus un 25,4% en los países de la OECD, a la vez que en 2010 las cifras eran de 15,8% y 24,7%, respectivamente (Gráfico 3).

Gráfico 2

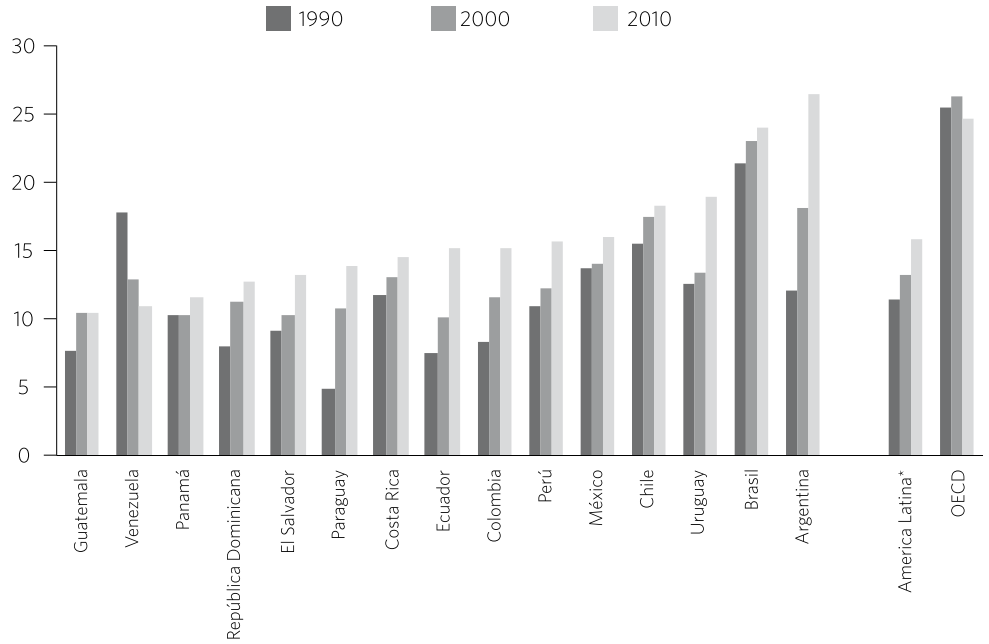
INGRESOS TRIBUTARIOS TOTALES COMO PORCENTAJE DEL PIB
(incluidas contribuciones a la seguridad social)



*América Latina considera el promedio simple de la muestra de países considerados en el gráfico.
Fuente: Elaboración propia en base a datos Revenue Statistics in Latin America – OECD.

Gráfico 3

INGRESOS TRIBUTARIOS TOTALES COMO PORCENTAJE DEL PIB
(excluidas contribuciones a la seguridad social)



*América Latina considera el promedio simple de la muestra de países considerados en el gráfico.
Fuente: Elaboración propia en base a datos Revenue Statistics in Latin America – OECD.

Como se ha señalado, la llamada *Ley de Wagner* indica que el nivel de desarrollo de un país, medido como PIB per cápita, tiene una relación positiva con su nivel de gasto, que a su vez se asocia a su nivel de carga tributaria. Por ello, para tener mayores antecedentes para evaluar si la carga tributaria en los países de América Latina es baja relativa a su nivel de ingreso, resulta útil conocer la magnitud de la carga tributaria que tenían los países de la OECD cuando se encontraban en niveles de ingresos similares a los que tienen hoy los países de América Latina.

Al respecto, el Cuadro 1 muestra los países de la OECD y la carga tributaria (incluidas contribuciones a la seguridad social) que tenían el año en que su ingreso per cápita era cercano a los US$15.000 (PPP, precios constan-

tes de 2005). Los datos muestran que la gran mayoría de los países contaba con ingresos tributarios por sobre el 25% del PIB. Países como Dinamarca, Alemania y Finlandia, que tenían un nivel de ingreso per cápita cercano a los US$15.000 a comienzos de los años 70, contaban en ese momento con ingresos tributarios equivalentes al 31,3%, 31,5% y 33,7% del PIB, respectivamente. Cuando se excluyen las contribuciones a la seguridad social estos números bajan a 30,0%, 22,0% y 29,0%, respectivamente.

Un caso de desarrollo más tardío, como Irlanda, que en 1988 alcanzó los US$15.000 per cápita, también mostraba en ese momento una carga tributaria alta, de 36,4% del PIB, que sin contribuciones a la seguridad social bajaba a 31,3%. Algo similar ocurre con Estonia en 2004, cuando su producto per cápita era de US$15.146 y su carga tributaria era equivalente a 30,6% del PIB (20,2% sin considerar las contribuciones a la seguridad social).

Se observa que, en general, los países de América Latina al año 2010 se encontraban en un nivel de desarrollo inferior a los US$15.000 per cápita usados como referencia, con sólo algunos países acercándose a dicha cifra. Salvo excepciones, todos los países considerados presentan una carga tributaria considerablemente menor que la observada en los países de la OECD cuando tenían un nivel de ingreso equivalente.

Cuadro 1

INGRESOS TRIBUTARIOS TOTALES DE PAÍSES DE LA OECD (INCLUIDAS CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL), CUANDO TENÍAN UN PIB PER CÁPITA CERCANO US$15.000

	Año	*PIB per cápita (US$ PPP, 2005)*	*Ingresos Tributarios Totales (% del PIB)*	*Ingresos Tributarios Totales excluidas las contribuciones a la seguridad social (% del PIB)*
México	2010	12.991	18,8	15,9
Suiza	1970	26.158	19,2	16,1
Corea del Sur	1995	15.163	20,0	17,6
España	1977	15.186	20,2	10,2
Japón	1975	15.037	20,4	14,5
Australia	1965	15.347	20,6	20,6
Grecia	1976	15.351	21,3	15,0

	Año	*PIB per cápita (US$ PPP, 2005)*	*Ingresos Tributarios Totales (% del PIB)*	*Ingresos Tributarios Totales excluidas las contribuciones a la seguridad social (% del PIB)*
Chile	2011	15.273	21,4	20,0
Luxemburgo	1970	22.969	23,5	16,7
Italia	1973	15.103	23,9	14,1
Turquía	2011	13.412	25,0	20,1
Nueva Zelanda	1970	15.736	25,9	25,9
Portugal	1989	15.485	26,6	19,6
Estados Unidos	1970	20.544	27,0	22,7
Islandia	1970	13.206	27,4	25,1
Estonia	2004	15.146	30,6	20,2
Canadá	1970	17.591	30,9	27,9
Dinamarca	1967	15.498	31,3	30,0
Alemania	1970	15.800	31,5	22,0
Eslovaquia	2004	15.179	31,7	18,6
Finlandia	1974	15.292	33,7	29,0
Bélgica	1970	15.289	33,8	24,1
Francia	1970	15.008	34,2	21,8
Noruega	1970	17.473	34,5	29,0
Austria	1971	15.375	34,6	25,7
Holanda	1969	16.958	34,7	22,6
Reino Unido	1971	15.045	34,8	29,9
Polonia	2007	15.656	34,8	22,8
Republica Checa	1995	15.741	35,9	21,0
Irlanda	1988	15.249	36,4	31,3
Israel	1995	20.528	36,7	31,5
Suecia	1970	17.329	37,8	32,2
Hungría	2003	15.515	37,9	26,3
Eslovenia	1995	15.985	39,0	22,3

Notas:
- Para los casos de Suiza, Luxemburgo, Estados Unidos, Canadá, Noruega, Holanda, Israel y Suecia se utilizaron los últimos datos disponibles de la serie de PIB per cápita PPP (2005).
- PIB per cápita estimado para: Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Finlandia, Alemania, Grecia, Islandia, Irlanda, Italia, Japón, Luxemburgo, Holanda, NZ, Noruega, Portugal, España, Suecia, Suiza y Reino Unido.
Fuente: Elaboración propia en base a datos OECD (National Accounts of OECD Countries y Revenue Statistics - Comparative Series datase).

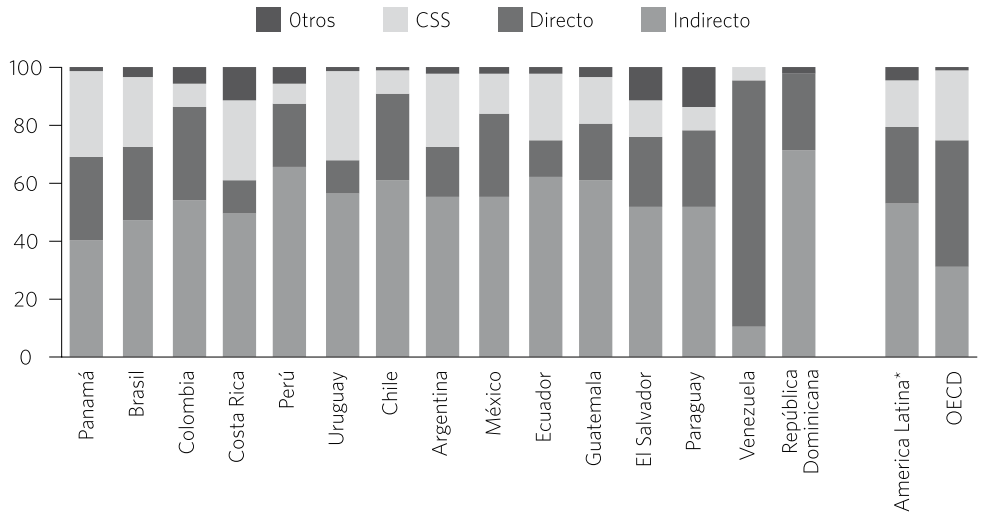
c. Los impuestos indirectos tienen un alto peso relativo en la recaudación total en América Latina.

Además de la magnitud de los ingresos tributarios, importa su composición, por la incidencia en el grado de progresividad y en los costos de eficiencia económica que puede generar el sistema tributario. Una clasificación relevante divide los impuestos entre: (a) impuestos directos; (b) impuestos indirectos; (c) contribuciones a la seguridad social; y (d) otros impuestos. Los impuestos directos consideran impuestos al ingreso, a la renta y al capital, e impuestos a la propiedad. Por su parte, los impuestos indirectos incluyen la tributación del consumo de bienes y servicios. Entre otros, se incluyen impuestos a la nómina o número de empleados, impuesto a la herencia, timbre y estampillas.

Al respecto, se observa que los países de América Latina se caracterizan por contar, en promedio, con una estructura tributaria con una alta proporción de impuestos indirectos, a diferencia de lo que ocurre en los países de la OECD, en los cuales se prioriza la tributación directa (Gráficos 4 y 5).

Gráfico 4

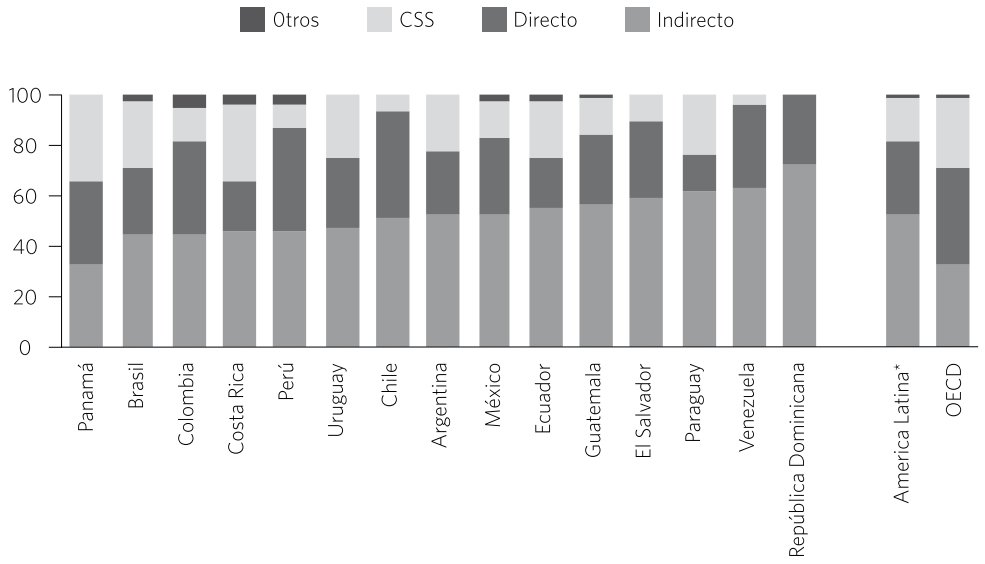
COMPOSICIÓN INGRESOS TRIBUTARIOS 1990



*América Latina considera el promedio simple de la muestra de países considerados en el gráfico.
Fuente: Elaboración propia en base a datos Revenue Statistics in Latin America – OECD.

Gráfico 5

COMPOSICIÓN INGRESOS TRIBUTARIOS 2010



*América Latina considera el promedio simple de la muestra de países considerados en el gráfico.
Fuente: Elaboración propia en base a datos Revenue Statistics in Latin America – OECD.

Los países latinoamericanos han favorecido el uso de impuestos indirectos, gravando el consumo de bienes y servicios, probablemente, porque estos impuestos son de más fácil administración, lo que facilita la recaudación tributaria. Ello puede ser consistente en una primera etapa de desarrollo fiscal, cuando la institucionalidad no está lo suficientemente desarrollada como para administrar de manera eficaz un sistema de impuesto progresivo a la renta. Además, desde el punto de vista político, los impuestos indirectos afectan a una base muy amplia de contribuyentes, lo que evita enfrentarse con grupos de interés específicos presumiblemente poderosos y de altas rentas. Más aún, factores como la informalidad laboral existente en América Latina dificulta la aplicación de un sistema amplio de impuestos directos.

Cabe notar que si bien el promedio regional del peso de los impuestos indirectos se ha mantenido, hay cambios significativos en algunos países en las últimas décadas (comparación entre las cifras de los Gráficos 4 y 5).

En 1990, con excepción de Venezuela, Panamá y Brasil, los ingresos impositivos de los países de la región provenían principalmente de impuestos indirectos. En los casos de Guatemala, Ecuador, Chile y Perú la tributación indirecta representaba más del 60% de los ingresos tributarios y para el caso de República Dominicana alcanzaba más del 70%. A diferencia de los países de la OECD, donde los tributos indirectos representaban sólo 31,6% de los ingresos tributarios el año 1990, en América Latina este tipo de tributación representaba en promedio un 53% de toda la recaudación tributaria. En 2010 los impuestos indirectos en la muestra de países de Latino América alcanzan 52,1% de los ingresos tributarios, en los países de la OECD esta cifra era de 32,4% del total de ingresos impositivos.

Al analizar la composición tributaria en el año 2010 se observan algunos cambios importantes respecto de 1990. Perú, Chile, Uruguay, Colombia, Panamá y Ecuador presentan importantes reducciones en el peso relativo de los impuestos indirectos. Perú y Chile lideran esta reducción, pasando los impuestos indirectos de representar 65,6% y 62,9% de los ingresos tributarios totales, a representar un 46,0% y un 51,3%, respectivamente. Los datos muestran que en estos países la reducción del peso relativo de los impuestos indirectos fue a costa de un aumento del peso relativo de la tributación directa. A su vez, el aumento en el peso de la tributación directa está influido por el pago de impuesto a la renta de empresas del sector minero, que ha vivido un auge de precios en los últimos años.

En contraste, en Venezuela, Paraguay, El Salvador y República Dominicana, en los últimos veinte años aumentó el peso relativo de los impuestos indirectos. El caso de Venezuela es el más extremo, pues en 1990 los impuestos indirectos representaban el 11,1% de los ingresos tributarios, mientras que en 2010 alcanzaron el 63,3%. En el caso de Paraguay también hay un aumento importante, de 51,4% a 61,0%.

Con excepción de Venezuela, los países que aumentaron la proporción de impuestos indirectos en sus ingresos tributarios corresponden a países con muy baja carga tributaria en 1990. La mayor simplicidad de recaudación de los impuestos indirectos puede explicar que hayan sido los preferidos en una primera etapa para aumentar gradualmente la carga tributaria en estos países. Los datos muestran que el aumento de carga tributaria experimentado entre 1990 y 2010 se realizó en base a impuestos indirectos.

d. Varios países de América Latina cuentan con otras fuentes de financiamiento fiscal relevantes, además de los impuestos.

La existencia de fuentes de recursos fiscales no tributarios condiciona a su vez la necesidad de ingresos tributarios de un país. Al contar con una fuente de recursos alternativa se reducen los incentivos de la autoridad a aumentar la carga tributaria, que siempre conlleva costos políticos. Esto puede tener implicancias desde el punto de vista redistributivo, considerando los efectos potenciales en la distribución de ingresos que puede generar un sistema tributario bien diseñado y fiscalizado. También puede incidir en la calidad del gasto fiscal, pues al desvincular a la ciudadanía de la fuente de financiamiento del gasto público, se debilitan sus incentivos a exigir rendición de cuentas y transparencia.

Desde el punto de vista macroeconómico, como los ingresos no tributarios provienen generalmente de la renta de recursos naturales, tienen la característica de presentar un comportamiento altamente cíclico. Esta condición implica un desafío para los gobiernos que dependen de este tipo de ingresos, lo que requiere avanzar hacia una institucionalidad que desacople el gasto público de los efectos cíclicos de los recursos fiscales provenientes de los recursos naturales. La experiencia de Chile, que estableció a comienzos de los años 2000 una Política de Balance Estructural y posteriormente creó Fondos Soberanos para administrar el ahorro generado en tiempos de auge de precios, es una experiencia útil de analizar para enfrentar este desafío (Rodríguez, Tokman y Vega, 2006).

Otro desafío que surge de sustentar las finanzas públicas en ingresos no tributarios provenientes de rentas de recursos naturales se refiere a su naturaleza en muchos casos no renovable, lo que implica que tienden a agotarse en el largo plazo. Al respecto, conviene que las autoridades políticas se anticipen, utilizando parte de los recursos fiscales obtenidos por la explotación de recursos naturales para mejorar la productividad del país y desarrollar así nuevas actividades económicas que permitan mantener el crecimiento.

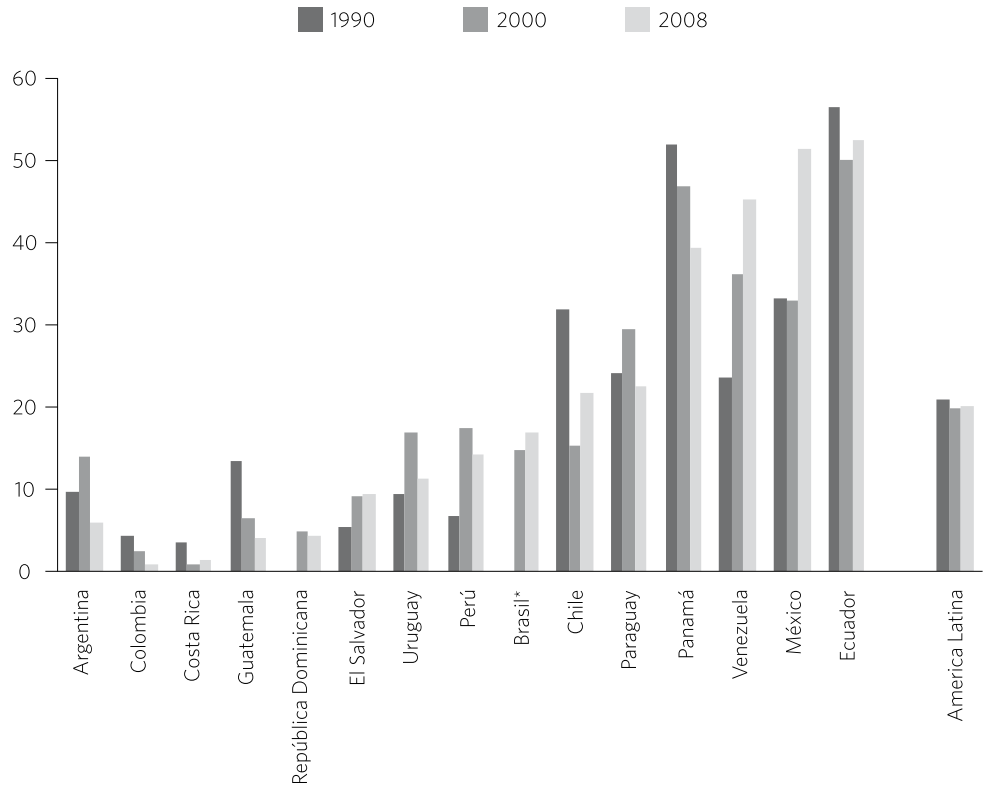
El Gráfico 6 muestra el peso de los ingresos no tributarios sobre los ingresos totales del Gobierno Central para una muestra de países de América Latina. Se observa que existen algunos que cuentan con importante fuentes de ingreso fiscal más allá de los impuestos. Además se evidencian grandes

diferencias entre los países. Así, mientras que en Colombia, Costa Rica, República Dominicana o El Salvador, los ingresos no tributarios no representan más del 10% de los ingresos fiscales totales, en México y Ecuador llegan incluso a superar el 50%. Como se ha señalado, en los países de América Latina estos ingresos no tributarios corresponden principalmente a ingresos asociados a algún recurso natural de propiedad estatal. Por ejemplo, en México, Venezuela y Ecuador una fuente importante de ingresos fiscales es la extracción de hidrocarburos por medio de participación estatal en las operaciones de producción. Por su parte, Chile cuenta con ingresos provenientes de la empresa estatal CODELCO, que extrae cobre y derivados; Paraguay cuenta con ingresos provenientes de la producción de energía hidroeléctrica; y Panamá con los ingresos fiscales por el uso del Canal.

La dinámica de estos ingresos en los últimos veinte años muestra diferentes tendencias debido a la dinámica propia de cada fuente de ingreso no tributario, influida por los cambios en los precios de los productos y en sus costos de explotación, entre otras variables. Los datos muestran un aumento sustancial del peso relativo de los ingresos no tributarios en Venezuela (en 1990 representaban el 23,8% de los ingresos totales del Gobierno Central mientras que en 2008 alcanzaban el 45,4%), y en México (los ingresos no tributarios pasaron de 33,2% en 2000 a 51,5% en 2010). En ambos casos la explicación viene dada por el aumento en el precio internacional del petróleo. Por otro lado, en Panamá se redujo la importancia relativa de los ingresos no tributarios de un 51,9% en 1990 a un 39,3% el 2010.

Gráfico 6

INGRESOS CORRIENTES NO TRIBUTARIOS DEL GOBIERNO CENTRAL COMO PORCENTAJE DE LOS INGRESOS TOTALES



Notas:
*Gobierno General
- Los datos para América Latina corresponden a un promedio simple de la muestra.
- Ingresos no tributarios: incluye las entradas con contraprestación provenientes de ingresos de la propiedad, tasas y derechos administrativos, ventas no industriales y ocasionales y los superávit en efectivo provenientes de la operación de las empresas adscritas; y algunas entradas sin contraprestación como multas, cargos por incumplimiento y donaciones privadas corrientes.
Fuente: Elaboración propia en base a datos ILPES/CEPAL.

e. Producto de la alta evasión y elusión, los países de América Latina dejan de recolectar un porcentaje significativo de su recaudación potencial.

La informalidad económica es una característica de los países de América Latina que afecta específicamente el funcionamiento de los mercados laborales (CAF, 2012: 69). Sus efectos sobre la recaudación tributaria son significativos, pues dificulta la plena aplicación de la legislación y, por tanto, limita la recolección de impuestos. En efecto, en muchos países se han aprobado cambios tributarios que luego carecen por completo de factibilidad al momento de ser aplicados, dada la informalidad de la economía. Esta es una de las razones que puede explicar el alto grado de incumplimiento en el pago de impuestos en la región. Otra causa es la existencia de variadas excepciones tributarias, muchas aprobadas para favorecer a ciertos grupos de interés, permitiéndoles una vía legal para pagar menos impuestos, lo que se conoce como elusión.

A continuación se muestran algunos datos que contrastan la recaudación teórica con la recaudación efectiva en países de América Latina. Se observa que las diferencias pueden llegar a ser incluso superiores al 50%, siendo especialmente crítico el caso del impuesto a la renta. A modo comparativo, el año 2001 Estados Unidos mostraba una brecha entre la recaudación teórica y efectiva de 15%, considerando todos los ingresos tributarios potenciales (Besfamille, 2011: 3).

El Cuadro 2 muestra la diferencia existente entre la recaudación teórica del impuesto a la renta de empresas y la recaudación efectiva registrada en siete países de la región[2]. Si bien estos datos corresponden a distintos años y la comparación entre países es limitada debido a diferencias metodológicas y contables, son un antecedente que muestra las grandes diferencias entre las tasas impositivas existentes "en el papel" y la recaudación efectiva. Los datos muestran brechas de recaudación que van desde el 46% de la recaudación teórica para México el año 2004, a 65% para Ecuador el año 2006. El mismo ejercicio se realiza para el impuesto a la renta de personas naturales

[2] Se debe mencionar que la recaudación efectiva considera implícitamente el efecto de la evasión, que es ilegal, y de la elusión, que son medios legales para reducir el pago de tributos. Teniendo esto en cuenta, la brecha representa el efecto agregado de la evasión y la elusión.

(Cuadro 3), observándose también grandes diferencias entre la recaudación teórica y la efectiva, aunque las brechas son un poco menores en comparación con lo ocurrido con el impuesto a la renta de empresas.

Cuadro 2

BRECHA ENTRE RECAUDACIÓN EFECTIVA Y TEÓRICA EN EL IMPUESTO A LA RENTA DE LAS EMPRESAS

País	*Año*	*En porcentaje del PIB*			*Razón (%)*
		Recaudación Teórica	Recaudación Efectiva	Brecha	Brecha / Rec. Teórica
Argentina	2005	8,0	4,0	4,0	49,7
Chile	2003	4,8	2,5	2,3	48,4
Ecuador	2006	6,8	2,4	4,4	65,3
El Salvador	2005	4,3	2,1	2,2	51,0
Guatemala	2006	7,6	2,8	4,8	62,8
México	2004	3,2	1,7	1,5	46,2
Perú	2006	10,2	4,9	5,2	51,3

Brecha: incluye evasión y elusión tributaria.
Fuente: J. P. Jiménez et al (2010).

Cuadro 3

BRECHA ENTRE RECAUDACIÓN EFECTIVA Y TEÓRICA EN EL IMPUESTO A LA RENTA DE LAS PERSONAS NATURALES

País	*Año*	*En porcentaje del PIB*			*Razón (%)*
		Recaudación Teórica	Recaudación Efectiva	Brecha	Brecha / Rec. Teórica
Argentina	2005	3,3	1,6	1,6	49,7
Chile	2003	3,3	1,8	1,5	46,0
Ecuador	2005	1,8	0,8	1,1	58,1
El Salvador	2006	2,7	1,7	1,0	36,3

País	*Año*	*En porcentaje del PIB*			*Razón (%)*
		Recaudación Teórica	Recaudación Efectiva	Brecha	Brecha / Rec. Teórica
Guatemala	2006	1,1	0,3	0,8	69,9
México	2004	3,8	2,3	1,4	38,0
Perú	2006	1,8	1,2	0,6	32,6

Brecha: incluye evasión y elusión tributaria.
Fuente: J. P. Jiménez et al (2010).

Además del impuesto a la renta de las personas e impuesto a la renta de las empresas, hay evidencia que muestra el incumplimiento en el pago del Impuesto de Valor Agregado (IVA) en varios países de América Latina que, como se sabe, representa una importante fracción de los ingresos tributarios totales en la región[3]. El Cuadro 4 muestra países con altas cifras de incumplimiento en el pago del IVA, como Ecuador, Guatemala, Nicaragua, Panamá, Perú y República Dominicana, donde la evasión supera el 30% del potencial a recaudar. El único país que tiene índices bajo el 20% de evasión es Chile, que alcanza sólo un 11% de incumplimiento en este impuesto.

Estos datos muestran que las tasas de evasión para el IVA son considerablemente menores que en el caso del impuesto a la renta, tanto para personas como para empresas. Esto es debido a la mayor simplicidad que supone este impuesto para la administración tributaria que, como se ha mencionado, es precisamente uno de los motivos que han llevado a los gobiernos de América Latina a privilegiar este tipo de impuesto indirecto por sobre los directos.

Lo anterior implica que actualmente hay grandes flujos de rentas que no están siendo gravados en la práctica por los Estados latinoamericanos, a pesar que en algunos existan leyes que indiquen lo contrario. Las instituciones de administración tributaria tienen un importante rol en este sentido, pues mejorar los mecanismos de fiscalización y las capacidades de sanción de estos organismos ayuda a mejorar los índices de recaudación efectiva. Reformas que refuerzan estas instituciones han demostrado que pueden

[3] En el Caso del IVA, la información presentada corresponde a evasión.

ayudar a cerrar las brechas entre los impuestos recaudados y la recaudación potencial. Por ejemplo, en Chile a finales de los años noventa y comienzos de los 2000 se implementó un plan contra la evasión que, entre otras medidas, fortaleció la institución encargada de la administración tributaria (el Servicio de Impuestos Internos). También se facilitaron los trámites tributarios a los contribuyentes con un fuerte énfasis en el uso de tecnologías de la información, incluyendo el pago de impuesto vía Internet (Ramirez Alujas, 2004:100). Este plan ayudó a reducir la tasa de evasión del IVA desde niveles cercanos al 20% a niveles cercanos al 10%, en un período de ocho años.

Cuadro 4

TASAS ESTIMADAS DE INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

	Año	*Tasa de evasión estimada IVA*
Argentina	2006	21,2
Bolivia	2004	29,0
Chile	2005	11,0
Costa Rica	2002	28,7
Colombia	2006	23,5
Ecuador	2005	31,8
El Salvador	2006	27,8
Guatemala	2006	37,5
México	2006	20,0
Nicaragua	2006	38,1
Panamá	2006	33,8
Perú	2006	37,7
República Dominicana	2006	31,2
Uruguay	2006	26,3

Fuente: Gómez-Sabaini y Jimenez (2011).

ANEXO

PIB PER CÁPITA Y CARGA TRIBUTARIA PARA AMÉRICA LATINA 1990 Y 2010

	PIB per capita (PPP US$ 2005)		*Ingresos Tributarios Totales (como % del PIB)*		*Ingresos Tributarios Totales (como % del PIB) (Sin considerar contribuciones a la seguridad social)*	
	1990	2010	1990	2010	1990	2010
Argentina	7.458	14.363	16,1	33,5	12,1	26,4
Brasil	7.175	10.093	28,2	32,4	21,4	24,0
Chile	6.927	14.520	17,0	19,6	15,5	18,3
Colombia	6.097	8.479	9,0	17,3	8,3	15,2
Costa Rica	6.239	10.453	16,1	20,5	11,7	14,5
República Dominicana	3.833	8.387	8,1	12,8	8,1	12,7
Ecuador	5.414	7.201	9,7	19,6	7,5	15,2
El Salvador	3.672	5.978	10,5	14,9	9,1	13,2
Guatemala	3.332	4.297	9,0	12,3	7,6	10,4
México	9.990	12.481	15,8	18,8	13,7	15,9
Panamá	6.073	12.639	14,7	17,7	10,2	11,5
Paraguay	4.094	4.626	5,4	17,9	4,9	13,8
Perú	4.477	8.555	11,8	17,4	10,9	15,7
Uruguay	7.301	12.642	18,5	25,2	12,5	18,9
Venezuela	9.574	10.973	18,7	11,4	17,7	10,9

Fuente: Elaboración propia en base a datos Revenue Statistics in Latin America – OECD y World Development Indicators – Banco Mundial.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Besfamille, M. (2011). "The Economics of Tax Evasion". *CAF Documento de trabajo* N° 2011/10.

Corporación Andina de Fomento (2012). *Finanzas públicas para el desarrollo: Fortaleciendo la conexión entre ingresos y gastos*. Bogotá: CAF.

Gómez Sabaini, J.C., Jiménez, J.P. y D. Rossignolo (2011). "Imposición a la renta personal y equidad en América Latina: nuevos desafíos." Seminario CEPAL-GIZ: Política Macroeconómica, equidad y seguridad social.

Jiménez, J.P., J.C. Gómez Sabaini y A. Podestá (comp.) (2010). *Evasión y Equidad*. Santiago: CEPAL.

Lamartina, S. y A. Zaghini (2010). "Increasing Public Expenditure: Wagner's Law in OECD Countries" *German Economic Review* 12(2): 149–164.

OECD/CEPAL/Inter-American Center of Tax Administrations (2011). *Revenue Statistics in Latin America*. OECD Publishing.

OECD (2012). *Revenue Statistics 2012*. OECD Publishing.

Ramírez Alujas, A. (2004). *El Proceso de reforma del Estado y Modernización de la gestión pública en Chile. Lecciones, experiencias y aprendizajes (1990-2003)*. Madrid: Instituto Nacional de Administración Publica

Rodríguez, J., C. Tokman y A. Vega (2006). "Política de Balance Estructural: Resultados y Desafíos tras seis años de Aplicación en Chile". *Estudios de Finanzas Públicas Diciembre 2006*.

3.

CAPACIDAD ESTATAL, CUMPLIMIENTO LEGAL E INSTITUCIONALIDAD POLÍTICA EN AMÉRICA LATINA

Francisco Javier Díaz, Romina Novoa & Daniela Oliva

La economía política que rodea los procesos de reforma fiscal puede tener una crucial incidencia, tanto en el diseño de las reformas específicas, como en su aprobación y/o velocidad de implementación.

Esta economía política tiene variadas aristas. En lo referente a lo que hemos llamado *macroeconomía política*, que abarca características estructurales, tendencias persistentes y relaciones de poder de mediano plazo, muchas de sus características sólo son susceptibles de ser medidas a través de la construcción de rankings, índices de percepción y otros instrumentos cualitativos de investigación. Por su parte, las características de lo que llamamos *microeconomía política*, que incluye las estrategias y tácticas concretas que resultan útiles para avanzar hacia los nuevos acuerdos fiscales deseados, si bien pueden ser capturadas parcialmente por algunos sondeos de opinión que permiten dibujar cuadros comparativos, son mejor graficadas en los estudios de caso que se presentan con posterioridad en el presente trabajo.

En consideración de lo anterior, en el presente capítulo se muestran algunos indicadores a modo de diagnóstico sobre las capacidades de los Estados, el cumplimiento legal y la institucionalidad política en América Latina, con un foco especial en los países considerados para los estudios de caso (Brasil, Chile, Colombia, Guatemala y Paraguay).

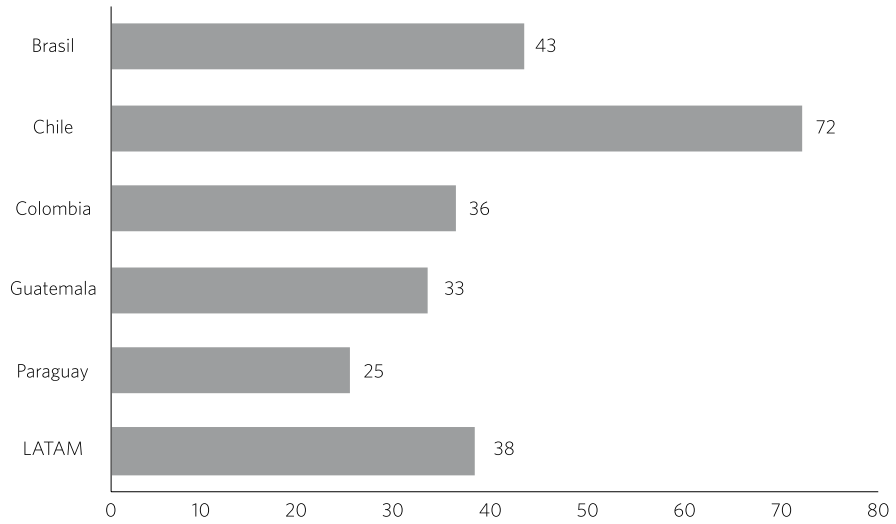
DIAGNÓSTICO SOBRE LAS CAPACIDADES DE LOS ESTADOS

Un Estado ineficiente, poco transparente, donde existe alta percepción de corrupción, puede terminar afectando gravemente su capacidad de recaudación, pues disminuye la disponibilidad a pagar impuestos de la ciudadanía y eventualmente disminuye también la rentabilidad de los proyectos privados que por esa razón no se materializan.

Con el fin de identificar cómo se comportan los Estados latinoamericanos en esta dimensión, los Gráficos 1 y 2 consignan los resultados del índice de percepción de corrupción elaborado por Transparency International en 2012. El Gráfico 1 muestra el puntaje obtenido por cada uno de los cinco países incluidos en los estudios de caso, incluyendo también el promedio para Latinoamérica, mientras que el Gráfico 2 muestra la posición que posee cada país dentro del ranking mundial del indicador en cuestión. En general se observa que en promedio existe una percepción de corrupción relativamente alta en Latinoamérica, aunque existen diferencias entre los distintos países analizados.

Gráfico 1

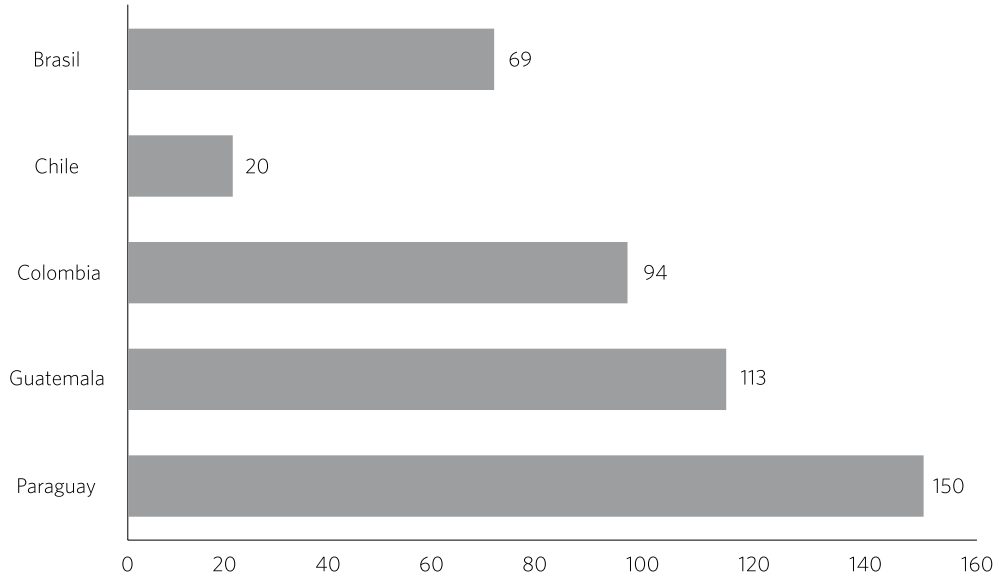
ÍNDICE DE PERCEPCIÓN DE CORRUPCIÓN 2012 (PUNTAJE)*



*La escala va de 0-100, donde 0 significa que un país es percibido como altamente corrupto y 100 significa que un país es percibido como nada corrupto.
Fuente: Transparencia Internacional (2012).

Gráfico 2

ÍNDICE DE PERCEPCIÓN DE CORRUPCIÓN 2012 (POSICIÓN EN RANKING)*



*La posición de un país en el ranking indica su posición relativa a otros países o territorios incluidos en el índice. El índice de 2012 incluye a 176 países y territorios.
Fuente: Transparencia Internacional (2012).

El Banco Mundial, por su parte, ha construido un índice para medir y comparar distintas dimensiones relativas a gobernabilidad. Este índice se nutre de diversas fuentes para evaluar seis dimensiones distintas de gobernabilidad, cuya definición se resume en el Cuadro 1: percepción de corrupción, estado de derecho, efectividad gubernamental, rendición de cuentas, estabilidad política y calidad de la regulación.

El Gráfico 3 muestra el desempeño de los cinco países en estudio y el promedio de América Latina en cada una de estas seis dimensiones para el año 2011. El Gráfico 4, a su vez, muestra el índice agregado de gobernabilidad para la misma muestra. Se observa que en general Latinoamérica está en la mitad inferior en materia de desempeño en las seis dimensiones de gobernabilidad analizadas, mostrando indicadores particularmente bajos en estabilidad de la política y estado de derecho, y mostrando un mejor

desempeño relativo en calidad de la regulación y rendición de cuentas. Con todo, cabe notar que existen diferencias importantes entre países.

Cuadro 1

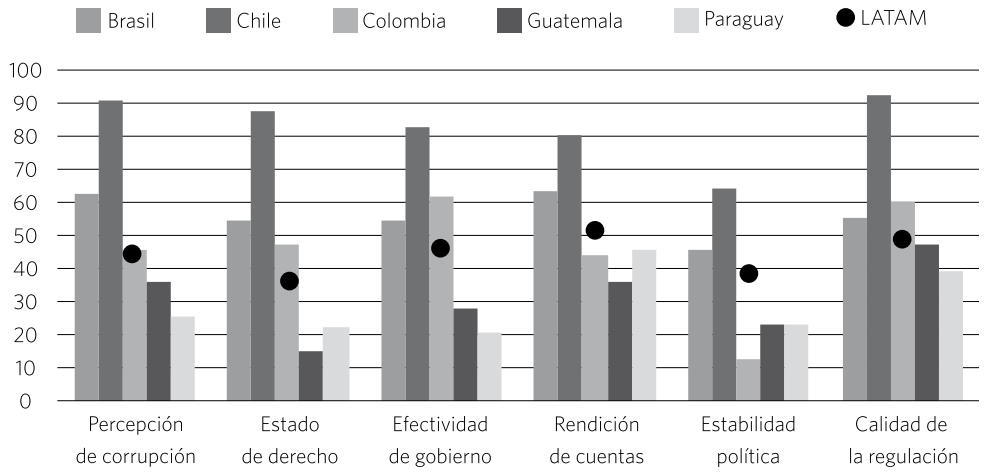
DIMENSIONES DE GOBERNABILIDAD (BANCO MUNDIAL)

		Fuentes	*Aspectos considerados en la evaluación*
1.	Percepcion de Corrupción	13	Existencia de pagos adicionales para obtener contratos, licencias y permisos, controles de precios y a la producción, requerimientos de especial atención por parte de las instituciones encargadas de brindar seguridad y justicia.
2.	Estado de Derecho	16	Respeto a la propiedad, costos asociados al crimen, efectividad del sistema judicial, aceptación de la normativa vigente, su aplicación y confianza en las decisiones de los tribunales y aparatos de justicia.
3.	Efectividad de Gobierno	10	Respeto a la diversidad, representatividad del gobierno y transparencia en el manejo del presupuesto, llevando un adecuado control de cuentas y registros de los gastos hechos por las dependencias de gobierno.
4.	Rendición de Cuentas	16	Libertades individuales, transparencia electoral, libertad de prensa, participación e integración social y política, transferencia ordenada de poder, concesión de intereses y rendición de cuentas por los funcionarios públicos.
5.	Estabilidad Política	7	Inusitadas demostraciones de violencia, malestar social en relación al papel de las instituciones de seguridad y justicia, y existencia de contiendas armadas entre la población y costos incurridos por los negocios derivados de la criminalidad.
6.	Calidad de la Regulación	9	Estabilidad en las normas que rigen la facilidad de iniciar negocios, los costos asociados, la igualdad entre nacionales y extranjeros y la proteccion a la propiedad; así como la certeza de inversionistas en la legislación.

Fuente: Banco Mundial (2011).

Gráfico 3

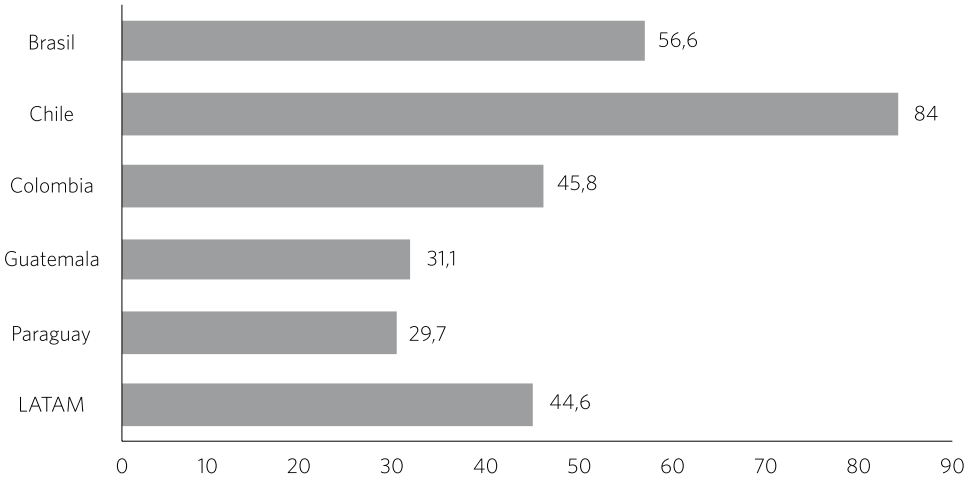
DIMENSIONES DE GOBERNABILIDAD 2011 (%)*



*Los rangos percentiles indican el porcentaje de países alrededor del mundo que están en una posición del ranking más baja que el país indicado, de esta forma valores más altos indican mejores puntajes de gobernabilidad.
Fuente: Banco Mundial (2011).

Gráfico 4

ÍNDICE DE GOBERNABILIDAD DEMOCRÁTICA (2011)*



*Promedio 6 indicadores de gobernabilidad.
Fuente: Banco Mundial (2011).

DIAGNÓSTICO SOBRE CULTURA DE CUMPLIMIENTO LEGAL EN LA SOCIEDAD

El reproche social hacia el incumplimiento de las leyes, en particular respecto del no pago de impuestos, varía de país en país. Esto es lo que usualmente se denomina como *moral tributaria*[1]. Ésta puede estar determinada por distintos factores, entre ellos: (i) que la ciudadanía perciba al Estado como altamente ineficiente; (ii) que la ciudadanía perciba al Estado como altamente corrupto; (iii) que la ciudadanía perciba que los impuestos son excesivamente altos y que escapan a sus capacidades de pago. Todo ello afectaría negativamente la disposición de los ciudadanos a cumplir con sus obligaciones tributarias.

En términos metodológicos, el solo dato de evasión tributaria en un país es insuficiente para pesquisar esta conducta, dado que la evasión puede estar determinada en gran parte por deficiencias en el sistema de administración y recaudación tributaria. Por ello, una forma complementaria de acercarse al asunto es revisar encuestas de opinión pública, aunque hay que advertir el sesgo que se produce por la tendencia de los encuestados de ocultar su verdadera conducta tributaria. En este apartado se presentan algunas variables recogidas a través de encuestas comparables entre los distintos países (utilizando las series del Latinobarómetro), las que además se cruzan con características institucionales para estudiar si existen correlaciones. A los cinco países en estudio se agrega, donde es aplicable, el promedio latinoamericano.

En términos generales, se observa que los ciudadanos de la región declaran que pagar impuestos es importante y que constituye una obligación. En este sentido, el Gráfico 5 muestra una interesante primera aproximación al tema de moral tributaria: para los encuestados, el pago de impuestos es la segunda obligación más importante para un ciudadano, después de votar. Sobrepasa, incluso, a cumplir la ley o a participar en organizaciones sociales. El Gráfico 6, por su parte, muestra que una mayoría significativa de ciudadanos en los cinco países estudiados, así como en el promedio de la

[1] Para una revisión del concepto de *moral tributaria* y estudios de opinión en América Latina al respecto, ver: CAF (2012).

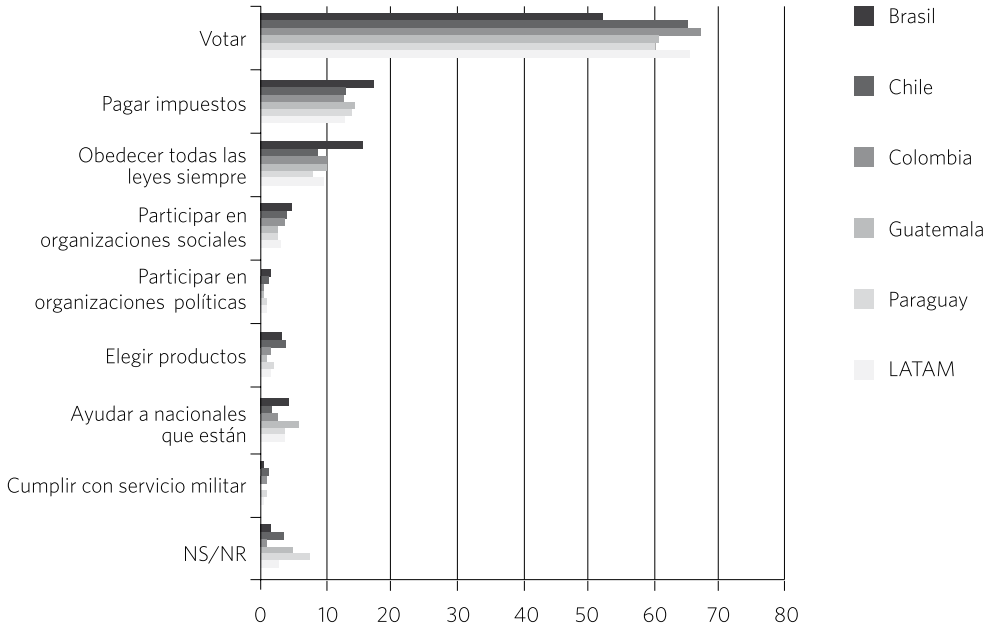
región, se inclina a pensar que evadir impuestos es "para nada justificable". Ahora, si bien la inmensa mayoría tiende a no justificar la evasión, al tratarse de una escala de justificación (de 1 a 10), se encuentra que hay diferencias entre los distintos países (Gráfico 7), las que entregan ciertas luces acerca de las hipótesis planteadas respecto de la relación entre moral tributaria con probidad y eficiencia estatal.

En cuanto a la percepción de la ciudadanía respecto del nivel de impuestos en su país, el Gráfico 8 muestra que en su mayoría, los ciudadanos perciben que los impuestos son "muy altos" o "altos", aunque sea paradojal que esa percepción no se condiga necesariamente con el nivel efectivo de la carga tributaria en cada país. Por otra parte, el Gráfico 9 muestra que en general existe muy poca confianza en que el Estado gastará bien los recursos recaudados.

Gráfico 5

¿CUÁLES DE LAS SIGUIENTES COSAS CREE UD. QUE UNA PERSONA NO PUEDE DEJAR DE HACER SI QUIERE SER CONSIDERADO CIUDADANO? 2011

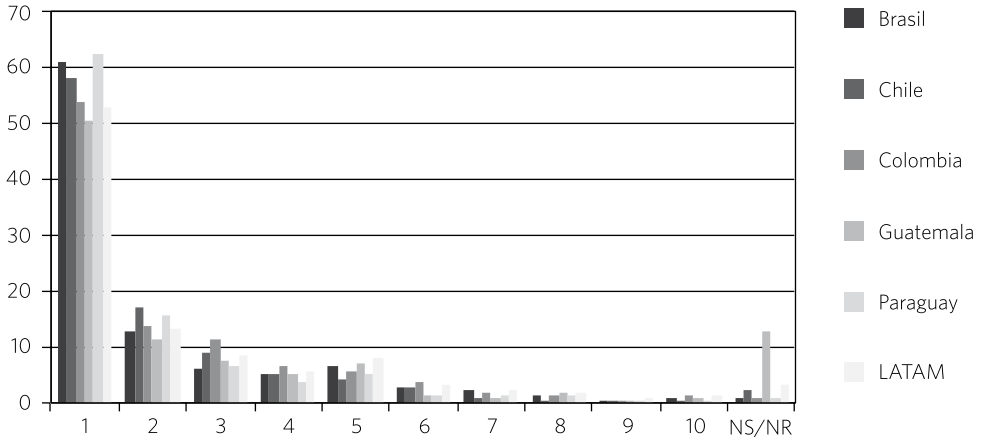
(% primera mención)



Fuente: Latinobarómetro (2011).

Gráfico 6

EN UNA ESCALA DE 1 A 10, DONDE 1 ES "PARA NADA JUSTIFICABLE" Y 10 ES "TOTALMENTE JUSTIFICABLE" ¿CUÁN JUSTIFICABLE CREE UD. QUE ES EVADIR IMPUESTOS? 2011 (%)

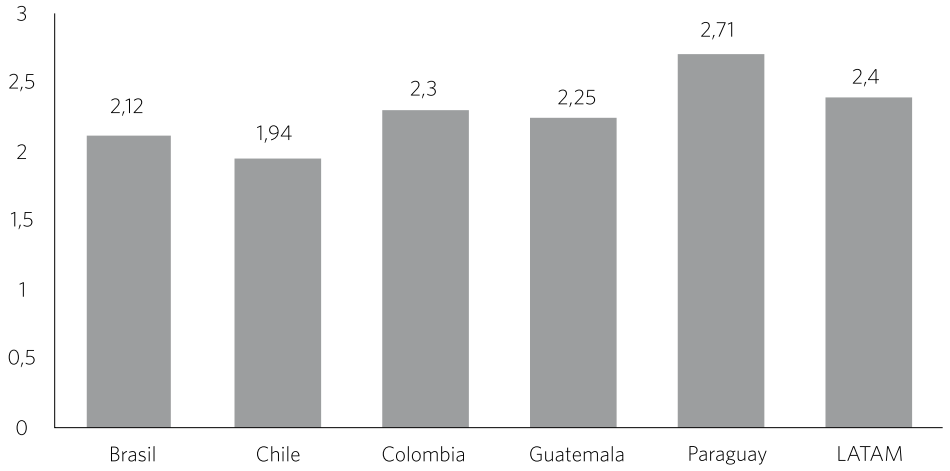


Fuente: Latinobarómetro (2011).

Gráfico 7

EN UNA ESCALA DE 1 A 10, DONDE 1 ES "PARA NADA JUSTIFICABLE" Y 10 ES "TOTALMENTE JUSTIFICABLE" ¿CUÁN JUSTIFICABLE CREE UD. QUE ES EVADIR IMPUESTOS? 2011

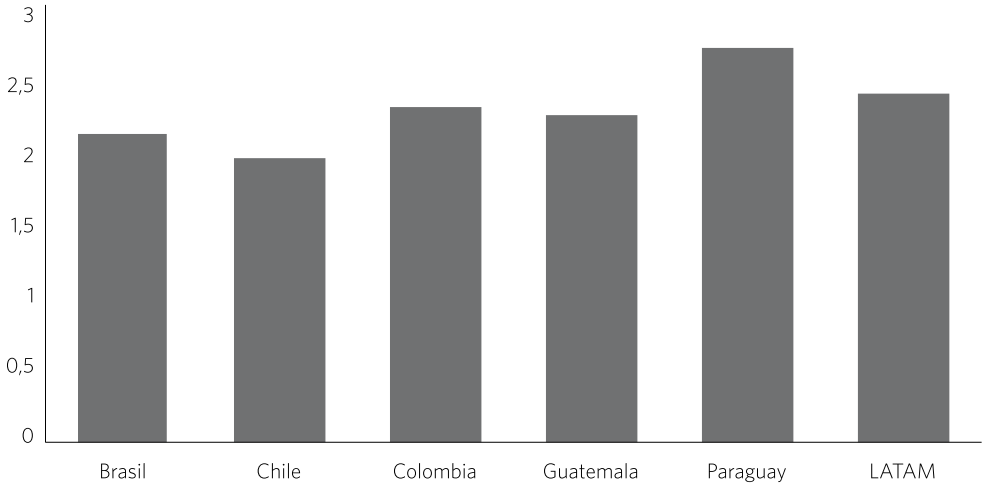
(%) Promedio país



Fuente: Latinobarómetro (2011).

Gráfico 8

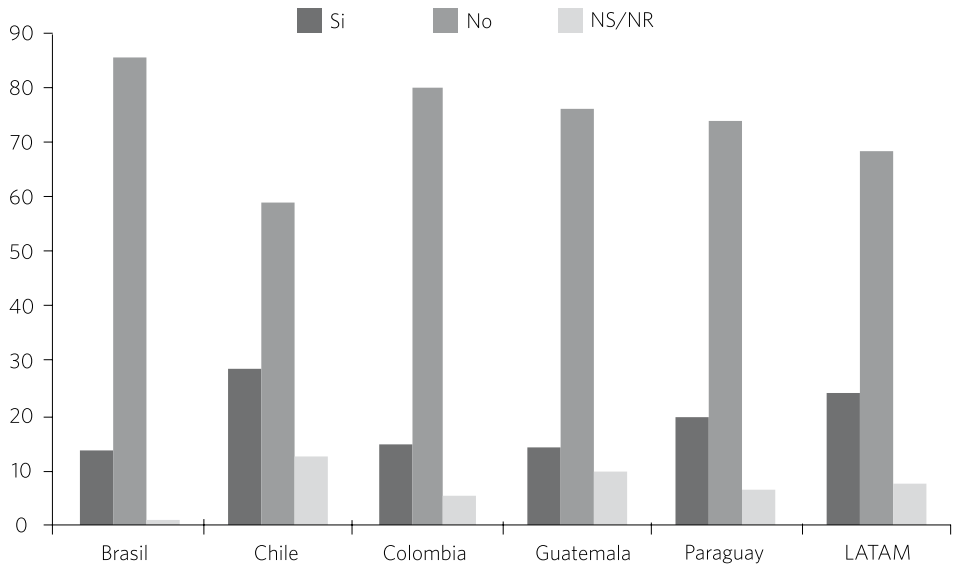
NIVELES DE IMPUESTOS PAGADOS EN EL PAÍS, 2011 (%)



Fuente: Latinobarómetro (2011).

Gráfico 9

CONFIANZA EN QUE ESTADO GASTARÁ BIEN DINERO PROVENIENTE DE IMPUESTOS, 2011 (%)



Fuente: Latinobarómetro (2011).

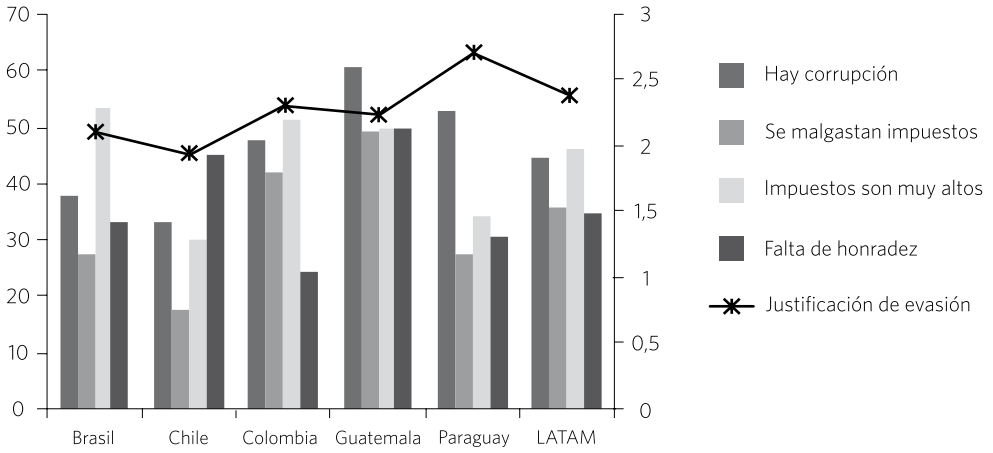
¿Cómo aproximarse a las razones por las cuáles no se paga impuesto y/o se justifica evadirlos? Para ello existen encuestas que lo preguntan directamente, mientras que también se pueden realizar ejercicios que cruzan algunas de las variables aquí mencionadas, con el objeto de buscar correlaciones. Así, el Gráfico 10 muestra, por ejemplo, que en Guatemala y Paraguay el principal factor que las personas esgrimen para justificar la evasión es la percepción de corrupción, mientras que en Brasil es la percepción de que los impuestos son muy altos. La falta de honradez del contribuyente aparece como una razón especialmente relevante sólo en Guatemala y Chile, a la vez que el malgasto en el uso de los recursos por parte del Estado es sólo la tercera razón que justifica la evasión cuando se analiza el promedio de Latinoamérica.

Por su parte, los Gráficos 11, 12 y 13 muestran el ejercicio de cruzar variables institucionales y de percepción. Tomando como variable dependiente el promedio de justificación a la evasión mencionado en el Gráfico 7, se analiza cómo se comporta esta variable en función de los índices de corrupción, estado de derecho y efectividad del Estado. En términos generales, los datos comprueban la intuición: a menor percepción de corrupción, menor justificación a la evasión de impuestos (Gráfico 11); a mayor puntaje en el índice de estado de derecho, menor justificación a la evasión (Gráfico 12); y a mayor efectividad estatal, menor justificación para evadir (Gráfico 13).

Complementariamente, el Gráfico 14 muestra que existe una relación positiva entre el índice de gobernabilidad y la confianza de los ciudadanos en que los recursos no serán malgastados.

Gráfico 10

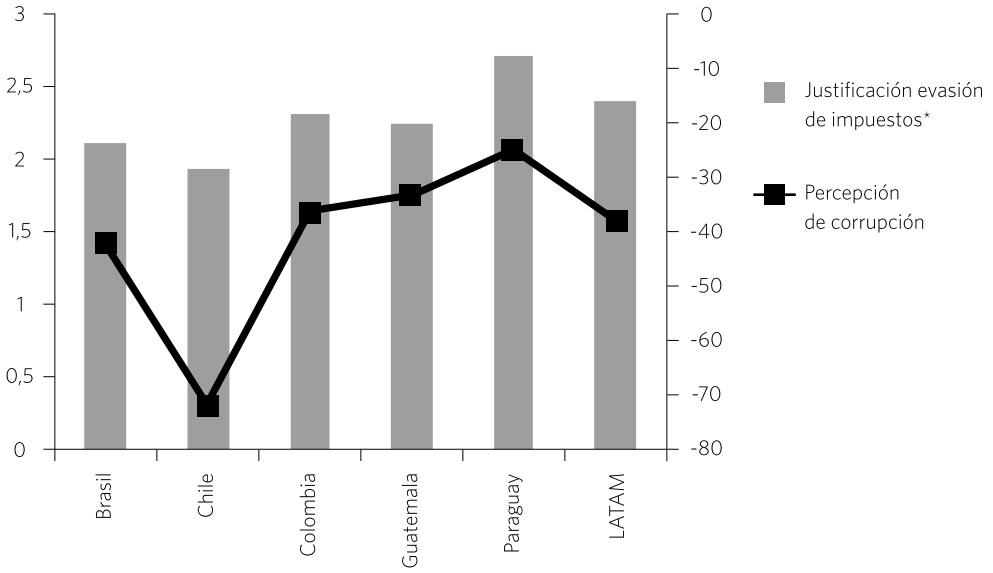
RAZONES PARA NO PAGAR IMPUESTOS Y JUSTIFICACIÓN DE EVASIÓN



Fuente: Elaboración propia sobre la base de Latinobarómetro 2004.

Gráfico 11

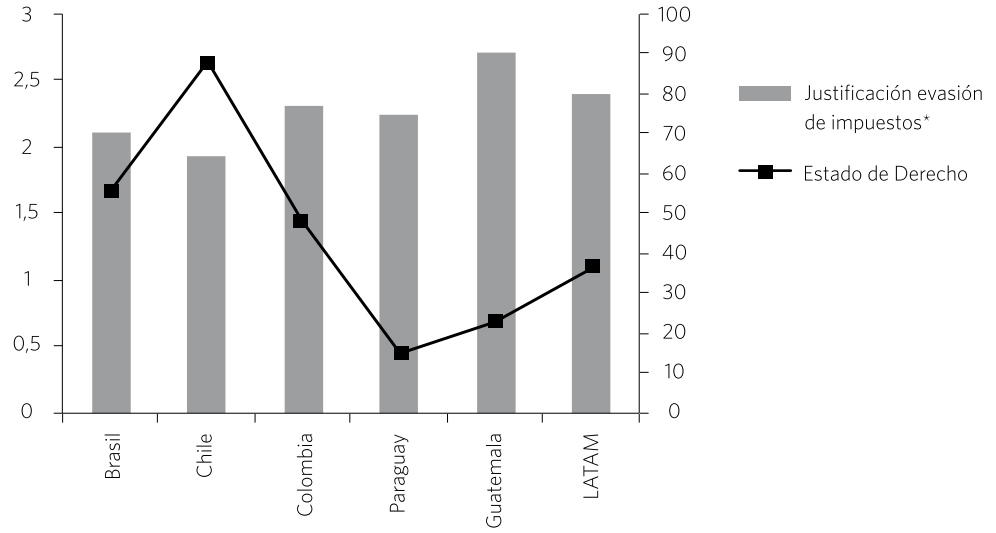
EVASIÓN DE IMPUESTOS Y CORRUPCIÓN



*Promedio de cada país en auto-posicionamiento de escala 1 a 10, dónde 1 es "para nada justificable" evadir impuestos y 10 "totalmente justificable" evadir impuestos (Latinobarómetro, 2011).
**Basado en Índice de Percepción de Corrupción de Transparencia Internacional (2012). Mientras más cercano a 0 mayor será la percepción de corrupción en cada país.

Gráfico 12

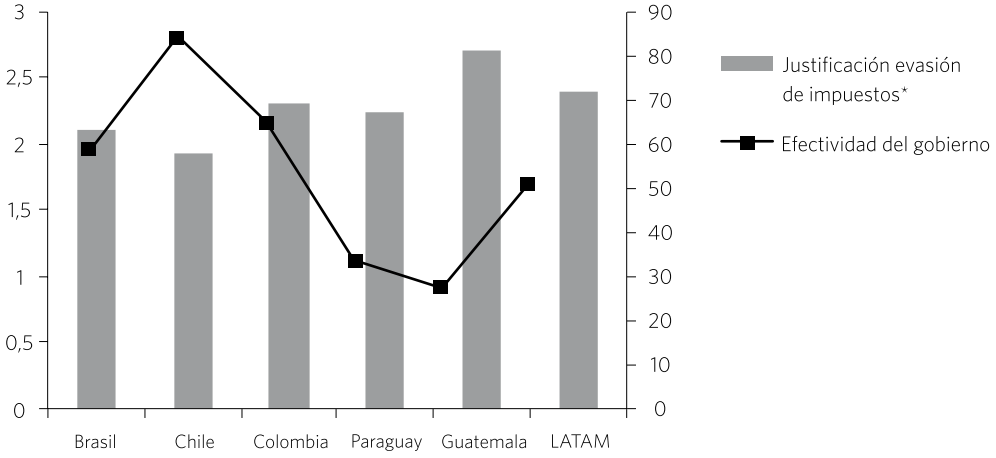
EVASIÓN DE IMPUESTOS Y ESTADO DE DERECHO



*Promedio de cada país en auto-posicionamiento de escala 1 a 10, dónde 1 es "para nada justificable" evadir impuestos y 10 "totalmente justificable" evadir impuestos.
Fuente: Latinobarómetro (2011) y Banco Mundial (2011).

Gráfico 13

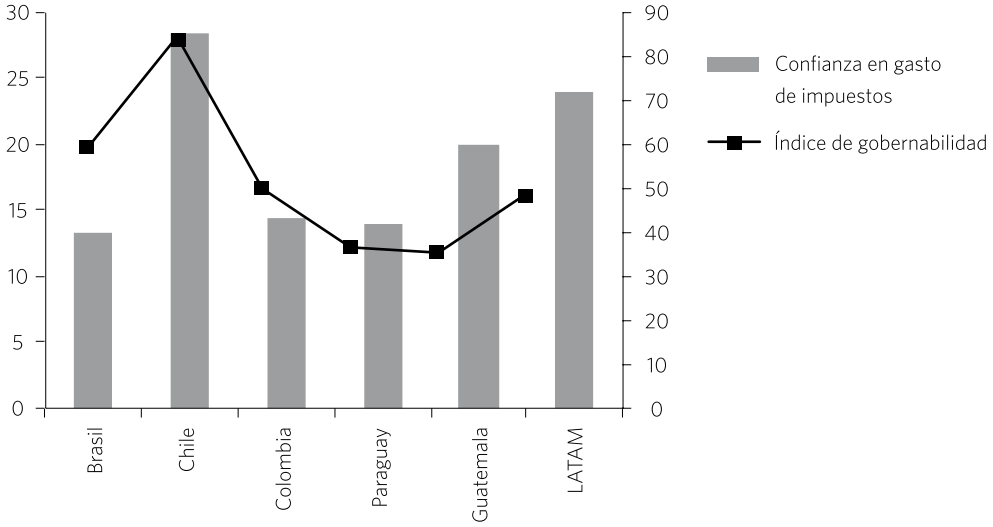
EVASIÓN DE IMPUESTOS Y EFECTIVIDAD DEL GOBIERNO



*Promedio de cada país en auto-posicionamiento de escala 1 a 10, dónde 1 es "para nada justificable" evadir impuestos y 10 "totalmente justificable" evadir impuestos.
Fuente: Latinobarómetro (2011) y Banco Mundial (2011).

Gráfico 14

CONFIANZA EN GASTO DE IMPUESTOS E ÍNDICE DE GOBERNABILIDAD*



*Porcentaje de personas que sí confía en que estado está gastando de buena manera el dinero recibido de los impuestos.
Fuente: Latinobarómetro (2011) y Banco Mundial (2011).

DIAGNÓSTICO SOBRE INSTITUCIONALIDAD POLÍTICA

En el marco conceptual se han identificado algunas variables políticas e institucionales que pueden tener incidencia en la conformación de un pacto fiscal. En países con marcos legislativos febles para la discusión y aprobación del marco legal de un acuerdo fiscal, es menos probable que un pacto se pueda materializar. También sucede que en países con una institucionalidad judicial débil, no se puede forzar el cumplimiento de un acuerdo luego de legislado. Asimismo, se dificulta alcanzar un pacto fiscal en los sistemas con falencias en la representatividad democrática para canalizar adecuadamente los intereses de la ciudadanía respecto del mismo.

En estas materias, en América Latina priman claramente los sistemas de gobierno presidencialistas, y no parlamentarios ni semi-parlamentarios. Sin embargo, el marco institucional específico del sistema presidencialista

de cada país de la región tiene diferencias, las que pueden incidir directamente en la efectividad gubernamental en materia legislativa y, más concretamente, en materia tributaria.

Una primera dimensión relevante son las variables constitucionales, como por ejemplo, el grado de poder para legislar con que cuente el Ejecutivo, o la distribución de atribuciones entre los Poderes Ejecutivo y Legislativo en cuanto a iniciativa en materia de gasto y de regulación tributaria. Así, un Poder Ejecutivo fuerte, con alta capacidad de iniciativa, tiende a ser más efectivo en materia fiscal[2]. Los Cuadros 2, 3 y 4 resumen este marco para los cinco países en estudio, observándose que existen diferencias importantes. Por ejemplo, el poder para legislar de los Presidentes en Chile y Brasil es alto, mientras que en Paraguay y Guatemala es bastante bajo. Esto se confirma con la iniciativa exclusiva en materia tributaria en el caso de los dos primeros países (y también en Colombia), mientras que en los restantes dos existe iniciativa del Poder legislativo, destacándose que en Paraguay el Congreso también tiene iniciativa en materia presupuestaria.

Cuadro 2

PODERES LEGISLATIVOS PRESIDENTES

	Decreto	*Presupuesto*	*Subtotal poderes de acción*	*Veto*	*Veto parcial*	*Iniciativa exclusiva*	*Subtotal poderes de reacción*	*Poderes de prebiscito*	*Total poderes legislativos*
Brasil	1,00	0,91	0,96	0,15	0,15	0,67	0,38	0,00	0,60
Chile	0,33	0,73	0,50	0,85	0,85	0,67	0,77	1,00	0,68
Colombia	0,67	0,64	0,66	0,31	0,31	0,67	0,46	1,00	0,57
Guatemala	0,33	0,18	0,27	0,77	0,00	0,00	0,22	1,00	0,31
Paraguay	0,00	0,64	0,27	0,23	0,23	0,00	0,13	0,00	0,20

*valores normalizado en una escala 0 a1. Valores cercanos a 0 indican bajo poder presidencial, valores cercanos a 1 indican altos poderes.
Fuente: Payne (2006a).

[2] Al respecto ver Hallerberg et al (2001), Alesina y Perotti (1996), Stein et al (1998) y Filc y Scartascini (2007).

Cuadro 3

INICIATIVAS LEGISLATIVAS

	Iniciativa de fijar impuestos	*Iniciativa en materias presupuestarias*
Brasil	Exclusiva ejecutivo (Art. 61 Constitución)	Exclusiva ejecutivo (Art. 84 Constitución)
Chile	Exclusiva ejecutivo (Art. 65 Constitución)	Exclusiva ejecutivo (Art. 65 Constitución)
Colombia	Exclusiva ejecutivo (Art. 154 Constitución)	Ejecutivo (Art. 200 Constitución)
Guate-mala	Legislativo (Art. 171 Constitución)	Ejecutivo (Art. 183 Constitución)
Paraguay	Legislativo (Art. 202 Constitución)	Ejecutivo (Art. 238 Constitución) y Legislativo (Art. 202 Constitución)

Fuente: Political database of the Americas (2012).

Cuadro 4

VETO PRESIDENCIAL

	Plazo	*Quorum requerido para anular veto*
Brasil (Art. 66)	15 días siguientes a recepción de proyecto. Dentro de 48 horas debe informar a Pdte. Senado motivos de veto.	Mayoría absoluta de congresistas presentes
Chile (Art. 69,70 y 72)	30 días depues de recepción de proyecto.	2/3 de todos los congresistas presentes
Colombia (Art. 165, 166 y 168)	Proyecto hasta 20 artículos 6 días; 21-50 artículos 10 días y más de 50 artículos 20 días	Mayoría absoluta de congresistas presentes
Guatemala* (Art. 178 y 179)	15 días siguientes a recepción de proyecto. Dentro de 48 horas debe informar a Pdte. Senado motivos de veto.	2/3 de todos los congresistas
Paraguay (Art. 205 y 208)	Proyecto hasta 20 artículos 6 días hábiles y más de 20 artículos 12 días hábiles	Mayoría absoluta de congresistas presentes

*La constitución de Guatemala no considera veto parcial de proyectos de ley por parte del ejecutivo.
Fuente: Political Database of the Americas (2012) y Payne (2006a).

Una segunda dimensión relevante en las variables políticas es la configuración del sistema de partidos políticos y la correlación de fuerzas. La teoría indica que a mayor fragmentación del sistema de partidos, menor

efectividad del sistema político y menor capacidad para forjar acuerdos[3]. La fragmentación, a su vez, está fuertemente vinculada con la proporcionalidad del sistema electoral. La institucionalización de los partidos también es relevante: partidos estables y fuertemente enraizados en la sociedad disminuirán la volatilidad electoral y tenderán a producir gobiernos más eficaces. Un breve análisis de cada uno de los países considerados en el presente estudio, muestra lo siguiente:

- En Brasil, el sistema de partidos se encuentra bastante fragmentado (Gráfico 15) y existe una gran variedad de partidos y movimientos políticos con representación en ambas cámaras, lo que se evidencia en la baja institucionalización (Gráfico 17). El sistema electoral proporcional genera una multiplicidad de partidos. Los más importantes, en el oficialismo son el Partido de los Trabajadores (PT), el Partido del Movimiento Democrático (PMDB), el Partido Progresista (PP), el Partido Socialista Brasilero (PSB) y el Partido Comunista (PC). En la oposición, los partidos más importantes son el Partido Social Demócrata (PSDB) y el Partido Laborista (PTB). En tanto que el Partido de la República (PR) se retiró de la coalición oficialista y se declaró independiente.

- En Chile, el sistema de partidos es menos fragmentado (Gráfico 15), la volatilidad es baja (Gráfico 16) y la institucionalización es, comparativamente, más alta (Gráfico 17). Dadas las características del sistema electoral binominal, los partidos se agrupan en dos grandes coaliciones. Por un lado está la Alianza (actualmente en el gobierno e incluye a la Unión Demócrata Independiente (UDI) y a Renovación Nacional (RN)). En tanto que la oposición, hoy llamada Nueva Mayoría y antes llamada Concertación (incluye al Partido Socialista (PS), la Democracia Cristiana (DC), el Partido por la Democracia (PPD), el Partido Radical (PR), recientemente al partido Comunista (PC) y a dos fuerzas menores). Además, existen pocos partidos fuera de estas dos coaliciones, algunos

[3] Al respecto ver Haggard y McCubbins (2001), Lijphart (1999), Nohlen (1998) y Mainwaring y Shugart (1997).

de relativamente reciente creación. Entre ellos se destacan el Partido Regionalista Independiente (PRI) y el Partido Progresista (PRO).

- En Colombia, se ha transitado desde el tradicional bipartidismo hacia un multipartidismo moderado (Gráfico 15), aunque de baja institucionalización (Gráfico 17). Del tradicional Partido Liberal ha surgido el Partido Social de Unidad Nacional. Tienen fuerza también el Partido Conservador, el Partido Liberal, el Partido Cambio Radical, el Partido Verde y, en menor medida, el Partido Polo Alternativo Democrático y el Partido de Integración Nacional.

- En Guatemala se encuentra el único modelo unicameral del grupo de países en estudio (Congreso de la República). Las principales fuerzas opositoras que lo integran son la Unión Nacional de la Esperanza (UNE), la Gran Alianza Nacional (GANA), la Unidad de Cambio Nacional (UCN) y el Partido Libertad Democrática Renovada (LIDER). El oficialista Partido Patriota (PP) actualmente tiene minoría en el Congreso. El sistema es moderadamente multipartidista (Gráfico 15), pero existe una alta volatilidad electoral (Gráfico 16) y un bajo nivel de institucionalización (Gráfico 17).

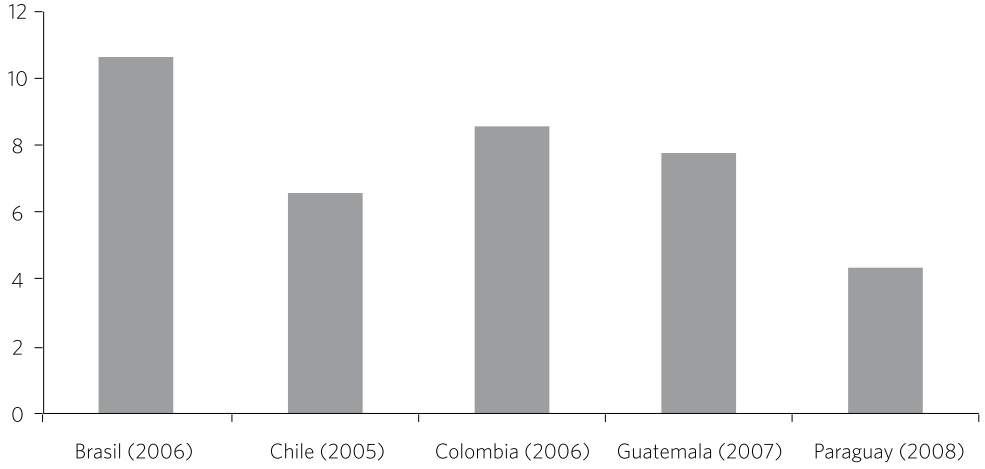
- En Paraguay, la fragmentación del sistema de partidos es bajísima (Gráfico 15), debido en gran medida a la predominancia que ha mantenido el tradicional Partido Colorado en la historia paraguaya. Además del Partido Colorado, tienen notoriedad el Partido Liberal Radical Auténtico y la Unión Nacional de Ciudadanos Éticos. A ellos se suma el Partido Patria Querida y otros cuatro partidos menores.

En resumen, la institucionalidad política en los países en estudio se caracteriza por el presidencialismo, pero con distintos contornos según el orden constitucional respectivo, que otorga mayor fuerza legislativa a unos que a otros, lo que afecta la efectividad del gobierno. Vemos que la configuración del sistema de partidos también varía de país en país, siendo en algunos muy fragmentada y poco institucionalizada, mientras que en otros siendo más estable y consolidada. Todo ello también afecta la capacidad de los gobier-

nos de turno para impulsar acuerdos fiscales amplios y coherentes, así como su capacidad para implementarlos efectivamente. Lo anterior, puesto que se dificulta encontrar contrapartes con las cuales negociar.

Gráfico 15

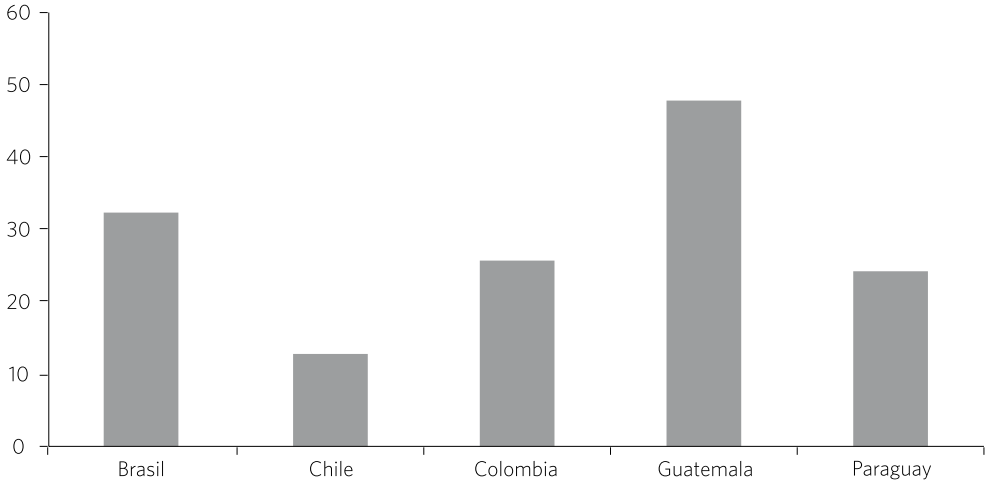
FRAGMENTACIÓN SISTEMA DE PARTIDOS – NÚMERO EFECTIVO DE PARTIDOS (NEP)*



*El NEP es un índice desarrollado por Laakso y Taagepera (1979) que permite contar los partidos relevantes, electorales o parlamentarios. La fórmula consiste en dividir uno por la suma de los cuadrados de las proporciones (votos o bancas) que los partidos obtienen. Mientras más alto sea el NEP mayor será la fragmentación del sistema de partidos.
Fuente: Observatorio de Partidos Políticos de América Latina, OPAL (2012).

Gráfico 16

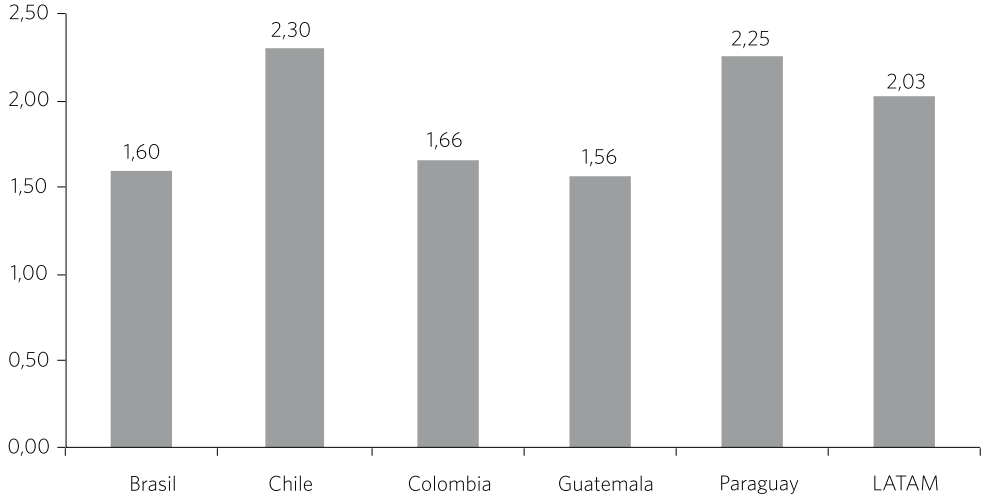
VOLATILIDAD -ÍNDICE DE VOLATILIDAD ELECTORAL*



*El índice de volatilidad electoral valora el cambio neto en el número de escaños y votos de todos los partidos entre una elección y la siguiente. El índice presentado aquí considera la volatilidad media de acuerdo con el número de escaños en la Cámara baja y con la proporción de votos obtenidos en las elecciones presidenciales.
Fuente: Payne (2006b).

Gráfico 17

INSTITUCIONALIZACIÓN SISTEMA DE PARTIDOS - ÍNDICE DE INSTITUCIONALIZACIÓN*



*El índice considera 4 dimensiones: 1) Estabilidad de los modelos de competencia partidista, 2) Arraigo social estable y profundo de partidos, 3) Percepción popular de legitimidad de partidos y elecciones y 4) Sistema de partidos con reglas y estructuras estables. El rango del índice va de 1 a 3, mientras más cercano a 3 sea el índice mayor será la institucionalización.
Fuente: Payne (2006b).

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Alesina, A. y R. Perotti (1996). "Fiscal Adjustments in OECD Countries: Composition and Macroeconomic Effects". NBER Working Papers 5730, National Bureau of Economic Research, Inc.

Banco Mundial (2011). "Worldwide Governance Indicators", disponible en http://info.worldbank.org/governance/wgi/index.asp.

CAF (2112). *Finanzas Públicas para el Desarrollo*, capítulo 5, "Impuestos y Buen Gobierno", págs. 195-228. Bogotá: CAF - Banco de Desarrollo de América Latina.

Filc, G. y C. Scartascini (2007). "Instituciones Presupuestarias". En Lora, Eduardo (ed.), *El estado de las Reformas del Estado en América Latina*. Ed. Banco Mundial - Mayol. Bogotá Colombia.

Haggard, S. y M. McCubbins (2001). *Presidents, Parliaments and Policy*. Nueva York: Cambridge University Press.

Hallerberg, M., R. Strauch y J. von Hagen (2001). The Use and Effectiveness of Fiscal Norms and Rules in the EU. Research Report to the Dutch Ministry of Finance. The Hague.

Latinobarómetro (2012). En www.latinobarómetro.org

Lipjhart, A. (1999). *Patterns of Democracy*. New Haven: Yale University Press.

Mainwaring, S. y M. Shugart (1997). *Presidentialism and Democracy in Latina America*. Nueva York: Cambridge University Press.

Nohlen, D. (1998). "Presidencialismo, sistemas electorales y sistemas de partidos en América Latina" en Nohlen, D. y M. Fernández, *El Presidencialismo Renovado*. Instituciones y cambio político en América Latina. Caracas: Nueva Sociedad.

Observatorio de Partidos Políticos de América Latina, OPAL (2012). En http://americo.usal.es/oir/opal/

Payne, M (2006a, 2006b). La Política Importa. Washington DC: BID.

Political Database of the Americas (2011). En http://pdba.georgetown.edu/

Stein, E., E. Talvi y A. Grisanti (1998). "Institutional Arrrangements and Fiscal Performance: The Latin American Experience". NBER, Working Paper 6358, Cambridge.

SEGUNDA PARTE

1.

BRASIL: NUEVOS ACUERDOS FISCALES

José Roberto Afonso[1]

1. INTRODUCCIÓN

La reforma tributaria es considerada una de las reformas más difíciles de llevar adelante en Brasil. La última reforma, de carácter estructural, fue realizada con ocasión de la promulgación de la Constitución de 1988, que selló la redemocratización del país. Pero al poco tiempo, no más de cinco años, ya se discutían nuevas propuestas de reforma, incluyendo propuestas de cambio tan radicales como era la creación de un impuesto único sobre transacciones financieras.

Desde 1995, el gobierno central (más conocido como federal), bajo diferentes comandos, motivaciones y objetivos, presentó proyectos constitucionales que, en común, siempre fracasaron con relación a la aprobación de cambios de carácter general y sistémico. La mayoría de las veces, en cambio, éstas resultaron en modificaciones focalizadas y provisorias, casi siempre para aumentar la carga tributaria (Varsano y Afonso, 2004). En los últimos años, el principio adoptado por el gobierno federal ha sido asumir que es imposible promover una reforma incluyente, que pueda ser realizada de forma escalonada, progresiva, medida por medida.

---

[1] Estudio de caso elaborado para la Corporación de Estudios para Latinoamérica – CIEPLAN. Las opiniones aquí expresadas, como siempre, son las del autor y no necesariamente las de las instituciones a las que está vinculado. Kleber Castro y Felipe de Azevedo han participado en las investigaciones.

Otras propuestas de reforma tributaria, con los más variados formatos y contenidos, han sido defendidas por parlamentarios, gobiernos sub-nacionales (tanto a nivel provincial como municipal) y entidades representativas de la sociedad en la década de los noventa y hasta poco después del cambio del siglo. Tales iniciativas, sin embargo, nunca prosperaron y desaparecieron desde mediados de la década pasada, al mismo tiempo en que el gobierno central tomó una posición contraria a cualquier reforma de envergadura.

Entre las motivaciones para una reforma tributaria podemos destacar el fomento a un desarrollo más equitativo. Llamamos la atención sobre un hecho crucial para el análisis aquí presentado. Sería natural esperar que la equidad fuese un punto central en los debates y deliberaciones sobre reforma tributaria en un país histórica e internacionalmente marcado por tener las mayores concentraciones familiares de renta y riqueza, aún después de los avances realizados en las últimas décadas. Sin embargo, esa fue una cuestión ausente en las pocas iniciativas y debates políticos anteriormente comentados. La equidad fiscal en Brasil sólo estuvo presente en algunas pocas investigaciones, de carácter más académico, casi siempre movilizando a unos pocos especialistas, a veces motivados por demandas de organismos internacionales.

En este contexto, un nuevo acuerdo fiscal en Brasil exigirá dos enormes desafíos en el campo específico de los tributos:

Primero, generar conciencia acerca de la necesidad de una reforma al sistema tributario, de convertirla en una agenda nacional. Hoy, ni las autoridades del gobierno central ni los segmentos más organizados de la sociedad creen realmente en esta necesidad, y por ende, no promueven el estudio de una agenda de reformas.

Segundo, incluir en esa agenda a la equidad como objetivo central a ser perseguido (sin desmerecer otros objetivos, como la competitividad o la descentralización). La equidad fue, durante los 90, un objetivo buscado, pero se fue desdibujando.

El presente estudio, por tanto, trata de contribuir en la identificación de estrategias políticas realistas que le permitan a Brasil avanzar en dirección a un nuevo acuerdo fiscal que solucione los dos desafíos identificados: priorizar una reforma tributaria y que dentro de ella se priorice la equidad.

La estructura del texto abarca cuatro ejes de análisis: el diagnóstico del arreglo fiscal existente; un breve mapeo del contexto social, institucional y económico; propuestas de las bases de lo que juzgamos necesario para el nuevo acuerdo fiscal; y, principalmente, especular sobre posibles movimientos en la economía política que permitan adoptar el mencionado nuevo acuerdo.

Esta propuesta de trabajo significa que éste será más un ensayo que un análisis científico sobre hechos, mientras el estudio se ocupará mucho más de presentar reflexiones, críticas e ideas propias, con la difícil o imposible ambición de cambiar algo que, hace mucho y por muchos, está muy bien conservado. Por eso, nuestra opción fue presentar un conjunto de estadísticas, lo más actualizado posible, y una bibliografía bastante amplia, mencionada sucesivamente a lo largo del texto, que fundamentan las tesis defendidas a lo largo del ensayo.

2. ARREGLO FISCAL VIGENTE

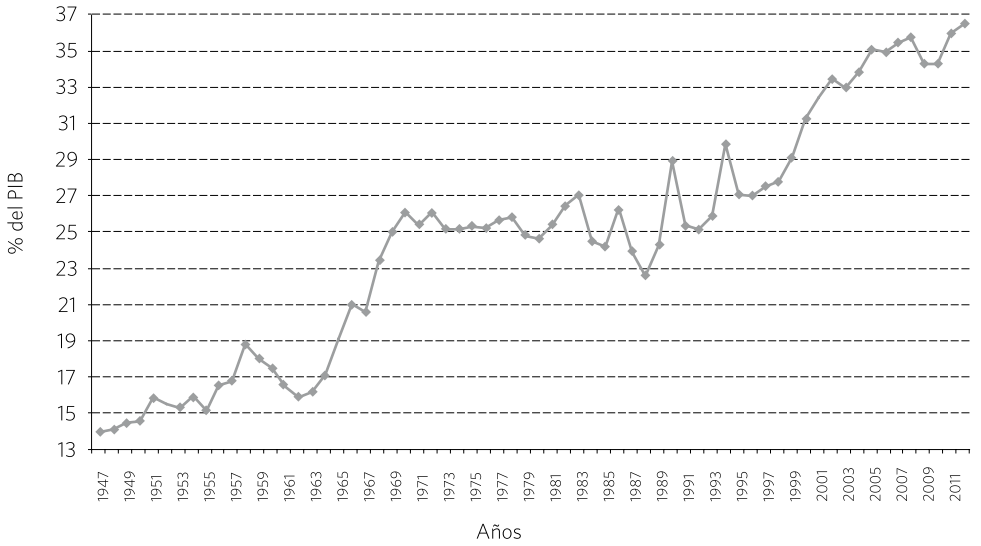
Antes de todo, es muy importante tener presente que el arreglo fiscal vigente en Brasil[2] desentona completamente de las demás economías latinas y emergentes en el patrón de tributación en un aspecto central: la recaudación tributaria ya es muy alta y fue creciendo durante las últimas décadas (Gráfico 1).

Es posible que represente el mejor caso de aumento de recaudación anual sucesivo sucedido en occidente, en tiempos de paz, interrumpido apenas por la reciente crisis financiera global.

[2] Para una visión general del sistema tributario brasileño, ver Afonso, Castro y Soares (2013a).

Gráfico 1

BRASIL: CARGA TRIBUTARIA BRUTA GLOBAL EN LA POSGUERRA, 1947-2012



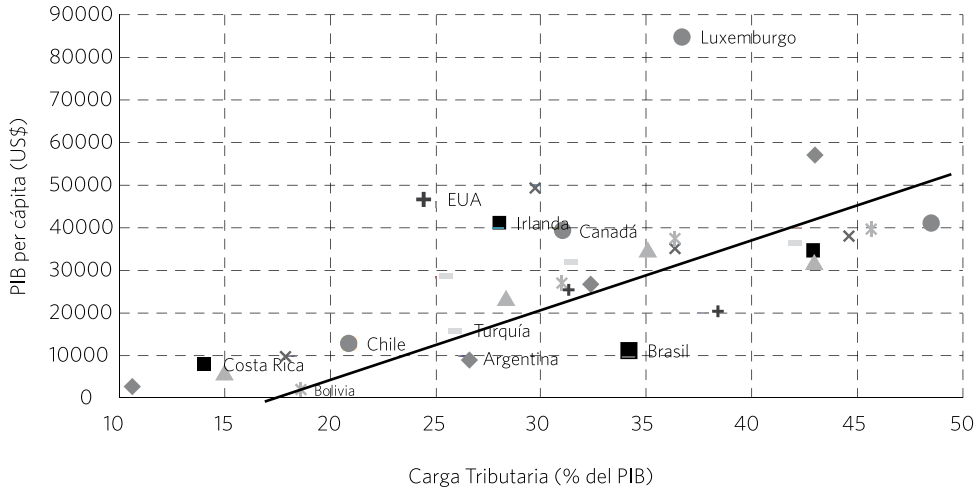
Fuente: Elaboración propia, con la metodología de Cuentas Nacionales y datos primarios del Instituto Brasileño de Geografía y Estadística (IBGE) y de la Secretaría del Tesoro Nacional (STN).

Para 2012 se estima una carga tributaria global récord de 36,4% del PIB, superior al mejor índice registrado antes de la crisis (35,6% en 2008), considerando, además, que se derogó el "impuesto sobre cheques" (que recaudaba 1,4 puntos del PIB). El país experimentó un crecimiento vertiginoso en el período de posguerra y después de la reforma de la Constitución en 1988, un aumento de 14 puntos en los últimos 24 años.

En cualquier comparación internacional, Brasil es siempre un punto "fuera de la curva" cuando, en relación a otros países, se compara el nivel de su recaudación *vis a vis* con indicadores económicos o sociales (Gráfico 2). Entonces, el desafío brasileño es exactamente opuesto al de la mayoría de los países latinoamericanos y de los emergentes: no precisa aumentar la recaudación ni mejorar su administración de ingresos (que ya es considerada como de las más avanzadas).

Gráfico 2

CARGA TRIBUTARIA Y PIB PER CÁPITA: PAÍSES SELECCIONADOS – 2010



Fuente: Elaboración propia, con datos primarios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), a excepción de Brasil (ver Gráfico 1).

Resulta curioso que inclusive el empresariado brasilero, especialmente el sector industrial, naturalmente el más perjudicado por la pérdida de competitividad derivada de este patrón de tributación, ya dejó de abogar por una reducción en la carga tributaria. Cada vez más pragmático, el empresariado tiende a asumir que es imposible reducir la carga sin antes bajar el elevado tamaño del gasto y, también, de la deuda pública. Así, muchos plantean otra cuestión: si no se consigue reducir el tamaño de la carga tributaria ¿cómo mejorar la calidad de la tributación?

En el campo político, las pocas discusiones y los escasos proyectos de reforma se concentran en las cuestiones federativas e inclusive regionales, es decir, giran alrededor de alguna disputa horizontal y vertical por los recursos. Aunque el Congreso haya tenido —y aún mantenga— una agenda importante sobre esos temas, un análisis frío de los efectos cuantitativos posibles de los cambios revela un carácter marginal, hasta irrisorio, ante la recaudación tributaria global y su distribución entre los gobiernos.

Los actores sociales más relevantes en las pocas oportunidades en que se discutió la reforma tributaria en Brasil durante las últimas dos décadas, fueron los jefes de los Poderes Ejecutivo federal y provincial, así como los Ejecutivo municipal en capitales de los Estados, además de los Diputados y los Senadores, porque los intentos abarcaban siempre propuestas de enmiendas de la Constitución Nacional.

Representantes de los contribuyentes nunca fueron protagonistas importantes en ninguno de los debates de reforma, limitándose a ser oídos en audiencias parlamentarias o a presentar reivindicaciones en reuniones con autoridades económicas. Por el lado de los individuos, el movimiento sindical y las organizaciones no gubernamentales siempre tuvieron una actuación discreta y casi siempre focalizada, como en la defensa de la corrección de la tabla progresiva del impuesto de renta (cuestión que interesa más a la clase media, ya que la inmensa mayoría de los trabajadores está exenta). En cuanto a las corporaciones, son más organizadas y activas que los trabajadores, pero sin mayor presencia o eficacia política reclaman de las distorsiones del sistema. Muchas veces se calman o se callan después que el gobierno cede a un sector o a un grupo de empresas, con la creación de algún régimen tributario especial, en el ámbito federal; o con la propia guerra fiscal del Impuesto sobre la Circulación de Mercaderías y Servicios de Transporte Intermunicipal y Comunicaciones (ICMS), en el ámbito provincial.

Analizando el actual arreglo fiscal, se puede señalar que si cada país tiene un arreglo propio, Brasil tiene uno aún más peculiar, si lo comparamos con América Latina y con las economías emergentes de todo el mundo.

Brasil figura entre los países más extensos y populosos del mundo. Se volvió una democracia, plena y estable: experimenta el período más largo de vigencia de una Constitución (25 años) desde la formación de la República en 1889. Es una federación, de hecho y de derecho, destacado como uno de los casos más notorios de descentralización administrativa, fiscal y política. El nivel local de gobierno (formado por más de 5.500 municipios, también conocidos como *prefeituras*) ganó el inusitado *status* constitucional de miembro de la federación, con igualdad de derechos y competencias en relación al nivel intermedio (formado por 26 estados provincias y el distrito federal).

La presencia del Estado en la economía siempre fue importante, aunque no se haya adoptado un régimen comunista o socialista. Eso exigió una carga tributaria creciente y muy superior a la media de los países vecinos y de los emergentes. Ahora, Brasil, al igual que sus vecinos, también depende mucho de los tributos indirectos, pero innovando al aplicar diferentes impuestos y hasta contribuciones sobre las mismas bases, y tener el mayor de ellos, incidente sobre el valor agregado, atribuido a la competencia del nivel intermedio de gobierno (provincial). El gasto público también es elevado y con una peculiar composición, en la que pesan mucho, y de forma creciente, las transferencias de renta, desde los intereses de la deuda hasta los beneficios previsionales y asistenciales. En contraste, pesa muy poco la formación bruta de capital fijo.

La autonomía de la federación es amplia y plena[3]. Cada gobierno subnacional está organizado con poderes propios, ejecutivo y legislativo (en el caso del provincial y también del judicial), incluso todos con su propia constitución. Cada gobierno elabora, aprueba y ejecuta su presupuesto y posee instancias específicas de fiscalización. Las metas fiscales, exigidas por la ley de responsabilidad fiscal, también son definidas y controladas por cada gobierno. La distribución de las competencias para cobrar tributos y hasta para repartir sus ingresos entre los entes federados es especificada y regulada, hasta en detalles, en el propio texto constitucional. No sucede lo mismo con el gasto público, donde si bien la Constitución define competencias propias para los gobiernos central y local (el intermedio quedó con la residual, al contrario de lo esperado), en la práctica hay superposición y carencia de funciones de gobierno, de acuerdo con las especificidades de cada región y localidad.

En una perspectiva histórica larga, el cambio en la división vertical del ingreso tributario fue marcado por una creciente participación del nivel local de gobierno en contrapartida a una pérdida importante y constante de peso relativo del nivel intermedio, junto con fuertes oscilaciones en la relevancia del nivel central de gobierno.

Con la Constitución de 1988, el nivel central de gobierno perdió muchos ingresos y poder de cobrar tributos, pero promovió una serie de cam-

[3] Para una visión general del federalismo brasileño, ver Serra y Afonso (2007b).

bios posteriores que le permitió recuperar y hasta volver a centralizar las decisiones de tributación, de gastar y de endeudarse, al mismo tiempo que retomó un control indirecto sobre las finanzas de los otros gobiernos, especialmente los provinciales —gracias a la renegociación de sus pesadas deudas al final del siglo pasado (Cuadro 1). En la comparación más larga posible, entre 1960 y 2011, los Estados perdieron mucha más participación que la Federación (9,4 contra 2,4 puntos del ingreso tributario nacional), habiendo sido ambos recursos traspasados a los Municipios, el único ente ganador. Actualmente, el ingreso tributario disponible del conjunto de municipios equivale a la marca histórica de tres cuartos del agregado de los Estados, cuando hace medio siglo no llegaba a un quinto.

Cuadro 1

BRASIL: EVOLUCIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS POR ESFERA DE GOBIERNO, ALGUNOS AÑOS ENTRE 1960 Y 2012

	Carga tributaria (% del PIB)				*Composición (% del total)*			
	Federal	Provincial	Local	Total	Federal	Provincial	Local	Total
Recaudación directa								
1960	11,14	5,45	0,82	17,41	64,00	31,30	4,70	100
1970	17,33	7,95	0,70	25,98	66,71	30,60	2,69	100
1980	18,31	5,31	0,90	24,52	74,67	21,65	3,69	100
1988	16,08	5,74	0,61	22,43	71,68	25,58	2,74	100
2000	20,77	8,61	1,77	31,15	66,69	27,64	5,67	100
2012	25,03	9,27	2,08	36,39	68,80	25,48	5,72	100
Ingresos disponibles								
1960	10,37	5,94	1,11	17,41	59,54	34,10	6,36	100
1970	15,79	7,59	2,60	25,98	60,77	29,23	10,00	100
1980	16,71	5,70	2,10	24,52	68,16	23,27	8,57	100
1988	13,48	5,97	2,98	22,43	60,09	26,61	13,30	100
2000	17,38	8,19	5,58	31,15	55,79	26,28	17,93	100
2012	20,97	8,86	6,56	36,39	57,62	24,36	18,02	100

Fuente: Elaboración propia. Sobre la base de datos de STN, SRF, IBGE, el Ministerio de Previsión, CEF, Confaze Balances municipales. La metodología utilizada es la de las cuentas nacionales, que incluye impuestos, tasas y contribuciones —como la contribución provisoria sobre el movimiento financiero (CPMF) y el Fondo de Garantía de Tiempo de Servicio (FGTS)—, así como deuda activa e intereses. La recaudación directa corresponde a las competencias tributarias propias. Los ingresos disponibles corresponden a la recaudación, más (o menos) lo correspondiente a la división constitucional de tributos.

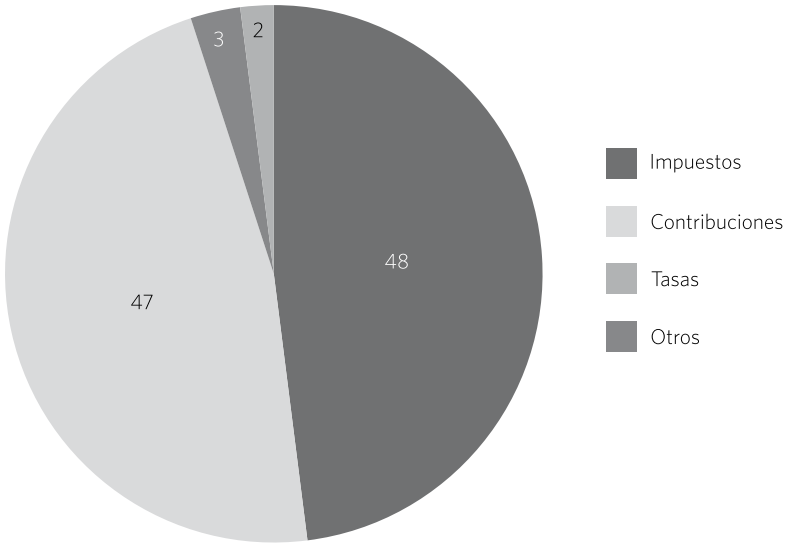
En términos horizontales, otra tendencia destacada del sistema fue el mayor aumento del ingreso disponible y de los presupuestos de los gobiernos sub-nacionales de las regiones menos desarrolladas del país, en un ritmo tan intenso después de la reforma de 1988, tal que hoy los recursos *per cápita* o en porcentaje del respectivo PIB de estados pequeños del norte y de algunas unidades más pobres del noreste, llega a superar al de los estados más ricos del país, como San Pablo. El ingreso *per cápita* del ICMS entre 1988 y 2012 creció anualmente en una media geométrica, 5,2% en el noreste, la región más pobre del país, contra 3,7% en el sudeste, la más rica. En tanto, el estado de San Pablo creció 3,3%, menos que la media nacional y ostentó la tasa más baja entre las 27 unidades federadas.

El arreglo fiscal vigente no resultó en —ni incluyó— la celebración de un pacto específico y explícito, como el de Moncloa en España. Si hubo algo de pacto, se podría señalar la opción de que la Asamblea Constituyente de 1987/88 le dedicó un capítulo exclusivo al sistema tributario y en él llegó a detalles sobre la forma en cómo son cobrados y repartidos los impuestos y sus tasas. La Asamblea dedicó un año y medio a debatir básicamente la división horizontal del ingreso tributario (desconcentración regional) y, en ese entonces, no hubo ninguna preocupación con la equidad.

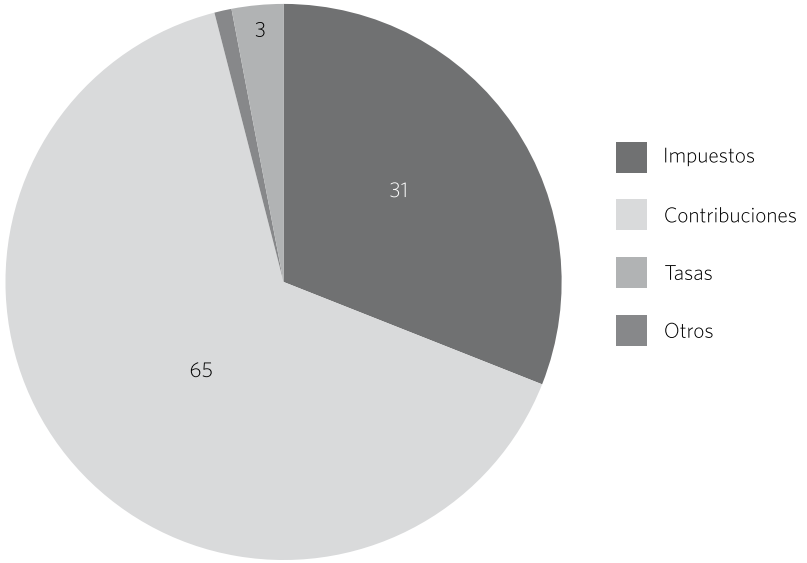
Tampoco se consideró que otros capítulos de la misma Constitución (especialmente, el de la seguridad social) abrieran espacio para una posterior creación de un sistema paralelo de contribuciones, que no se limitase a la hoja salarial, como en el resto del mundo, sino que también alcanzase la facturación y la ganancia de las empresas, importaciones y también el movimiento financiero de todos los que forman parte de la economía. Las varias contribuciones fueron previstas en la competencia exclusiva del gobierno central, podían ser creadas y aumentadas por medidas provisorias (que posteriormente deberán ser aprobadas por el Congreso), sin la restricción de la anualidad (vigentes en hasta 3 meses después). Tales contribuciones fueron decisivas para los dos movimientos post-constituyentes: explicaron una buena parte del expresivo aumento de la carga tributaria y de la alegada recentralización de las decisiones de tributar. En 2012 las contribuciones ya generaban cerca de la mitad de la carga fiscal global y dos tercios de la misma carga del gobierno central (Gráfico 3).

Gráfico 3

COMPOSICIÓN DE LA CARGA FISCAL DEL SECTOR PÚBLICO CONSOLIDADO -2012 (%)



COMPOSICIÓN DE LA CARGA FISCAL DE LA UNIÓN - 2012 (%)

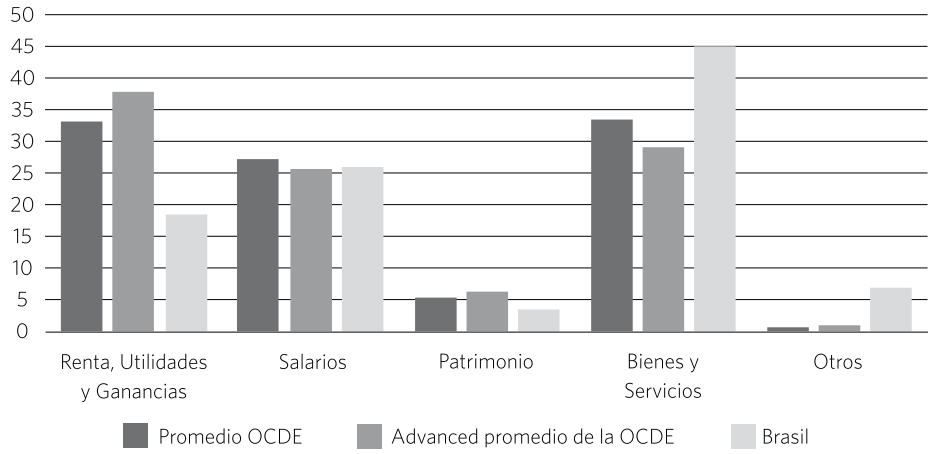


Fuente: Elaboración propia, con la metodología de Cuentas Nacionales y datos primarios del IBGE y STN.

La creciente tributación, con pesadas cargas y tributos indirectos, ha generado importantes distorsiones en la economía y en la sociedad, como la pérdida de competitividad y la regresividad, respectivamente (Siqueira, Nogueira y Souza, 2001). Si Brasil tiene una carga tributaria en el mismo nivel promedio de las economías avanzadas de la OCDE, es importante tener en cuenta que recauda mucho menos que en impuestos sobre la renta y patrimonio, el equivalente en el caso de la nómina, pero mucho más en impuestos sobre la propiedad y servicios (Gráfico 4).

Gráfico 4

PARTICIPACIÓN BASES IMPACTO EN LA CARGA FISCAL TOTAL - 2010



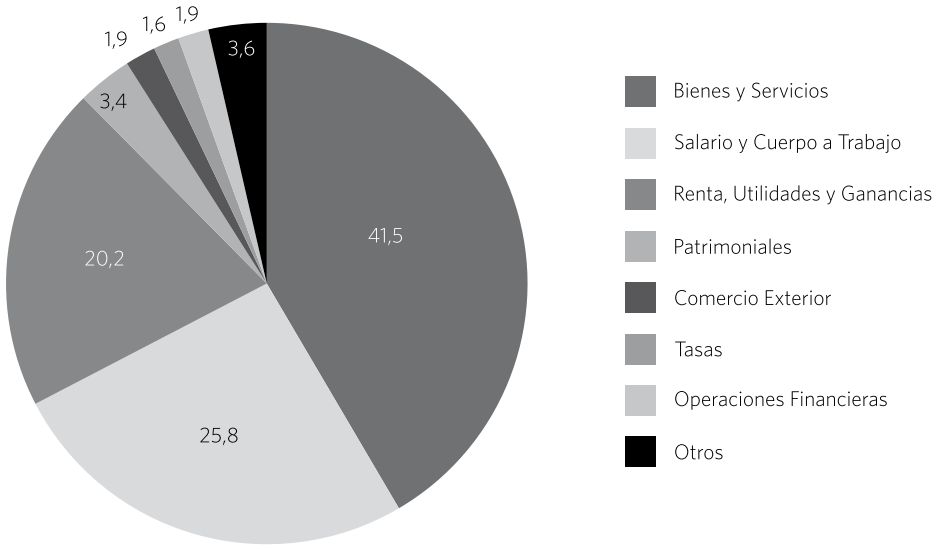
Fuente: Elaboración propia, con datos primarios del a OCDE, a excepción de Brasil (ver Gráfico 1).

La primera distorsión apenas ha sido destacada y combatida a través de los proyectos de modificaciones tributarias, casi siempre con foco en el impuesto provincial sobre circulación de mercaderías. El ICMS sigue siendo la principal fuente de ingresos fiscales y de los impuestos sobre los bienes y servicios y constituye la base que más se acumula en el país (Gráfico 5), pero por sí mismo, esto no justifica la reducción del debate sobre la reforma fiscal sólo sobre cambios al ICMS[4].

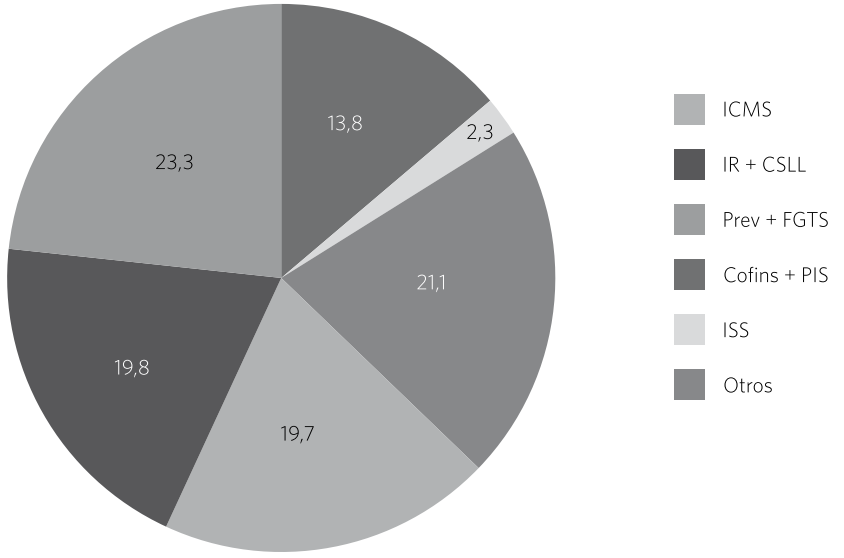
[4] Acerca de la última propuesta de reforma del ICMS provincial, propuesta por el gobierno central al Congreso Nacional a finales de 2012, véase Afonso (2013).

Gráfico 5

BASE DE INCIDENCIA: 2012e (%)



PRINCIPALES TRIBUTOS 2012e (%)



Fuente: Elaboración propia, con la metodología de Cuentas Nacionales y datos primarios del IBGE y STN.

Hasta hace poco tiempo, ni siquiera se medía la distribución de los impuestos, directos e indirectos, por familias clasificadas según el rango de renta. Aunque concluyeron que el sistema es extremamente injusto, inclusive más que el de otros países latinos, las investigaciones se restringieron al mundo académico, e inclusive a nichos especializados, raramente llegando a los medios y, mucho menos, volviéndose una auténtica cuestión política.

Si no hubo una formalización clara del arreglo fiscal vigente, mucho menos reflejó una estrategia planeada, sistematizada y consensuada. El arreglo fue fruto de circunstancias que cambiaban frecuentemente. En tiempos de crisis externa y económica, el gobierno central precisó aumentar rápida y fuertemente las contribuciones, aún más desvinculadas, para aumentar el superávit primario y cubrir los intereses de la deuda pública y externa. Aún en tiempos de estabilización, fueron creados y aumentados impuestos y contribuciones en varios actos y formas, inclusive por la acumulación y no devolución de créditos de los tributos indirectos, con el fin de financiar la expansión de los gastos en el presupuesto del gobierno central, liderados por la previsión y la asistencia.

3. ANÁLISIS DEL CONTEXTO SOCIAL, ECONÓMICO E INSTITUCIONAL

Una lógica (simple) parece permear el arreglo fiscal predominante: poco o nada importa cuánto y cómo se recauda, siempre que eso viabilice el (mayor) gasto.

Del mismo modo en que los actores del mercado financiero (de la derecha política) se preocupan sólo de que el gobierno honre el servicio de su deuda sin importarles cómo se genere el superávit primario, los movimientos sociales (de la izquierda política) predican mayores gastos sociales sin mucho discutir sus fuentes de financiamiento.

Las autoridades, económicas, sociales y políticas, de gobiernos con partidos y vocaciones variadas, inclusive de ideologías opuestas, siempre ignoraron la cuestión de la equidad tributaria y siempre se preocuparon de recaudar cada vez más, dentro de la filosofía de que cuánto y cómo se gasta es lo que supuestamente importaría y haría la diferencia (inclusive entre gobiernos).

La creación y la expansión de los programas de transferencia de renta, tan valorizados en los últimos mandatos presidenciales (de izquierda), reforzaron esta tesis: dieron la justificación social para cobrar mucho y cada vez más impuestos, porque serían redistribuidos a favor de los más pobres. Aunque no se verbaliza, hay una idea muy simple detrás del discurso político: todos pagan igualmente los tributos. Luego, es justificable cobrar muchos tributos e incluso aumentarlos, porque el ingreso sería redistribuido a favor de los más pobres.

Las raras veces en que la equidad entró en la agenda de los debates de los movimientos sociales fue para defender la reglamentación del impuesto sobre grandes fortunas, incluido en la Constitución de 1988, que nunca tuvo un proyecto tramitado en el Congreso, ni siquiera cuando la izquierda llegó al gobierno central. Si los discursos no se traducen en actos con el impuesto heterodoxo, los mismos movimientos también dejan de reparar que los tributos tradicionales sobre el patrimonio en Brasil generan una carga menor que en los países latinoamericanos, mientras que en la carga global ocurre lo contrario. No es muy diferente lo que pasa con el impuesto de renta de los individuos: el país adopta un índice máximo menor que el de otros países y, aún peor, aplica sobre las ganancias financieras una carga media inferior a la de la renta del trabajo, lo que ha sido omitido por los gobiernos (aún de izquierda) y no ha sido reclamado por la sociedad, ni por los movimientos que prefieren la bandera del impuesto sobre las grandes fortunas.

La agenda de reformas también sufrió cambios profundos ante el cambio del escenario económico y político. Si la propuesta de tributación nunca fue aprobada, por lo menos fue presentado un proyecto un poco más incluyente en 1995, el gobierno de ese momento (de centro) presentó y aprobó todas las otras propuestas de reformas. Allí, las de mayor peso fueron de orden económico (desestatización), y las de menor eficacia pasaron por lo administrativo y social (previsión).

En la década pasada, la llegada de la izquierda al gobierno resultó en el abandono de la agenda de reformas estructurales o constitucionales, y básicamente se optó por administrar (argumentando que sería realizado diferente y mejor que en el gobierno anterior) en vez de cambiar estructuras (que en Brasil pasa esencialmente por modificar la Constitución).

Se podría decir que las nuevas reformas no serían necesarias considerando las anteriores. Entretanto, la crisis financiera global de 2008/2009 modificó el escenario económico de forma dramática, pero aun así el gobierno no adoptó alguna reforma estructural, contrariando la experiencia histórica del país, que era la de reaccionar a las crisis, inclusive externas, promoviendo cambios institucionales. Los análisis comparados de las respuestas de los mayores gobiernos a la crisis global, muestran que Brasil, si no es el único, fue uno de los raros casos que enfrentó y atravesó la crisis sin ninguna reforma estructural. Hasta en las economías más avanzadas, la propia reforma tributaria entró en la agenda, junto a otras en previsión e, inclusive, la salud (siendo un caso notorio el de Estados Unidos).

Resulta importante destacar que la ascensión de la izquierda política al gobierno nacional se dio con apoyo popular flagrante y permanente, y con la formación de una bancada parlamentaria mayoritaria y creciente. Ambos casos constituyeron un escenario más favorable que en los gobiernos anteriores. Aunque con ese mayor y dominante apoyo popular y parlamentario, los gobiernos de izquierda no adoptaron agendas de reformas legislativas significativas. En algunos casos se olvidaron y hasta se opusieron. La pregunta que nunca fue debidamente respondida es por qué se esforzaron tanto, y aún lo hacen, para construir una mayoría parlamentaria si no fue para usarla como apoyo en la aprobación de cambios institucionales de gran envergadura.

Este escenario sustenta la opinión de que los gobiernos más recientes, populares y de izquierda, fueron más conservadores en relación a las estructuras, inclusive en lo que dice respecto a los arreglos fiscales, que los gobiernos anteriores, menos populares y de centro. El pobre debate sobre la tributación en el país y la falta de apetito del gobierno para reformar el sistema constituyen las evidencias más fuertes de ese curioso diferencial.

Desde el cambio de siglo, la preferencia de los gobiernos brasileños fue *surfear* en la ola del crecimiento económico, a su vez, generada desde el resto del mundo. Es decir, aprovechando la expansión acelerada de la economía global, sin caer en cuenta que se explicaba porque los precios de *commodities* llegaron a los niveles más altos de la historia.

Cuando la crisis financiera global irrumpió ese escenario no se alteró. La política económica cambió, como en todo el mundo, para adoptar medidas monetarias, cambiarias, crediticias y fiscales para reactivar y acelerar

la economía. Entretanto, en el campo fiscal, al contrario de lo que algunas economías emergentes asiáticas hicieron, que optaron por enfrentar la crisis creando enormes programas de obras públicas, el gobierno brasileño prefirió endeudarse para suministrar financiamiento al sistema de crédito (Afonso, 2011). En el caso del gasto primario, continuó expandiendo el gasto corriente, en particular beneficios previsionales y asistenciales, en lugar de aumentar las inversiones fijas. Eso implicó mayor gasto permanente y por lo tanto, una presión adicional para no reducir los impuestos.

En una sociedad aún con pobreza remanente y, especialmente, con gran desigualdad de renta, donde la propensión a consumir de buena parte de la población está cerca de la unidad, la renta transferida por el gobierno se convirtió fácil y rápidamente en consumo familiar, induciendo las ventas y la producción. Elaborar grandes proyectos y después ejecutar inversiones, en etapas cada vez más largas, exigía una expertise técnica que fue perdida o debilitada durante décadas, cuando el ajuste fiscal llevó a cortes más profundos en las inversiones. Otro factor que desanimó la opción por el gasto público en formación de capital fijo, se refería a que aun disparando un multiplicador de renta superior al de transferir renta, su efecto se notaría sólo a medio y largo plazo, lo que no atendería a las presiones políticas y sociales por resultados inmediatos.

La inflación fue otro factor decisivo para diferenciar el impacto y el enfrentamiento de la crisis global. Aún con alza de precios de los alimentos, la presión general sobre los precios tendió más a la deflación, en lugar de la hiperinflación reinante en los años noventa. Eso significó que no fueron afectados o nivelados los valores de los beneficios asistenciales y previsionales, ni de las partidas presupuestarias de los programas como salud y educación. Sin el malestar social derivado de la inflación, desaparecía otra fuente de presión por reformas para mejorar el estándar de la gestión gubernamental en la región.

Pasando de la escena económica a la política, Brasil no escapó de lo que fue una regla en América Latina. En la última década y media, la mayoría de los gobiernos de la región pasó a ser comandada por partidos y coaliciones de orientación socialista o, en la visión más estereotipada, de izquierda. Al contrario de sus discursos del siglo pasado y cuando estaban en la oposición al gobierno, el hecho es que estos gobiernos promovieron escasas reformas,

ni aún aquellos considerados progresistas. De esta forma, la histórica bandera de la reforma agraria dio lugar a la transferencia de renta -inclusive como factor determinante de la generación posterior de renta en los pocos asentamientos realizados.

En el caso de Brasil, esta ausencia de reformas no se debió a la falta de apoyo parlamentario o popular. Claramente, al llegar al gobierno, estos gobiernos prefirieron olvidarse de las tesis que defendieron en la campaña electoral y continuaron con las bases de las políticas económicas (como es el caso del trípode formado por el régimen de metas, cambio flotante y austeridad fiscal). Y cuando fue efectuado algún cambio, fue siempre de carácter puntual y con efecto limitado (aunque la eficiente comunicación lo presentase como grandes modificaciones). Quizás faltó competencia técnica y disposición política para contrariar los intereses establecidos, porque inclusive, fueron hechas alianzas en el Congreso con los partidos de centro y hasta de derecha (si es que ella existe en Brasil, ya que ningún partido o político de peso se declara un liberal en lo político, ni asume posiciones conservadoras).

En el campo más amplio de las finanzas públicas, la opción política fue la de promover reformas de las instituciones, no del ingreso, ni del gasto. De forma implícita, llegó a surgir la idea de que la reforma sería una agenda neoliberal, una obligación general impuesta por el tan abominado Consenso de Washington, del cual es preciso huir, negar y contrariar. Muchos en cargos de gobierno prosiguieron con el discurso fácil de que ellos son los baluartes de la resistencia al neoliberalismo, sin explicar lo que eso significa y, lo que es peor, sin definir cuál sería la alternativa a aquel modelo.

La reforma tributaria es un buen retrato de ese escenario. Si ese era un tema común en la escena política hasta el final del siglo pasado, aunque con naturales inspiraciones y aspiraciones diferentes por parte de los diversos agentes de esa escena, simplemente tal reforma desapareció del debate político en los últimos años. Es curioso que los gobiernos, desde el nivel central hasta el sub-nacional, se empeñaran en modernizar la administración de ingresos de forma expresiva, como es el caso del uso de la facturación electrónica y sus desdoblamientos en una mejor fiscalización. Entretanto, huyeron de los debates para la reestructuración del sistema tributario o los rechazaron claramente. Una de las raras propuestas en esa dirección,

como fue la estrategia defendida por una comisión del Senado Federal en 2007/2008 (Senado Federal, 2010), fue ignorada y calificada por las autoridades económicas como una ilusión, porque era políticamente inviable.

4. UNA PROPUESTA PARA UN NUEVO ACUERDO FISCAL MÍNIMO

La evasión y la elusión tributaria no son temas tan relevantes para Brasil como para otros países de América Latina (Tanzi, 2013)[5], por cuanto la capacidad de recaudar no es baja, aunque el sistema es inequitativo (como en otros países, quienes evaden y eluden impuestos son en especial los grupos de rentas altas)[6].

El debate sobre la evasión y el fraude tributario se volvió irrelevante, casi inexistente en el debate sobre la reforma en Brasil, situación muy distinta al resto de América Latina. La razón es simple: la carga tributaria del país es muy superior a la media de las economías emergentes.

Más allá de eso, han sido realizados importantes inversiones para la modernización de las administraciones tributarias en las tres esferas de gobierno, las que hoy cuentan con recursos humanos y tecnológicos equiparados a los fiscos de los países más ricos (por ejemplo, todas las declaraciones de impuesto de renta son presentadas por internet y se está generalizando el uso de la factura electrónica). Al concentrar el ingreso en la tributación indirecta, las mencionadas administraciones también usan y abusan de herramientas tales como tributación por renta presunta, regímenes simplificados para pequeños negocios, sustitución tributaria y retención en la fuente (hasta de pagos a empresas y no apenas de los salarios de los trabajadores). Ciertamente, aún existe evasión y espacios para el planeamiento tributario, pero el grado es reducido en relación a otros países latinos.

En uno de los países más desiguales del mundo, sería correcto esperar que la equidad fuese un principio rector de proyectos de reforma tri-

---

[5] Para más información sobre la brecha tributaria en América, ver: Mahon (2012); Jiménez, Sabaini, Podestá (2010); y Tanzi (2007).

[6] Es curioso que en la no declaración de ingresos para los más pobres, Siqueira, Nogueira y Souza (2012) llegan a la conclusión de que la tributación brasileña no sería tan regresiva como surge de los cálculos más comunes.

butaria. Pero el hecho de que los tributos acaben incidiendo relativamente más sobre los más pobres que sobre los más ricos, es una preocupación restringida a un pequeño número de economistas. Debemos reconocer que los cálculos, que muestran una elevada regresividad del sistema brasileño, eventualmente son citados en los medios u objeto de algún pronunciamiento parlamentario. Sin embargo, no suscitan un debate mayor, ni aún en los medios técnicos. Tampoco son asumidos como parte de la pauta de la reforma tributaria o, si quiera, de la política tributaria.

Resulta aún más curioso que ese desinterés se dé incluso con el tema de la equidad, despertando, desde hace algunos años, algún interés y estudios en América Latina. Es el caso de los organismos multilaterales, especialmente CEPAL y BID, que hace algunos años han dado soporte a estudios y eventos sobre América Latina, incluyendo Brasil[7]. También es curioso que universidades y centros de investigación norteamericanos se interesen por el tema en la región y nuevamente en Brasil[8]. La literatura internacional tal vez sea mayor que la nacional respecto de este tema.

Para retratar bien cómo el tema es ignorado incluso entre los especialistas brasileños, cabe notar que la Universidad de San Pablo (USP) publicó el cálculo de la distribución de la incidencia tributaria entre las familias por rango de renta a mediados de la década pasada (Zochun et al, 2007). El único trabajo conocido sobre el tema había sido elaborado en la misma universidad cuatro décadas atrás (Eris, 1979).

En los últimos años, algunos expertos de las universidades e instituciones de investigación del gobierno, de manera aislada, desarrollaron estudios sobre el tema[9], pero sin despertar mayor interés de los políticos o los medios

---

[7] Existe una vasta literatura de estas dos organizaciones sobre la equidad fiscal y, en nuestra bibliografía, está incluido lo siguiente: en el caso del BID, ver DIA (2013); Barreix, Roca, Villela (2007). Barreix, Roca (2007); en el caso de la CEPAL, CEPAL (2013); Jimenez y Lopez (2012); González y Martner (2012); Sabaini, Jiménez, Rossignolo (2011); Jiménez, Sabaini y Podestá (2010). El Banco Mundial también proporcionó apoyo a las medidas similares en la región, ver Goñi, López y Servén (2008).

[8] Este es el caso: Higgins y Pereira (2013); Souza (2013); Lustig y Higgins (2012); Mahon (2012); Lustig, Molina y Higgins (2012); Arnson, Bergman y Fairfield (2012); e Immervoll (2006).

[9] Ver: Afonso, Rezende y Gaiger (2013); Siqueira, Nogueira y Souza (2012) y (2001); Rezende (2012); IPEA (2012) y (2011); Gaiger (2012); Afonso, Rezende y Gaiger (2011); Zockun (2007); y Paes y Bugarin (2006).

de comunicación, y mucho menos del público en general. Por ello, la equidad no se convirtió en un tema presente en la agenda de la política fiscal y tributaria brasileña.

El cálculo más reciente (para el bienio 2008/2009), dirigida por Fernando Silveira Gaiger en la investigación para el BID (Afonso, Rezende y Gaiger, 2011), señaló la misma tendencia de los pocos estudios: cuanto mayor sea el ingreso de una familia, menor será la carga tributaria. En los extremos de la distribución de la población, para las familias en el primer decil de impuestos ascendieron a 32% de sus ingresos, mientras que en el décimo decil, la proporción disminuyó al 21% (Cuadro 2). El mayor peso de los impuestos indirectos, fuertemente regresivo, explica este resultado.

Cuadro 2

PARTICIPACIÓN DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS EN LOS INGRESOS FAMILIARES DISPONIBLES (2008-2009).

% del Total de los Ingresos

En % del Total de los Ingresos

Deciles de ingresos disponibles	Impuestos		
	Indirectos	Directos	Total
Primero	28	4	32
Segundo	22	4	25
Tercero	19	4	23
Cuarto	18	5	23
Quinto	17	5	22
Sexto	16	5	22
Séptimo	15	6	21
Octavo	15	7	21
Nono	13	8	21
10a	10	11	21
Total	13	8	22

Fuente: Gaiger, F. (2012), con datos primarios de IBGE (microdata).

Una excepción a ese desinterés surge de una importante limitación de fuente estadística primaria, aunque Brasil tenga una gran tradición internacional en esta área. Por el lado del gasto de las familias, el instituto brasileño nunca hizo un estudio sobre el uso de servicios públicos por las familias brasileñas, como ocurre en otros países latinos. Es preciso inferir esa informa-

ción de los datos de beneficios y accesos prestados por los gobiernos o de los estudios de presupuestos familiares. También por el lado de los impuestos, aunque las administraciones tributarias aprovecharon mucho las nuevas tecnologías de información y comunicaciones, pararon de publicar el detalle de la consolidación del impuesto de renta y la apertura del movimiento y hasta lo recaudado con impuestos indirectos, como hacían décadas atrás.

Si la equidad no motivó al medio académico, mucho menos estuvo presente en las discusiones siempre complicadas y complejas de la reforma tributaria. En la práctica, tal cuestión nunca interesó a los gobiernos brasileños. Por eso, entre los varios proyectos de reforma ya propuestos, nunca fue tomada ninguna iniciativa de cambiar tributos orientada por el objetivo de mejorar la distribución de la carga tributaria entre las familias brasileñas. Como mucho, se alegó que eso sería perseguido y conseguido con algunas exoneraciones de impuestos, como medidas recientes que redujeron la carga tributaria sobre la energía eléctrica y la que eximió la cobranza de las dos contribuciones sociales sobre las ventas (conocidas como COFINS y PIS) de productos de la canasta básica. Las medidas benefician igualmente a todos los consumidores y no siempre producen los efectos anunciados por el gobierno (como en el caso de exenciones a ventas finales que llevan a la acumulación de créditos de los tributos incidentes anteriormente a lo largo de la cadena productiva y no son devueltos por el fisco, lo que lleva ala no reducción de precios al mismo ritmo que la caída del índice).

Un buen ejemplo de cambio estructural en un país demasiado desigual y que ha sido completamente ignorado, dice respecto a la tributación del patrimonio. Raramente se le da alguna atención en debates y propuestas de cambios tributarios. Esto sucede a pesar de que tales impuestos permitirían conciliar avances simultáneos en el federalismo —al fortalecer los ingresos propios de los gobiernos sub-nacionales— y en la cohesión social —porque se tiende a recaudar proporcionalmente más de los más ricos que de los más pobres.

Resulta conveniente explotar mejor las alternativas en el campo tributario. Antes que todo, si la riqueza es más concentrada que la renta, no es simple lograr que tribute. Con marcadas excepciones, como en Francia (donde los impuestos sobre la propiedad llegan a cerca de 4,5% del PIB), o Canadá, Islandia, Israel y EE.UU. (que consiguen recaudar alrededor de 3%

del producto), la mayoría de los países, incluyendo los más ricos, no consigue extraer del capital una cuota muy relevante de recursos públicos.

De los tradicionales impuestos sobre el patrimonio y transferencias, Brasil recaudó cerca de 1,3% del PIB. Las cifras son absurdas (Afonso, Castro y Soares, 2013b): el impuesto anual (provincial) sobre la propiedad de vehículos (IPVA) recauda un tercio más que el incidente (municipal) sobre la propiedad inmueble y territorial urbana (IPTU), en el país considerado como un todo. El impuesto (provincial) sobre la herencia (ITCMD) es tan incipiente que recauda un tercio menos que la cuota federal del seguro obligatorio para muertes de tránsito. Aún peor, el impuesto (federal) territorial rural apenas llega a la segunda cifra decimal (0,01% del PIB). Es enorme la resistencia política, incluso de la clase media, a pagar impuestos patrimoniales. Por su parte, los gobiernos locales claramente han realizado un esfuerzo cada vez más tenue para su cobranza, ya que pueden explotar el impuesto local sobre servicios, con una base cada vez más amplia, el que alcanza al sector que más crece en la economía (mientras la desindustrialización deprecia la base del impuesto provincial sobre mercaderías).

En términos macroeconómicos, el impuesto de renta representa el mayor desafío. Sólo ahora empieza a despertar una mayor atención en América Latina al respecto[10]. ¿Cómo sustituir el impuesto de renta de las empresas por los de los individuos, si buena parte de los que más ganan no son trabajadores asalariados? Su potencial redistributivo sufre de una peculiaridad latina: las bases son muy estrechas y las rentas de capital, por cuenta propia y de los altos asalariados, poseen mecanismos para escapar del impuesto o de las tasas marginales.

Esta discusión está conectada a la de las contribuciones de los empleadores sobre la hoja salarial, sobre la cual inciden las tasas más altas del mundo sobre una base de salarios que, en relación al PIB, debe ser de las más bajas del mundo[11] (Biasoto y Afonso, 2008). La comparación con Europa al respecto muestra una brutal reducción en el peso de salarios y cargas en la

[10] Ver Souza (2013); Sabaini, Jiménez, Rossignolo (2011); Barreix, Roca (2007), entre otros.

[11] Para una discusión sobre financiación de la seguridad social y la equidad tributaria en Brasil, véase: Ribeiro, Luchiezi, Mendonça (2011); Afonso (2008); Gaiger (2008); Biasoto, Afonso (2008); Serra, Afonso (2007a).

economía. Esto sucede a pesar de una carga mucho más alta que en otros países. Esto generó una peculiar acción reciente del gobierno brasileño: llamó *exoneración* al cambio de la base, pasando de la hoja salarial (con índices de alrededor de 20%) a la facturación interna (con índices de 1% a 2%). Lo que comenzó beneficiando cuatro ramas industriales, intensivas en mano de obra y más sometidas a la competencia internacional, fue expandido a cerca de cuarenta sectores, sin un claro criterio técnico de selección. Algunos países están abandonando la hoja salarial como una forma de devaluación. Brasil innova al ser el único que adopta como nueva base el ingreso en lugar del valor agregado, lo que, por principio, provocará más acumulación tributaria y nuevos daños a la competitividad económica.

En el campo de la tributación de la renta individual, es importante destacar que un pequeño grupo de asalariados hoy está sujeto a su mayor tasa. Debe ser una base muy estrecha y formada básicamente por funcionarios y empleados del sector público y otros pocos empleados de grandes empresas, muchas estatales. Aumentar tasas para alcanzar un contingente tan limitado puede traer poco resultado. La mayoría de los trabajadores de mayor calificación y renta no reciben renta como individuos sino como empresas, individuales o Micro y pequeña empresa (Afonso, 2008: 12-14). Ese no es un fenómeno nuevo ni exclusivo de Brasil, pero es posible la tasa sea más elevada.

Este fenómeno del mercado del trabajo acaba reflejándose también en la composición de la clásica contribución sobre la hoja salarial para costear la previsión social. Los cambios realizados en la fase post-constituyente fueron impresionantes: si comparamos la distribución de los empleados en 1988 con la de los contribuyentes en 2009, aumentó el número de contribuyentes del rango de hasta 3 salarios básicos (de 21% a 81,4% del total), mientras cayó en los rangos de mayor renta, especialmente con salario superior a 10 salarios básicos (el peso relativo cayó de 31,5% a 7,7%). Aun más, incluso cayó en el segmento de entre 5 y 10 salarios básicos (de 30% a 5,7% del total). Ese drástico cambio en el perfil de contribuyentes implica un serio daño para el precepto del régimen de reparto, en el cual los empleadores de los asalariados de mayor renta deberían subsidiar a los de menor renta. Inclusive en los últimos años, en que las mayores tasas de crecimiento económico resultaron en una intensa recuperación del empleo formal, es importante destacar un

cambio crucial en la composición de los contribuyentes por rango de renta: la expansión fue liderada por los trabajadores de más baja renta mientras disminuyó, hasta en volumen, el contingente de renta más alta.

Los números son elocuentes, en el sentido de que la reciente formalización e, incluso, generación de nuevos puestos de trabajo, abarcó un aumento de trabajadores de baja renta (con participación creciente de los contratados por micro y pequeñas empresas encuadradas en el régimen tributario simplificado), mientras se redujo (en términos absolutos) la de los de renta más elevada. Paradojalmente, con ese cambio de perfil de renta de los contribuyentes, cuanto más crece el contingente de empleados, más se debilita el principio de la subsidiariedad cruzada, sobre el cual fue estructurado el régimen general de previsión social en Brasil.

El debate sobre la progresividad de los impuestos sobre la renta individual pasa necesariamente por la cuestión de los impuestos de la nómina (Ribeiro, Luchiezi y Mendonça, 2011). En la economía moderna, con tercerización avanzada, no hay cómo discutir la tributación de la renta disociada de la tributación de los salarios, ni diferenciar mercaderías y servicios a los fines de tributación. No se debe tratar como caso de política pública lo que es evidentemente un caso de política, la forma de organización y tributación del trabajo en el país, especialmente el de mayor formación y renta. Puede ser que la mejor forma de gravar ese ramo sea a través de regímenes especiales de presunción de ganancia y/o valor agregado y los simplificados para micro y pequeñas empresas. Pero esto no debería resultar apenas en una opción (más) de las autoridades de la hacienda pública por el principio de la comodidad: lo que da menos trabajo para fiscalizar, pero permite recaudar mucho, del cual la CPMF era su expresión máxima (al mismo tiempo, casi siempre fue ignorado el carácter regresivo de esa contribución, inclusive por los defensores del área social o de la salud).

La formulación de las políticas tributaria y social precisa considerar la composición reciente de la renta disponible de las familias brasileñas. Según las cuentas nacionales divulgadas por el IBGE sobre 2006, en que pese el fuerte aumento del trabajo formal en los últimos años, y salarios equivalían a 32,6% del PIB, apenas 0,3 puntos del producto encima de lo observado en 2000, y respondiendo por apenas 52% de la renta bruta disponible de las familias (o 46% de la ajustada, si incluimos transferencias sociales en espe-

cies). Aun incluyendo las altas cargas sociales, el total de la remuneración de los empleados subía a 40,9% del PIB, muy por debajo de los estándares internacionales.

En el origen de los demás recursos, se evidencia que en 2006 las rentas de la propiedad (como intereses, dividendos y retiros) equivalían a 9,5% del PIB o 29% de lo que ganaron en la forma de salarios (y ciertamente con una concentración mucho mayor). El rendimiento de los autónomos también equivalía a la otra cuota de 9% del PIB. Los beneficios sociales llegaban a 15,5% del PIB en 2006, creciendo a 1,9 puntos del producto en los últimos seis años, de forma que ya representan poco menos de la mitad de toda la masa de salarios pagada en la economía. Entre los beneficios, se comentan aparte los de la asistencia social en dinero (entre ellos, el bolsa familia), que llega a 0,81% del PIB en 2006 (un aumento de 0,6 puntos del producto desde 2000, explicando el 31% del aumento del total de beneficios recibidos en el mismo período). Pero las rentas por intereses recibidas por las familias (5,07% del PIB en 2006, considerando que 60% de los intereses pagados en la economía fueron de la administración pública) superan 6,2 veces los beneficios asistenciales recibidos durante el año. La distancia entre los dos componentes de la renta familiar es expresiva y su distribución por rango de renta, si cotejamos las dos, debe revelar como los gastos públicos con intereses son mucho más concentrados que los gastos públicos con asistencia a los más pobres.

Finalmente, al pensar seriamente en reforma tributaria, lo ideal sería montar una nueva estructura a partir de una estrategia de desarrollo económico y social. En un pasado más distante, cuando el país era una economía cerrada por vocación, no había mayores problemas en adoptar impuestos "en cascada" y tasas marginales elevadas del impuesto de renta. Ahora, si la globalización es inevitable y el país se abre cada vez más al exterior, es inaceptable tributar implícitamente las exportaciones[12] y aplicar tributos acumulativos por naturaleza (como el del movimiento financiero). Así también es desaconsejable aplicar un impuesto de renta con índices y tratamiento del capital muy diferente del adoptado por otras economías, especialmente las vecinas.

[12] Ver la pesa de acumulación de créditos de los exportadores.

5. LA ECONOMÍA POLÍTICA PARA CAMBIAR EL PACTO FISCAL

Antes que nada, vale la pena opinar sobre aquellos que no quieren la reforma del sistema tributario en Brasil. Las resistencias a la promoción de una reforma tributaria reproducen la situación de la propia defensa de ese cambio. Vemos que si no existen fuerzas adecuadamente organizadas y fortalecidas para transformar en acciones concretas la aspiración unánime de una reforma tributaria, mucho menos hay una oposición formalmente estructurada y ni siquiera hay quien haga un discurso claro contra tal reforma.

En la práctica, la mayor resistencia se encuentra en el propio comando de los propios poderes Ejecutivos, de las tres esferas de gobierno. O mejor dicho, dado el miedo de que la reforma lleve a una reducción de la recaudación y, por consiguiente, del presupuesto que administran ya sea el Presidente, Gobernador o Alcalde. Ninguno quiere correr el riesgo de tener que gastar menos y disminuir el tamaño de su respectivo gobierno. No es casualidad que son cada vez más raras las iniciativas. Además, los pocos debates sobre la reforma, dentro de los gobiernos han sido comandadas y limitadas a las autoridades de hacienda, con poca o ninguna intervención de los responsables del planeamiento o las articulaciones políticas. Si la visión predominante es la de quien comanda el servicio de recaudación de impuestos y si la carga tributaria es creciente y quiebra récords todos los años ¿por qué correr riesgo de cambiar la estructura y la legislación y perder tal desempeño?

De forma indirecta y aún sin una acción organizada políticamente, podemos decir que los contribuyentes de mayor poderío económico y político tampoco se interesan por cambios que intenten cambiar tributos indirectos por una mayor tasación de las ganancias y el patrimonio.

En el caso de las rentas individuales, en el rango de la tasa marginal más elevada del impuesto de renta, predominan funcionarios públicos más graduados, empleados de empresas estatales, ocupantes de cargos, jueces y parlamentarios, por lo que no hay un mayor incentivo para que la elite de los empleados estatales proponga, apruebe y aplique una elevación de la tasa de ese impuesto, ya que los alcanzaría a ellos mismos.

En el sector privado, como fue dicho, las mayores remuneraciones se pagan cada vez más a empresas individuales, en lugar de a empleados legalizados, y siempre que se trata de aumentar de alguna forma la tributación de

esas empresas, hay resistencia o incluso rechazo. Por ejemplo, en el auge de la popularidad y de mayoría parlamentaria del gobierno Lula, fue derrotada una medida que adoptó en ese sentido, especialmente después de duras críticas de periodistas y formadores de opinión (probablemente, la mayor parte de ellos remunerados como empresas y no como individuos). Es común que la clase media reclame mucho cuando los gobiernos regionales tratan de aumentar impuestos sobre la propiedad, el municipal sobre inmuebles y el provincial sobre automóviles. Nadie calcula quiénes son los mayores beneficiados por los incentivos fiscales. Por ejemplo, la guerra fiscal del ICMS debe beneficiar a casi toda la producción de automóviles en el país, pero no a la de todos los bienes que forman parte de la canasta básica, de modo que el consumo de los más ricos tiende a pagar tasas efectivas menores que el de los más pobres.

La principal tesis para explicar el desinterés del gobierno central por la reforma tributaria y la supuesta resistencia de los actores a los proyectos propuestos sería la objeción de los gobiernos sub-nacionales. Como ellos fueron los mayores beneficiados por la reforma promovida por la Constitución de 1988, ahora se opondrían a cualquier cambio bajo el riesgo de perder lo que conquistaron. En ese mismo sentido, también se sostiene que tal resistencia se refleja en el Congreso Nacional, supuestamente más vulnerable a la presión de los gobernadores y alcaldes, que el presidente de la República.

Los hechos rechazan esas tesis y muestran que son pretextos, aunque comúnmente aceptados por los medios y los analistas. Esto sucede porque ya fueron realizados muchos cambios a lo largo de ese período. Ejemplo de lo anterior es el capítulo del sistema tributario en la Constitución, bastante extenso y algo difuso, ha tenido más de siete decenas de disposiciones modificadas, incluidas o excluidas (además, la propia Constitución como un todo ya recibió casi ocho decenas de enmiendas). No obstante, en el conjunto de tantas modificaciones, no se puede decir que haya existido una modificación coordinada y armónica.

Entre esos cambios, en los raros casos de reducción de la carga tributaria, fueron derogados dos impuestos de los gobiernos sub-nacionales pocos años después de la reforma constitucional. Uno, el adicional provincial al impuesto de renta de las personas jurídicas, y dos, el impuesto municipal sobre ventas minoristas de contribuyentes. Ambos suprimidos por un

proyecto de iniciativa del propio gobierno central, tratando de aumentar su carga tributaria.

Aparte de eso, la evolución de la división federativa del ingreso tributario nacional deja en evidencia que, desde mediados de los noventa, el gobierno central recuperó gradualmente una buena parte de las pérdidas que sufrió con la reforma de 1988 y que en términos proporcionales la esfera intermedia de gobierno también perdió participación. Esto se vuelve más notorio si la comparación se hace con relación a la situación vigente antes de los gobiernos militares. En la perspectiva histórica más larga, la esfera local de gobierno ganó, de forma expresiva, participación relativa en el ingreso tributario, en el concepto disponible, o sea, cuando computada la división obligatoria de los impuestos. Es posible que más que descentralización, Brasil haya experimentado una municipalización de su ingreso. Además, es importante también registrar que, al contrario de las federaciones más tradicionales, el gobierno central se relaciona directamente con los gobiernos locales del país, inclusive para contratar obras y conceder transferencias y préstamos, sin interferencia alguna del gobierno provincial del territorio en que se encuentra la alcaldía.

Pese a esos hechos y números, en el discurso del gobierno nacional y en el consenso político prevalece la idea que, siendo una federación con amplia autonomía tributaria y fiscal de los gobiernos sub-nacionales, ellos dificultan e impiden la promoción de una reforma más incluyente.

Otro es el caso de la equidad. No debe extrañar porque sólo se han adoptado medidas insuficientes o inocuas y han sido ignorados los cambios más necesarios en relación a tal cuestión. El poco debate que hay sobre tributación —en el gobierno, en el congreso, en los medios, a nivel académico— raramente se preocupa en cómo son cobrados los tributos y cuáles son los impactos que traen para la economía y la sociedad. Como mucho, el foco ha sido en los daños a la competitividad. Esto sucede porque aún son gravadas indirectamente las exportaciones, las inversiones productivas y la propia producción, ya que no todo lo que es comprado por una empresa puede ser deducido en el cálculo de los diferentes impuestos y contribuciones supuestamente no acumulativos.

La regresividad tributaria en Brasil fue objeto de numerosos estudios elaborados fuera del país, muchos de ellos con soporte de organismos mul-

tilaterales (BID y CEPAL), y sólo hace algunos años fue medida por especialistas brasileños, pocos y sin irradiar al resto del medio académico o de los movimientos sociales.

El tema continuó siendo ignorado en la escena política nacional aún después que esos trabajos indicaron que el sistema tributario brasileño produce un efecto inverso al estándar europeo e, incluso, de otros países latinos (Rossignolo, 2012: 12): calculada la concentración de renta antes y después de los impuestos, se percibe que la tributación brasileña (con una carga muy alta y, principalmente, demasiado concentrada en tributos indirectos) empeora el indicador, mientras que en los países europeos los tributos lo mejoran (Cuadro 3).

Cuadro 3

RESULTADOS DE ESTUDIOS SOBRE INCIDENCIA DE LOS TRIBUTOS EN AMÉRICA LATINA

(Países y años seleccionados)

País	*Indices*					
	Año	Gine pre Impuestos	Concentración de Impuestos	Kakwani	Gini post impuestos	Reynolds Smolensky
Ecuador	2004	0,4100	0,5400	0,1300	0,3900	-0,0200
Panamá	2003	0,6364	0,7575	0,1211	0,6274	-0,0090
Costa Rica	2004	0,5770	0,6192	0,0422	0,5720	-0,0050
Argentina	2008	0,4839	0,4904	0,0065	0,4804	-0,0035
Uruguay	2006	0,4995	0,5208	0,0213	0,4974	-0,0021
Nicaragua	2001	0,5963	0,6313	0,0350	0,5946	-0,0017
Chile	2006	0,5581	0,5605	0,0024	0,5576	-0,0006
Colombia	2004	0,5370	0,5320	-0,0050	0,5370	0,0000
Honduras	2005	0,5697	0,5609	-0,0088	0,5707	0,0010
República Dominicana	2004	0,5106	0,4609	-0,0497	0,5126	0,0020
El Salvador	2006	0,5034	0,4677	-0,0357	0,5109	0,0075
Guatemala	2000	0,5957	0,5002	-0,0955	0,6034	0,0077
Perú	2004	0,5350	0,4600	-0,0750	0,5430	0,0080
Bolivia (Est. Plur. de)	2004	0,5560	0,4980	-0,0580	0,5670	0,0110
Brasil	2003	0,6241	0,4992	-0,1249	0,6552	0,0311

Fuente: Rossignolo (2012)[13]

[13] "Estimación de la recaudación potencial del impuesto a la renta". En División de Desarrollo Económico, CEPAL: Junio, Santiago. Disponible en: http://bit.ly/17237ug. (el autor recurre a diversas fuentes de estadísticas primarias).

Los trabajos técnicos contrarían el consenso de la política del país sobre qué sólo importa cómo los gobiernos gastan y no cómo recaudan. Pero pocas veces esas conclusiones de los análisis técnicos han sido mencionadas en los medios, obviamente son desconocidas por el electorado e, incluso, por los políticos más cultos y por los partidos más organizados, quienes prefieren ignorar o no darles continuidad. Antes de todo, un desafío a ser solucionado es el de la comunicación de estas cifras. Los técnicos precisan hablar o hacerse oír más.

Si la divulgación de los problemas tributarios, por sí sola, no es capaz de motivar la defensa de cambios, una alternativa es esperar que la necesidad de una reforma se imponga por las circunstancias. Esto es, que las mismas circunstancias que llevaron al olvido las reformas, cambien tanto que la traigan nuevamente a escena. En otras palabras, que empeore la economía como un todo, o el sistema tributario en particular, para que la reforma tributaria vuelva a despertar interés y lleve a los actores involucrados a moverse en dirección a los cambios. En esta perspectiva, la reforma sería menos una opción y mucho más un imperativo ante el deterioro del escenario macroeconómico o incluso del fiscal.

Aunque la economía brasileña sea de las más cerradas del continente y del mundo, el mismo contexto exterior que aceleró la prosperidad en la década pasada, puede traer la tempestad que haga que esta década se pierda. Brasil se financia cada vez más en el exterior, más aún porque después de la crisis global su consumo creció muy fuertemente, mientras que la producción interna se mantuvo estable y actualmente continúa sin perspectivas claras de aceleración. La carga tributaria, muy alta, parece haberse estancado, y eso es un problema. En condiciones normales, lo que sería un buen desempeño de la máquina recaudadora, o sea, mantener el nivel de carga con la producción estancada y con la creciente concesión de exoneraciones, es insuficiente ante la fuerte expansión de gastos ya comprometida (con beneficios, salarios y costeo). La reacción del gobierno central ha sido la de cerrar esa ecuación vía endeudamiento público, escondido a través de una ingeniería fiscal heterodoxa pero transparente (que pasa mucho por triangulaciones con bancos y empresas estatales). Pero la deuda pública del país ya aumentó a un nivel muy superior al de las economías emergentes y no tra-

jo mayores preocupaciones o daños, inclusive de los analistas de riesgo, sólo porque es muy pequeño el peso de los extranjeros en ese financiamiento.

El gobierno de izquierda no es el único que rehúye a la reforma tributaria, también lo hacen los segmentos organizados de la sociedad civil[14], que poco se interesan por el tema. Los más próximos a la temática fiscal incluso conocen y divulgan estudios, piden cambios, pero no lo hacen de forma contundente y sistemática, al punto de poder transformar ésta en una batalla política. En parte, esta postura se explica por el hecho de que la mayoría de las organizaciones son financiadas, vinculadas o controladas políticamente por el gobierno central. Pero se explica mucho más por la idea ya mencionada, de que sea un estado de bienestar social, fuerte y activo, intentando seguir estándares europeos.

Al respecto, ha sido ignorado que antes de los impuestos, la concentración de renta en ese continente era muy inferior a la brasileña y, principalmente, que después de los impuestos, la concentración cae, mientras que en Brasil sube —tanto porque allá predominan impuestos sobre la renta y sobre patrimonio, mientras que en Brasil prevalecen los impuestos sobre el consumo (Cuadro 4).

[14] Con relación a la visión de la clase media sobre la tributación en América Latina, véase Avanzini (2012).

Cuadro 4

BRASIL: DISTRIBUCIÓN DEL INGRESO TOTAL DE LOS HOGARES PER CÁPITA DE LAS DIFERENTES ETAPAS DE INGRESO, SEGÚN QUINTILES DE INGRESO (2008-2009)

Estadística	*Participación en el ingreso apropiado para cada quintil y decil (por ciento)*				
	Ingreso original	Ingreso Inicial	Renta Disponible	Resultado después de impuestos	Renta Final
Quintiles					
Primero	2,2	3	3,2	2,8	5,1
Segundo	5,8	6,6	6,9	6,5	8,8
Tercero	10,4	11	11,5	11,1	12,6
Cuarto	18,6	18,8	19,3	18,9	19
Quinto	63	60,6	59,2	60,6	54,5
Coeficiente de Gini (por ciento)	59,1	56	54,6	56,5	47,9
Media (R $ en enero de 2009)	703,79	840,34	769,32	661,19	769,22

Fuente: IBGE / POF (2002-2003) —microdata.
Obtenido de Afonso, J.R., Rezende, F., Gaiger, F. (2013). "Fiscal Equity: distributional impacts of taxation and social spending". (Que se publicará).

Tal vez este desconocimiento técnico surja de una opción ideológica. Movimientos organizados, parlamentarios, estudiosos y los defensores de las políticas sociales están sujetos a un dogma. Ser progresista es, entre otras cualidades, defender que las políticas públicas en el área social precisan de más recursos para financiar sus acciones que deben tener carácter universal. Exagerando un poco la visión, se puede decir que, por principio, siempre faltaron, faltan y faltarán recursos para financiar tales gastos sociales, porque, por la mera destinación, siempre son justificados y justos, y también por definición, su demanda por recursos siempre tenderá al infinito.

Un caso raro de debate público sobre la equidad ocurrió en el Congreso al final de 2007, que terminó con la no prórroga de la contribución provisoria sobre el movimiento financiero (CPMF). Esta fue la única votación sobre materia tributaria, en que el Presidente de la República fue derrotado en el Senado Federal, y una rara medida a favor de la reducción de la

carga tributaria. El discurso oficial, de políticos de izquierda y de muchos defensores del gasto social, asumía o suponía que la CPMF incidía apenas sobre individuos y, como los más pobres no poseen cuenta bancaria o tenían poco movimiento, ellos escaparían de su incidencia y el tributo podría ser clasificado como progresista. Entretanto se omitía o ignoraba que la citada contribución también incidía sobre la persona jurídica y, según un estudio de la Secretaría de Rentas Federales, a partir del año base 1999, menos de 10% de la base de la contribución de las transacciones financieras (CPMF) estarían vinculadas al impuesto sobre la renta individual (IRPF). Al constituir un tributo indirecto (sobre producción y consumo y en la hipótesis de ser traspasado a los precios) más que un tributo directo (sobre los individuos que trabajan con cuentas bancarias), las simulaciones indicaron que la CPMF reproduciría y ampliaría la regresividad: cuanto mayor la renta de la familia, menor era la incidencia (entre los dos extremos de la escala de renta, la CPMF equivalía a 2,19% de la renta familiar de quien ganaba hasta 2 salarios mínimos en 2004 y caía a 0,96% en las familias con renta superior a 30 salarios mínimos).

En este contexto, la cuestión del financiamiento es restringida y exclusivamente vinculada a la cantidad de recursos, no interesando la calidad. Tal como ocurre al discutir el gasto: la preocupación con su tamaño, eficiencia y eficacia, suele ser descalificada como una agenda de la derecha y reaccionaria. Entretanto, no hay una razón cierta y simple de causa y efecto que indique que recaudar más y gastar más en lo social sea garantía inmediata de menor desigualdad. Basta constatar que Brasil, al lado de Cuba, es el país latino con mayor volumen de gasto social, no estando lejos de los estándares verificados en la OCDE, pero aún sustenta los peores indicadores de desigualdad económica y social (Kacef, 2008). Más aun, el gasto social expresado en proporción del PIB en Brasil es más que el doble del registrado en muchos países pequeños y pobres de América Central, pero sólo se consigue llegar a un índice de desigualdad (razón entre el 1% más rico y el 10% más pobre) próximo al de Bolivia y al triple del registrado en los países latinos menos desiguales. En resumen, Brasil posee carga tributaria y proporción de gastos en programas sociales similares a la de países de la OCDE, pero al mismo tiempo indicadores de desigualdad similares a los de México y Chile, que poseen un nivel muy inferior de tributación.

Los defensores del gasto social pueden replicar que la desigualdad constituye un mal secular en Brasil, que jamás podría caer en tan pocos años y que basta mantener el *status quo*, que el tiempo todo lo resolverá. Obviamente, no hay cómo negar que el país avanzó durante los últimos años, con reducciones importantes en los índices de concentración de renta (inclusive, a contramano de otros países), en el mismo período en que también aumentó la carga tributaria y el gasto social. Por otro lado, es posible replicar que, no obstante las innegables mejoras, la situación del país aún es muy mala: la concentración de renta aún es muy elevada y no hay evidencia empírica de que sólo el mayor gasto social la reducirá, pero existen análisis técnicos calificados indicando que la tributación empeora la desigualdad (Afonso, Rezende y Gaiger, 2011).

Uno de los puntos que reclama una mayor reflexión involucra el propio pacto fiscal implícito en el estándar de financiamiento y de gasto en seguridad social[15]. Lo que sería una solución puede ser parte del problema, o sea, está empeorando la desigualdad: esto ocurre cuando los más pobres tributan en proporción a su renta, superior a la tributación de los más ricos, o cuando el gasto público acaba beneficiando proporcionalmente más a los de mayor que a los de menor renta —como se ha mostrado en la literatura reciente sobre Brasil (Gaiger, 2013) y América Latina (Lustig, Molina, y Higgins, 2012)[16].

Aunque nos tornemos repetitivos en este análisis, es preciso insistir: cantidad no es todo, es preciso cuidar también la calidad de la tributación y del gasto público. Por lo tanto, el desafío que ahora se presenta es cómo preservar y seguir con los avances sociales si persiste mucho tiempo un escenario económico externo que combine caída de los precios de *commodities*, débil comercio internacional y hasta un posible aumento de intereses. Puede haber un límite para que Brasil continúe apostando en la gerencia de la política económica y en la excelente evaluación popular del gobierno. En

[15] Para un análisis del arreglo peculiar de Brasil para financiar un gasto enorme y creciente en seguridad social, ver Serra y Afonso (2007a).

[16] Véase también: acerca de Brasil, Higgins, Pereira (2013); Afonso, Rezende, Gaiger (2013); Immervoll (2006); acerca de Latinoamérica, Lustig (2011); Lustig, Higgins (2013) y (2012).

ese caso, podría ser necesario un nuevo ciclo de reformas institucionales y, entonces, la tributaria se tornaría inevitable.

En la hipótesis de ese cambio de escenario, no cuesta prever que será mucho más complicado que en el pasado transformar esa eventual nueva orientación política en un nuevo conjunto de medidas y acciones, ya que no se tiene más un paradigma, intelectual o ideológico, como era el llamado Consenso de Washington. El nuevo consenso es que, si cada caso es un caso particular, cada país debe mapear sus problemas, definir sus propias alternativas y escoger sus prioridades. Eso exige mucho más competencia técnica y política que cuando se era obligado o se escogía seguir una receta pronta y acabada, y que, cuando fallase, permitía culpar a la burocracia de los organismos multilaterales y a los intereses de los países ricos.

Las reformas estructurales, que otrora constituían una bandera histórica de las izquierdas son del pensamiento socialista, en la segunda mitad del siglo pasado fueron abandonadas e incluso olvidadas, pese a que muchos de sus antiguos defensores hoy comandan o participan de los gobiernos de la región. Paradojalmente, ahora son mucho más los organismos multilaterales y especialistas internacionales que han alertado sobre la necesidad de una nueva ola de reformas, con el cuidado de evitar proponer una pauta única y predefinida.

Un último aspecto a ser ponderado sobre los posibles actores principales para cambiar el pacto fiscal tiene que ver con el régimen presidencial. En eso Brasil en poco difiere del resto de América Latina y de muchas economías emergentes: la agenda nacional de debates y deliberaciones es definida por el Ejecutivo.

El Legislativo reacciona, pero raramente toma la iniciativa, aún más en materias tan complejas y peculiares como la tributaria y la fiscal. Por más que el Congreso tenga autonomía y esté formado por una pluralidad de partidos, y tomando en cuenta que el Presidente nunca tuvo o tiene directamente la mayoría, por más que el Supremo Tribunal Federal haya expresado su independencia en decisiones fuertes y sorprendentes en las materias mencionadas, por más que los gobernadores y alcaldes también sean electos directamente, aún es el Presidente quien comanda, toma la iniciativa de las propuestas más importantes y decide si su bancada debe proseguir o interrumpir la tramitación de los citados proyectos.

Hay que recordar, una vez más, que Brasil hoy atraviesa el período más largo de normalidad democrática y republicana de su historia. Después de dos décadas de régimen militar y de apertura lenta y gradual, el primer presidente de la república fue electo directamente en 1990. Por más que el régimen parlamentarista haya sido intentado durante la primera fase de la Asamblea Constituyente, el presidencialismo fue impuesto por la mayoría, que congregaba izquierda y derecha.

En este contexto, será muy difícil, o casi imposible, que una nueva agenda fiscal pueda ser propuesta, discutida y aprobada en el país sin la iniciativa, apoyo y/o comando directo del Presidente de la República. La actual mandataria y el anterior mandatario nunca propusieron o apoyaron una reestructuración del sistema tributario. Al contrario, claramente se han resistido a cambios en los tributos federales, que pasen por enmiendas constitucionales (aunque no hayan ahorrado propuestas tratando de modificar por tales canales el principal impuesto provincial).

Finalmente, la perspectiva es preocupante porque no hay ni siquiera una predisposición mínima del gobierno brasileño a favor de reformas, mucho menos en los movimientos representativos de la sociedad, ni los sociales, ni los del empresariado, que realmente luchen por cambios estructurales. No deja de ser inusitado que gobiernos formados por representantes de izquierda sean tan o más conservadores que los gobiernos anteriores.

6. OBSERVACIONES FINALES

Como es de conocimiento general, la sociedad brasileña fue sacudida por manifestaciones populares iniciadas en junio, a vísperas del evento deportivo mundial. La única seguridad absoluta es que sorprendió a todos[17]. Fue organizado básicamente por estudiantes de clase media, movilizados a través de las redes sociales pero que llevaron millones a las calles en todos los rincones del país, de las grandes metrópolis a las ciudades del interior más distantes, de carácter apartidario (a veces, con rechazo e incluso ataques a los manifestantes

[17] Para una evaluación inicial de las protestas en Brasil, ver Sorj (2013).

de los partidos políticos, especialmente a los aliados del gobierno nacional), con muchas manifestaciones acabando con acciones de vandalismo cometidas por una minoría y con una represión policial exagerada.

Aún es muy temprano para evaluar su naturaleza y sus desdoblamientos, pero es posible hacer un breve comentario a luz del tema aquí debatido, porque el movimiento comenzó como protesta al reajuste de tarifas del transporte colectivo, pero persistió aún después de revocadas o explotó incluso donde no hubo aumento (por ejemplo en Brasilia, donde la tarifa es la misma desde hace siete años). Aunque la pauta de protestas sea difusa (de las críticas a la corrupción hasta el rechazo de propuestas que van desde limitar las investigaciones del ministerio público a actitudes contra homosexuales), aparentemente nada indica que vayan a incluir la cuestión de la equidad o el debate general de la reforma tributaria.

Mucho se reclamó de las políticas públicas para el transporte colectivo, pero nada fue dicho, ni por los medios ni por los formadores de opinión, en el sentido que la mayoría de los millonarios incentivos tributarios benefician y fomentan el transporte individual (aunque sea ampliamente conocido que la principal acción del gobierno para combatir la crisis financiera global ha sido eximir la producción de vehículos y, para atenuar el alza de la inflación, reajustar con desfase los precios de la gasolina en las estaciones de servicio). Si ese movimiento popular (digo movimiento porque es sabido que no hay líderes u organizaciones dominantes) cae en la tentación de las tesis populistas, suponiendo ingenuamente que es posible que los gobiernos subsidien más tarifas de transportes y aumenten más los gastos sociales sin aumentar sus necesidades de financiamiento, pueden resultar presiones para aumentar aún más la carga tributaria y, principalmente, para no reestructurar la tributación, ni para mejorar la equidad del sistema. Lo más probable es que se refuerce la idea simple y equivocada (en el contexto brasileño) de que la recaudación sería neutra y el gasto promovería la redistribución tan deseada por la sociedad.

La equidad es una agenda ignorada en la economía política de la reforma tributaria, pese a que Brasil es uno de los países con mayor grado de concentración de renta y riqueza en el mundo y de haber adoptado políticas sociales activas para la reducción de la pobreza y hasta haber logrado una gradual mejora en la reducción de la mencionada concentración.

Sin querer menospreciar los esfuerzos realizados por los gobiernos para movilizar los recursos necesarios para aumentar el gasto público, en particular para mejorar la prestación de bienes y servicios básicos, reducir la pobreza y atenuar la desigualdad, sigue abierto el desafío de captar esos recursos pero de una forma más equitativa y al mismo tiempo menos dañina para la competitividad de la economía. La reforma tributaria es un ejemplo notorio de cómo las reformas institucionales fueron menospreciadas, por no decir ignoradas e, incluso, rechazadas.

La reforma tributaria, como un cambio estructural, no puede ser confundida con modificaciones puntuales y de carácter cíclico o coyuntural, como es el caso de aumentar una tasa o de conceder un incentivo fiscal. Las raras veces en que hubo propuestas, los proyectos de corte estructural no fueron aprobados, por una innegable falta de apetito o empeño del gobierno central, aun contando con una amplia mayoría en el parlamento y un amplio apoyo popular. La mayor parte del tiempo, el gobierno central ni siquiera concibió un proyecto de reforma, algunas veces optando por culpar a otros gobiernos o al empresariado por la supuesta resistencia a los cambios, otras veces haciendo discursos favorables a los cambios pero no traduciéndolos en proyectos concretos (Rezende, 2007).

El gobierno central sigue apostando a cambios puntuales en el sistema tributario, reduciendo los impuestos federales y cambiando el margen del impuesto provincial. Son objetivos combinados: el inmediatista de reanimar la actividad económica; con el estructural, que sería mejorar la competitividad. La equidad continúa fuera de la pauta de medidas de mayor tamaño, aunque sobren discurso e incluso concesiones puntuales de incentivos de tributos federales pero sin eficacia comprobada. Ni los gobernantes ni los movimientos organizados de la sociedad se interesan efectivamente por cambiar el sistema tributario, mucho menos por mejorar su equidad.

Es curioso que la ascensión del partido considerado socialista y de izquierda retiró las reformas de la agenda nacional, inclusive la tributaria. Con el actual gobierno, no sólo fue olvidada, sino que un cambio importante en el sistema tributario es claramente rechazado, bajo el argumento de ser inviable políticamente, a pesar de tener mayoría parlamentaria y apoyo popular, en mejores niveles, que los gobiernos anteriores.

El actual gobierno nacional dice que administrar es mejor que legislar. Equidad es una cuestión ignorada y, como mucho, se cree que al conceder incentivos fiscales en tributos indirectos, beneficiaría y atendería a las capas más pobres, ignorando los efectos colaterales, referidos al trato igual a los desiguales y a veces llevando al aumento del gravamen y no a su reducción.

La oposición política es flagrantemente minoritaria y sin un claro liderazgo ni bandera, ni en el ámbito de los mayores gobiernos sub-nacionales, que controlan.

Para cambiar ese escenario, es preciso comenzar por destrabar el debate político, pobre y casi prohibido en el país. Algunas cuestiones precisan ser levantadas en ese debate. ¿Cómo y de dónde provienen los recursos públicos que se destinan a los gastos sociales? ¿Cuáles son los impactos económicos y sociales de los tributos vinculados al área social? Del lado de los gastos, una y otra vez surgen las preguntas: ¿En qué y cómo gastamos? ¿Cuál es el costo por beneficiario y cuál fue su retorno? Resulta raro que se junten los dos bloques de preguntas: ¿De dónde surgen y a qué se destinan los recursos públicos aplicados en el área social? O simplemente ¿quién paga y quién recibe?

En el fondo, es preciso superar la idea tan simple y querida por la izquierda brasileña: sólo importaría cómo se gasta, y no cuánto, cómo y de quién se recauda. Esta sería la traducción fiscal de la máxima, política o ideológica, que dice que los fines justifican los medios.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Afonso, J.R. (2008). "Reforma Tributária e o Custeio dos Programas Sociais: provocações para o debate". En NEPP/UNICAMP, Caderno n. 81. Campinas. Disponible en: http://bit.ly/UpVrwH

_____ (2011). "As Intrincadas Relações entre Política Fiscal e Creditícia no Brasil Pós-2008". En Econômica, UFF: Niterói, v.13, p.125-154, Dez/ 2011. Disponible en: http://bit.ly/R0eWaS

_____ (2013). "Uma Reforma do ICMS Interestadual". Disponible en: http://bit.ly/WuphCJ

Afonso, J.R., Castro, K. y Soares, J. (2013a). "Avaliação da estrutura e do desempenho do sistema tributário Brasileiro: Livro branco da tributação Brasileira". En BID, IDP-DP-265.Disponible en: http://bit.ly/154xukM

_____ (2013b)."Um diagnóstico atualizado da tributação da propriedade no Brasil". En *Revista de Administração Municipal*, 281: 51-65. Rio de Janeiro, IBAM. Disponible en: http://bit.ly/11tn9ZS

Afonso, J.R., F. Rezende y F.Gaiger (2011). "Equidade Fiscal no Brasil". En Relatório de pesquisa para o Banco Interamericano de Desenvolvimiento, *mimeo*. Rio Janeiro. Disponible en: http://bit.ly/14qMo1m

Afonso, J.R., F. Rezende y F.Gaiger (2013)."Fiscal Equity: distributional impacts of taxation and social spending" (porpublicarse).

Arnson, C., M. Bergman y T. Fairfield (2012)."Taxation and equality in Latin America". En Woodrow Wilson, International Center for Scholars, Washington.

Avanzini, D. (2012). "Clase Media y Política Fiscal en América Latina". Seminario "Tributación y crecimiento con equidad", CEPAL.

Barreix, A. y J. Roca (2007). "Reforzando un pilar fiscal: el impuesto a la renta". En Revista de la CEPAL 92. Santiago, CEPAL, agosto de 2007. Disponible en: http://bit.ly/8rqA8t

Barreix, A., J. Roca y L. Villela. (2007). "Fiscal Policy and Equity". En Working Paper Nº33. Banco Interamericano de Desenvolvimento - IADB, Washington.

Biasoto, G., y J.R. Afonso, J.R. (2008). "Tributação e Previdência: Formas versus Reformas". En UNICAMP/ANFIP: Junho. Disponible en: http://bit.ly/Uq2jdr

CEPAL (2013).“Panorama fiscal de América Latina y el Caribe: Reformas tributarias y renovación del pacto fiscal”. En CEPAL, Santiago de Chile.

DIA – Development in the Americas (2013). “More than Revenue: Taxation as a Development Tool”. En IADB, Washington.

Eris, I. *etalli*. (1979). “Distribuição da Renda e o Sistema Tributário no Brasil“. En ANPEC, *mimeo*.

Gaiger, F. (2012). “Equidade Fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social”. En Finanças Públicas – XVII Prêmio Tesouro Nacional. Disponible en: http://bit.ly/142v2sI

Gaiger, F. (2008). “Tributação, Previdência e Assistência Sociais e Políticas Públicas: impactos distributivos”. Tese de Doutoramento em Economia Aplicada. En Instituto de Economia/UNICAMP, Campinas. Disponible en: http://bit.ly/YnYxnQ

Goñi, E., J.H. López y L.Servén (2008). “Fiscal Redistribution and Income Inequality in Latin America”. En Working Paper 4487. Washington, The World Bank: January. Disponible en: http://bit.ly/md03hu

González, I. y R.Martner (2012). “Overcoming the empty box syndrome”. Determinants of income distribution in Latin America. En CEPAL Review 108. Disponible en:http://bit.ly/109wNFU

Higgins, S. y C. Pereira (2013). “The effects of Brazil’s high taxation and social spending on the distribution of household income”. En*CEQ Working Paper 7*. Talune University. Disponible en: http://bit.ly/12jpqfb

Immervoll, H. et al.(2006). “The Impact of Brazil’s Tax-Benefit System on Inequality and Poverty”. En Discussion Paper Series IZA-DP n. 2114. Bonn: Institute for the Study of Labor: May. Disponible en: http://bit.ly/eh4bOC

Kacef, O. (2008). “Equidad, Informalidad y Evasión Tributaria”. Seminario Tributación, Equidad y Evasión. Santiago: CEPAL, noviembre. Disponible en: http://bit.ly/SbE4gZ

IPEA (2011). “Equidade Fiscal no Brasil: Impactos distributivos da tributação e do fasto social”. En Comunicado do IPEA Nº 92. Disponible en: http://bit.ly/mmEW42

_____ (2012). “Brasil em Desenvolvimento 2011: Estado, planejamento e políticas públicas”. Brasília, volume 2. Disponible en: http://bit.ly/UqmAj3

Jiménez, J.,J.C. Sabaini y A.Podestá (2010). “Tax gap and equity in Latin America and Caribbean”. En Fiscal Studies 16, CEPAL, Santiago. Disponible en: http://bit.ly/YogXoC

Jimenez, J.P e I. Lopez (2012). "The Next Step in Improving Equity: Tax Reform". En Quarterly Americas: Spring 2012; Vol.6, Nº2. Disponible en: http://bit.ly/10frpOJ

Lustig, N., et al. (2011). "Fiscal Policy and Income Redistribution in Latin America: Challenging the Conventional Wisdom". En Working Paper 1124, Tulane University Economics, Tulane. Disponible en: http://bit.ly/UoeIP7

Lustig, N., G. Molina, S. Higgins *et al* (2012). "The Impact of Taxes and Social Spending on Inequality and Poverty in Argentina, Bolivia, Brazil, Mexico and Peru: A Synthesis of Results". En Working Paper 1216, Tulane University Economics, Tulane. Disponible en: http://bit.ly/RdY066

Lustig, N. y S. Higgins (2012). "Commitment to Equity Assessment (CEQ): Estimating the Incidence of Social Spending, Subsidies and Taxes Handbook". En Working Paper 1219, Tulane University Economics, Tulane.

_____ (2013). "Política fiscal, gasto social redistribución en América Latina". En XXV Seminario Regional de Política Fiscal. Tulane University.

Mahon, J. (2012), "Tax Incidente and Tax Reforms in Latin America". En Wilson Center, Washington. Disponible en: http://bit.ly/U58v69

Paes, N. y M. Bugarin (2006). "Parâmetros Tributários da Economia Brasileira". En Estudos Econômicos, v.36, n.4, pp.699-720. S. Paulo, FIPE: Outubro-Dezembro. Disponible en: http://bit.ly/f9UJ0e

Rezende, F. *et al* (2007). "O Dilema Fiscal: remendar ou reformar?" Rio de Janeiro, FGV/CNI.

Rezende, F. (2012). "Reforma fiscal e equidade fiscal". Rio de Janeiro, FGV. Disponible en: http://bit.ly/WsepAw

Ribeiro, J. A.Luchiezi Jr y S. Mendonça (org.) (2011). "Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos – elementos para reflexão". En IPEA SINDFISCO, DIEESE, Brasilia. Disponible en: http://bit.ly/U7UokV

Rossignolo, D. (2012). "Estimación de la recaudación potencial del impuesto a la renta en América Latina". En División de Desarrollo Económico, CEPAL: Junio, Santiago. Disponible en: http://bit.ly/17237ug

Sabaini, J.C, J. Jiménez y D. Rossignolo (2011). "Imposición a la renta personal y equidad en América Latina: Nuevos desafíos". CEPAL, 2011. Disponible en: http://bit.ly/HvSjL3

Senado Federal. (2010). Proposta de Sistema Tributário. Brasília: p.203. Disponible en: http://bit.ly/igtuyh

Serra, J.yJ.R. Afonso (2007a). “Tributación, seguridad y cohesión social en Brasil”. En Serie CEPAL Políticas Sociales n. 133. Santiago de Chile, CEPAL: Septiembre. Disponible en: http://bit.ly/WtXgGv

_____ (2007b) “El federalismo fiscal en Brasil: una visión panorámica”. En Revista de la CEPAL, v. 91, p. 29-52, 2007. Santiago de Chile, CEPAL: Abril. Disponible en: http://bit.ly/V0sELn

Siqueira, R., J. Nogueira y E. Souza (2001). “A Incidência Final dos Impostos Indiretos no Brasil: Efeitos da Tributação de Insumos”. En Revista Brasileira de Economia, Rio de Janeiro, v.55, n.4.

_____ (2012). “O sistema tributário brasileiro é regressivo?”. Disponible en: http://bit.ly/WtXzBk

Sorj, B. (2013). “A política além da Internet”. Disponible en: http://bit.ly/14TN8yb

Souza, S.S. (2013). “The Political Economy of Tax Reform in Latin America: A Critical Review”. En Wilson Center, Washington. Disponible en: http://bit.ly/WkdVST

Tanzi, V. (2007). “Foreword: Tax Systems and Tax Reforms in Latin America”. In: Bernardi, L. et al (2007). “Tax systems and tax reforms in Latin America. Societtá italiana di economía pubblica”. En Working Paper 591: April. Disponible en: http://bit.ly/10QW5pJ

_____ (2013). “Tax reform in Latin America: A long term assessment”, en XXV Seminario regional de política fiscal, CEPAL, Santiago de Chile.

Varsano, R. y Afonso, J. (2004). “Reforma tributária: sonhos e frustrações”. In: Giambiagi, F., Reis, J. yUrani, A., Reformas no Brasil: balance e agenda. São Paulo: Editora Nova Fronteira, 2004.

Zockun, M. ed. (2007). “Simplificando o Brasil”, Texto para Discussão Nº3, São Paulo, FIPE: Março. Disponible en: http://bit.ly/h9Zxgr

2.

CHILE: LA ECONOMÍA POLÍTICA DE UNA REFORMA TRIBUTARIA

Alejandro Micco

1. INTRODUCCIÓN

A partir del año 2011, Chile ha vivido una efervescencia social no vista desde los años ochenta. Las protestas sociales forzaron a la administración del Presidente Piñera a comprometer una serie de reformas en educación y en otras áreas, las que no formaban parte de su programa de gobierno. Estos gastos no tuvieron asociados aumentos en los ingresos permanentes del fisco, lo cual se ha reflejado en las cuentas fiscales del país, que han mostrado déficits estructurales durante toda la presente administración. En forma adicional, un grupo importante de actores sociales no considera que las actuales propuestas gubernamentales sean suficientes. Por ello, la oposición y en menor medida el oficialismo, plantean reformas adicionales, con gastos adicionales. Esta presión fiscal hizo surgir el debate sobre la necesidad de mayores ingresos tributarios. En ese contexto, el fin de este estudio es dar antecedentes tanto económicos como políticos para este debate.

Las distintas áreas de reforma en educación planteadas por la actual oposición, así como los compromisos planteados por el gobierno, implican un aumento del gasto en educación por sobre su crecimiento natural de entre US$ 6.000 y 8.000 millones anuales en régimen. Parte de estos gastos

ya han sido comprometidos por el actual gobierno y se ven reflejados en el déficit estructural presente y futuro de un 1% del PIB que el ejecutivo planifica dejar a la siguiente administración, a pesar de estar considerando un precio del cobre de largo plazo de US$3,06 /lb, muy por sobre el promedio utilizado en los últimos años[1].

Considerando las estimaciones de los costos de una reforma en educación y otras materias de menor cuantía, y el objetivo de llegar a un balance estructural durante la próxima administración, se requiere aumentar los ingresos permanentes del Fisco en alrededor de 2 a 3 puntos del PIB. Este es un aumento significativo si consideramos que desde 1990 a la fecha la recaudación tributaria en Chile ha sido del orden de 18% del PIB, sin considerar las cotizaciones obligatorias al sistema de pensiones y salud.

Desde el retorno a la democracia en 1990 a la fecha, sólo la reforma tributaria de 1990 aumentó los ingresos tributarios en forma significativa, cercanos al 2% del PIB anual. Esta reforma fue viable pues se enmarcó dentro de los acuerdos de la transición democrática en Chile.

Todas las reformas posteriores fueron de menor envergadura en términos de recaudación y estuvieron relacionadas con compensar la rebaja de aranceles o para financiar proyectos sociales específicos, como lo fue por ejemplo el plan de Acceso Universal de Garantías Explícitas (AUGE) en salud.

Plantearse hoy en día una reforma que recaude 2 a 3 puntos del PIB implica una serie de interrogantes. ¿Permite la actual carga tributaria un aumento de esta magnitud sin grandes sacrificios de crecimiento económico en el corto plazo? ¿Qué impuestos se deberían aumentar para hacer una reforma eficiente y equitativa? ¿Qué impacto puede tener en variables tan importantes como la inversión, el ahorro y el empleo? ¿Con qué velocidad se debe realizar esta alza de impuestos? ¿Qué exigencias implica al aparato Estatal un alza de impuestos de esta magnitud, por ejemplo, en

[1] En Chile, la ley sobre responsabilidad fiscal establece que el gobierno debe anunciar cuál será su resultado fiscal estructural. Este se construye en base a los ingresos potenciales, donde se considera un precio del cobre de largo plazo y un PIB potencial, menos los gastos comprometidos. Entre 2001 y 2009 el promedio del precio del cobre de largo plazo utilizado para el cálculo del balance estructural fue de US$1,12 /lb. Se estima a groso modo, que un aumento de US$ 1c en el precio del cobre implica US$ 50 millones para el Fisco.

cuanto a su capacidad para gastar de manera eficiente y en cuanto a su rendición de cuentas?

Lo que resta del estudio entrega antecedentes para responder estas preguntas. La sección 2 describe antecedentes socioeconómicos generales en los que se da este debate tributario en Chile. La sección 3 muestra el actual acuerdo fiscal chileno. La sección 4 describe el contexto de economía política en que se discutirá esta reforma. La sección 5 muestra de qué forma una reforma puede responder a los objetivos de recaudación que se desean cumplir, con una mirada desde la economía política. Finalmente, la sección 6 presenta las conclusiones del estudio de caso.

2. ANTECEDENTES SOCIOECONÓMICOS GENERALES

Chile presenta un fuerte crecimiento de su economía en las últimas tres décadas. Su ingreso per cápita, a igual poder de paridad de compra en dólares del 2012, pasó de US$ 7.000 en 1982 a US$ 18.500 en 2012, un aumento de un 164%. Latinoamérica y el Caribe (LAC) sólo aumentó en un 36% sus ingresos per-cápita durante este período, mientras que las economías emergentes lo hicieron a una tasa similar a la chilena y las economías avanzadas sólo a un 76% (Cuadro 1a).

Este fuerte crecimiento económico ha traído consigo una importante reducción de la pobreza e indigencia (Cuadro 1b) pero no de la desigualdad. Entre 1987 y 2011 la pobreza cayó de un 45,1% de la población a 14,4%. En LAC este porcentaje bajó de 48,4% a 30,4% entre 1990 y 2011.

Cuadro 1a

PIB PER CÁPITA A IGUAL PODER DE PARIDAD DE COMPRA (US$ 2012)

	1982	*1992*	*2002*	*2012*
Chile	7.054	9.317	13.066	18.419
LAC	9.052	8.719	9.524	12.332
Eco. Emergentes	2.657	3.454	4.296	7.020
Mayores Eco. Avanzadas	23.012	30.278	36.819	40.390

Cuadro 1b

INCIDENCIA DE POBREZA E INDIGENCIA

		1986	*1990*	*1999*	*2011*
Chile a	Pobreza	45,1	38,4	20,5	14,4
	Indigencia	17,4	12,8	5,7	2,8
LAC b	Pobreza		48,4	43,9	30,4
	Indigencia		22,6	19,3	12,8

Fuente: WEO-IMF Abril 2013. CEPAL y Ministerio de Desarrollo Social de Chile.

Al analizar el índice de desigualdad de Gini[2] estimado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en forma comparable entre países, vemos que la desigualdad del ingreso pre transferencias e impuestos es alta en Chile, con un Gini de 0,53 en el año 2011, por sobre el promedio de la OCDE de 0,47. Al incluirse las transferencias e impuestos este coeficiente de desigualdad cae solo a 0,49 en Chile, mientras que para el promedio de los países OCDE cae significativamente a 0,32[3]. En este grupo de países sólo México presenta un coeficiente de Gini similar al

[2] El GINI es una medida de desigualdad que va entre 0 y 1, donde 0 se corresponde con la perfecta igualdad y 1 la perfecta desigualdad.

[3] La brecha de ingresos entre el 20% más rico y el 20% más pobre (ingreso per cápita del hogar) se ha reducido desde 13 veces en 1990 a 10,9 en 2011, pero sigue siendo muy elevado si se compara con el nivel promedio de los países de la OECD (5,4).

de Chile (0,48). A mediados de los 90s el Gini de Chile era 0,53, un 8% mayor al actual de 0,49. Para el promedio de los países OCDE este índice se ha mantenido en 0.32 desde los 90s, por lo que la brecha se ha acortado muy marginalmente (Cuadro 2).

En comparación con 16 países de Latinoamérica los coeficientes de Gini estimados por la CEPAL indican que Chile está en la mediana, a pesar de ser el país con mayor ingreso per cápita. Según estos datos, Chile también mejoró su Gini en un 7% durante las últimas 2-3 décadas, al igual que lo hizo el promedio de la región (Cuadro 3). Es importante notar que a nivel mundial Latinoamérica es la región por lejos más desigual. En una muestra de 90 países en el 2006, la *"Standardizing the World Income Inequality Database"*[4] muestra que de los diez países más desiguales nueve son latinoamericanos, siendo Chile el onceavo.

Cuadro 2

ÍNDICE DE DESIGUALDAD DE GINI EN PAÍSES OCDE

	GINI sin transferencias/impuestos		*GINI con transferencias/impuestos*	
	Mediados de los 90s	Finales de los 00s	Mediados de los 90s	Finales de los 00s
Promedio OECD	**0,47**	**0,47**	**0,32**	**0,32**
Desv.Est.	0,04	0,04	0,08	0,06
Min	0,40	0,41	0,21	0,25
Max	0,54	0,53	0,53	0,49
Países	23	23	27	27
España		**0,46**	**0,34**	**0,32**
Chile	0,54	0,53	0,53	0,49
México	0,53	0,49	0,52	0,48

Fuentes: OECD Stat mayo 2013 / Nueva definición (Medida de Gini basada en ingresos de hogares armonizados).

[4] Ver Solt (2009): SWIID Version 3.1, December 2011.

Cuadro 3

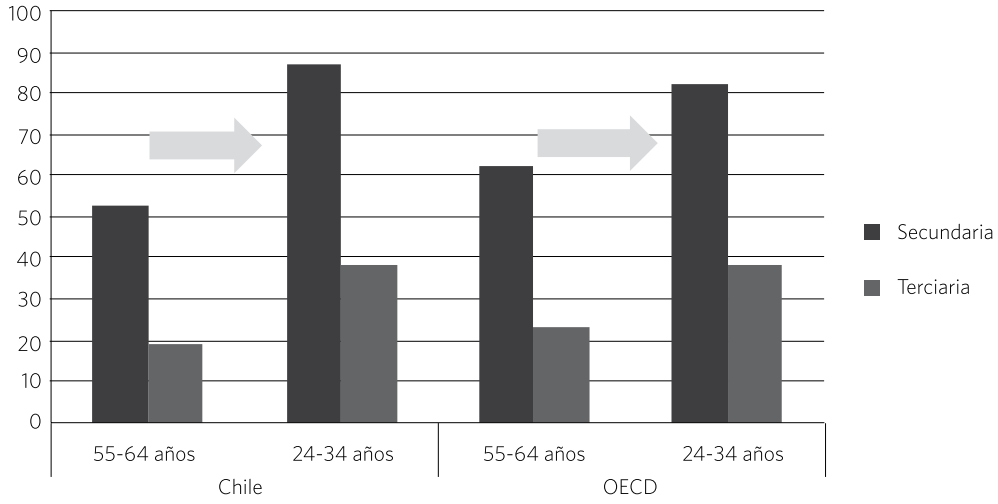
ÍNDICE DE DESIGUALDAD DE GINI EN LATINO AMÉRICA (CEPAL)

	GINI con transferencias/impuestos			
	Mediados de los 90s		Último dato disponible	
	GINI	Año	GINI	Año
Bolivia /a	0,595	1997	0,508	2009
Brasil	0,637	1994	0,559	2011
Chile	0,553	1996	0,516	2011
Colombia /b	0,569	1997	0,547	2011
Costa Rica	0,450	1997	0,503	2011
Ecuador	0,513	2004	0,460	2010
Guatemala	0,560	1998	0,585	2006
Honduras	0,558	1997	0,567	2010
México	0,526	1996	0,481	2010
Nicargua /c	0,583	1998	0,478	2009
Panamá	0,567	2002	0,531	2011
Paraguay	0,558	1999	0,546	2011
Perú /d	0,532	1997	0,452	2011
Rep.Dom.	0,537	2002	0,558	2011
Uruguay	0,456	2007	0,402	2011
Venezuela	0,507	1997	0,397	2011
Promedio	**0,544**		**0,506**	
Argentina - Urbano	0,53	1997	0,492	2011
Chile - Urbano	0,545	1996	0,515	2011

a / Sufre un cambio discreto entre 2007 (0.565) y el 2009 (0.508). b/ El 2012 se realiza un cambio de metodología (DANE) * Estimaciones de GINI para zonas urbana. c/ Sufre cambio discreto entre 2005 (0.532) y 2009 (0.478). d / Datos no comparables post 2003 (0.530) y el 2008 (0.473).
Fuente: Cepal - Panorama Social de América Latina 2012.

En materia de educación el 2010 sólo algo más de un 50% de los adultos de entre 55-64 años tenía educación media en Chile, muy por debajo del promedio de los países OCDE (sobre 60%). En contraste, casi el 90% de los jóvenes entre 25-34 años sí tenía este nivel educacional completo, por sobre el promedio de la OCDE (Gráfico 1). En educación terciaria se observa algo similar: en el 2010 los adultos con este nivel educacional eran un 19%, mientras que los jóvenes eran un 39%.

Gráfico 1
NIVEL EDUCACIONAL POR EDAD



Fuente: OCDE- Education at a Glance 2012.

Este es un importante avance para el país, aunque existen fundadas dudas respecto a la calidad de la educación impartida. A modo de ejemplo, el Cuadro 4 muestra que los resultados de Chile en la prueba PISA sobre rendimiento escolar son mediocres, muy por debajo del promedio OCDE y comparables, aunque menores, al promedio de los 65 países que realizaron el test en el año 2009. De todas maneras cabe resaltar la significativa mejora que han tenido los resultados PISA desde el 2001, primer año que se aplicó en Chile: en lenguaje se ha mejorado un 9%, y en matemáticas y ciencias un 6%, muy por sobre el avance promedio de los países OCDE.

Lamentablemente, los resultados de la encuesta PISA dentro de Chile replican la desigualdad en el ingreso. La desviación estándar de los resultados de lectura son 83 puntos para Chile, una baja dispersión si se considera que el promedio de las desviaciones estándares de los países OCDE es de 93 puntos y de 92 para todos los países de la muestra en 2009. Sin embargo la inequidad se observa al ver cuánta de esta variación del puntaje dentro de

un país se puede explicar por el origen socioeconómico del estudiante. Para Chile este porcentaje es un 19%, significativamente por sobre el de los países OCDE (14%), aunque similar al promedio de los países de Latinoamérica en la muestra de PISA (18%). La situación empeora al considerar la fuerte diferencia de resultados entre alumnos rurales y urbanos que existe en Chile (inclusive después de corregir por nivel socioeconómico).

En forma adicional, los costos de la educación superior son percibidos en Chile como un gran problema, tanto desde la perspectiva de las familias como en términos absolutos. El gasto anual (público y privado) por estudiante realizado por instituciones de educación terciaria, excluyendo investigación y desarrollo, en relación al PIB per cápita (2009) es un 42% (Cuadro 5), muy alto al compararlo con un promedio de 30% para la OECD. También es superior al gasto de Argentina (31%), aunque inferior al de Brasil (que alcanza un desmesurado nivel de 100%).

Cuadro 4
RESULTADOS PISA POR ÁREA Y MEJORAS

	Resultados 2009					*Mejoras entre 1990-2009*			
	Lectura			Matemática Prom.	Ciencia Prom.	Lectura Prom.	Matemática Prom.	Ciencia Prom.	Años en la muesrtra
	Prom.	Desv.Est.*	% x Ingr **						
Prom. OECD (N=34)	**493**	**93**	**14**	**496**	**501**	**3**	**5**	**11**	**8,8**
Desv.Est. entre países	23			30	28				
Min	425			419	416				
Max	539			546	554				
España	481	88	14	483	488	0	0	0	0
Chile	**449**	**83**	**19**	**421**	**447**	**0**	**0**	**0**	**0**
Uruguay	426	99	21	427	427	0	0	0	0
Mexico	425	85	14	419	416	0	0	0	0
Colombia	413	87	17	381	402				

Resultados 2009						*Mejoras entre 1990-2009*			
	Lectura			Matemática Prom.	Ciencia Prom.	Lectura Prom.	Matemática Prom.	Ciencia Prom.	Años en la muesrtra
	Prom.	Desv.Est.*	% x Ingr **						
Brasil	412	94	13	386	405	0	0	0	0
Argentina	398	108	20	388	401	0	0	0	0
Peru	370	98	27	365	369	0			0
Prom. 2009 (N=65)	464	92	13	468	472				
SD	52			60	56				
Min	314			331	330				
Max	539			562	554				

Nota: * % x Ing. mide el porcentaje de la variancia de los resultados dentro de un país se puede explicar a través de las diferencias socioeconómicas del estudiante.
Fuente: PISA 2009 - OECD 2010.

Cuadro 5

GASTO (PÚBLICO Y PRIVADO) POR ESTUDIANTE POR INSTITUCIONES DE EDUCACIÓN POR NIVEL EN RELACIÓN AL PIB PER CÁPITA (2009)*

Chile	*Nivel Educacional*		
	Educación Básica	Educación Media	Educación Terciaria
Promedio OECD	**23**	**27**	**30**
Desv.Est.	3	5	9
Min	15	18	18
Max	29	35	58
España	23	31	30
Chile	**20**	**19**	**42**
Brasil	22	20	100
Argentina	19	27	31

Nota: *Excluye gasto en investigación y desarrollo.
Fuente: OECD- Education at a Glance 2012.

El fuerte crecimiento económico que ha tenido el país sin un cambio importante en la forma como se distribuye la riqueza y el capital humano ha hecho que surja un malestar en la sociedad, el que se manifiesta en efervescencia social, marchas multitudinarias y un descontento con el *establisment*[5]. Según las encuestas del Centro de Estudios de la Realidad Contemporánea (CERC), los problemas prioritarios para la sociedad chilena han cambiado mucho desde marzo de 2002 a diciembre de 2012. La educación pasó de ser un problema prioritario para un 17% de la población a un 47%. De igual forma, la desigualdad pasó de ser un problema prioritario para sólo un 11% de la población a un 29%.

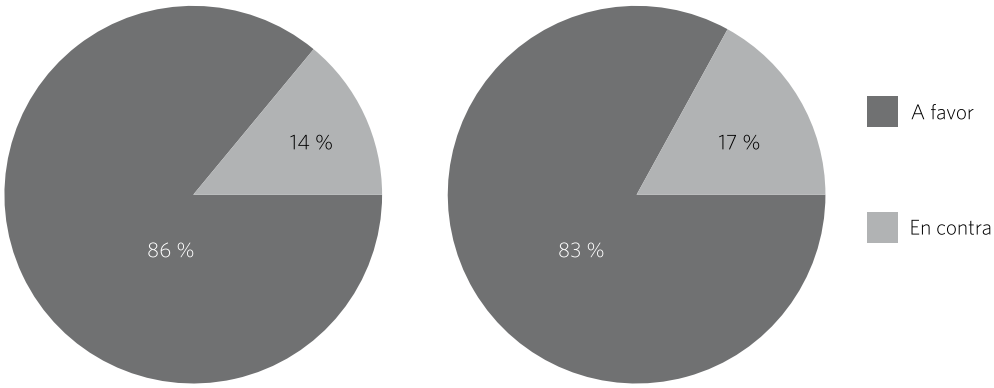
La creciente importancia que se da a la educación y a la desigualdad se ve reflejado también en el apoyo que la sociedad le da a las demandas y movilizaciones de los estudiantes, quienes han planteado el tema en los altos costos, la desigualdad de acceso y la mala calidad de la educación, y en el fuerte apoyo que recibe una reforma tributaria (Gráfico 2). Las candidaturas presidenciales para la elección del presente año han hecho eco de estas nuevas demandas sociales y todas plantean reformas al sistema educacional, mientras que las de la oposición de centro y de izquierda plantean además reformas tributarias que aumenten en forma significativa la recaudación tributaria en Chile, entre 2 y 3 puntos del PIB[6].

[5] Según la encuesta Adimark de abril 2013, sólo un 25% por ciento aprueba ya sea a la coalición de gobierno o a la oposición, mientras que ambas tienen un rechazo cercano al 60%.

[6] Todos los precandidatos de la oposición plantean una reforma tributaria en sus programas. El denominador común es la idea de aumentar la carga tributaria y hacer más progresivo el sistema tributario para así mejorar la distribución de ingresos.

Gráfico 2

APOYO A LAS DEMANDAS ESTUDIANTILES Y A UNA REFORMA TRIBUTARIA



Fuente: Encuesta Cooperativa, Imaginacción y Universidad Central. Abril de 2013.

3. El ARREGLO FISCAL EXISTENTE EN CHILE

3.1. Composición de los ingresos fiscales

Los ingresos fiscales en Chile provienen principalmente de los impuestos, a pesar de la importancia de los ingresos aportados por la Corporación Nacional del Cobre (CODELCO). Entre el año 2002 a 2011 los ingresos del Fisco fueron en promedio un 24% del PIB, de los cuales los impuestos aportaron un 17,6% del PIB (Cuadro 6). La participación directa del Fisco en la industria del cobre entrega recursos adicionales por 2,8% del PIB, y la indirecta a través de los impuestos a las empresas privadas, un 1,6% adicional por con-

cepto de impuestos generales y específicos (incluido en los ya mencionados 17,6% del PIB).

Cuadro 6

INGRESOS FISCALES PROMEDIO 2002-2011

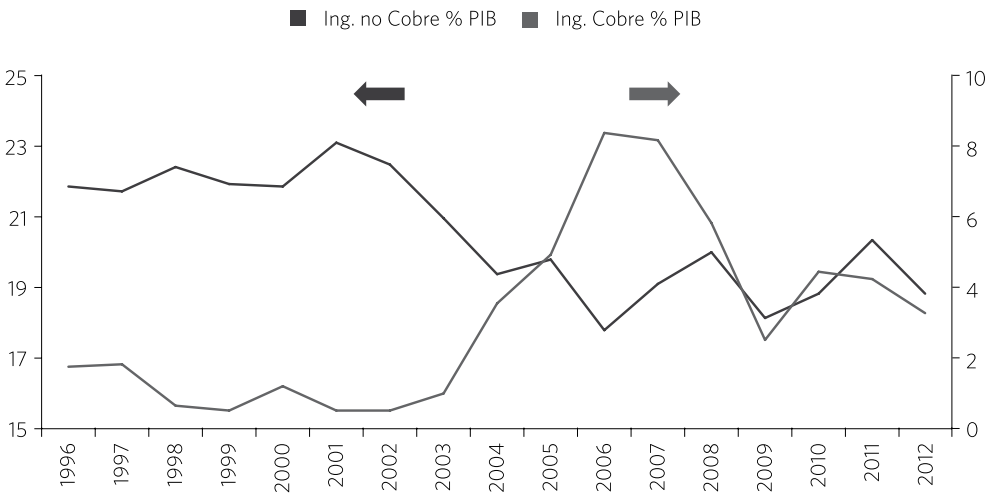
	[%PIB]	*[% Ingresos]*
Ingresos Totales	24,0	100,0
Ingresos tributarios netos	17,6	73,1
Mineria Privada	1,6	6,5
Cobre bruto	2,8	11,6
Imposiciones previsionales	1,4	5,7
Donaciones	0,2	0,8
Rentas de la propiedad	0,6	2,4
Ingresos de operación	0,7	2,8
Otros ingresos	0,9	3,6
Ingresos tributarios netos	17,6	73,1
Codelco Imp.33%	0,8	3,3
	18,4	76,4

Fuente: DIPRES, Informe de Finanzas Públicas 2013.

En la última década el cobre significó ingresos anuales al Fisco por 4,4% del PIB, es decir, un 18% de los de los ingresos fiscales totales. Dada la alta volatilidad del precio de los *commodities*, y en particular del cobre, esta dependencia se traduce en volatilidad de los ingresos fiscales. Entre 1996 y 2012 los ingresos fiscales asociados al cobre presentan una volatilidad, medida como desviación estándar, de 2,6% del PIB, mientras que los ingresos fiscales no cobre presentan una volatilidad de 1,7% del PIB (Gráfico 3). La volatilidad de los ingresos del cobre está fuertemente determinada por la volatilidad de su precio, con una correlación entre ambos de 0,76.

Gráfico 3

INGRESOS FISCALES ASOCIADOS AL COBRE Y NO COBRE



Fuente: DIPRES, Informe de Finanzas Públicas, varios años.

La dependencia de los ingresos del Fisco del cobre debe ser considerada en la política fiscal del país. En particular, no se deben financiar gastos permanentes con ingresos transitoriamente altos del cobre. Tomando este punto Chile estableció en 2001 una regla fiscal que relaciona el gasto público con los ingresos permanente y no con los transitorios. Los primeros se estiman en base al crecimiento potencial del país y al precio del cobre de largo plazo. Esta política implica ahorro público en tiempos de bonanza, y desahorro o endeudamiento en tiempos de recesión[7].

Cabe notar que si para efectos contables sumamos a los ingresos tributarios la fracción del aporte de CODELCO al Fisco que correspondería a una empresa cuprífera privada por concepto de impuestos, es decir, un 33% de las utilidades tributables, la carga impositiva en Chile pasaría de un 17,6% a un 18,4% durante el período en cuestión.

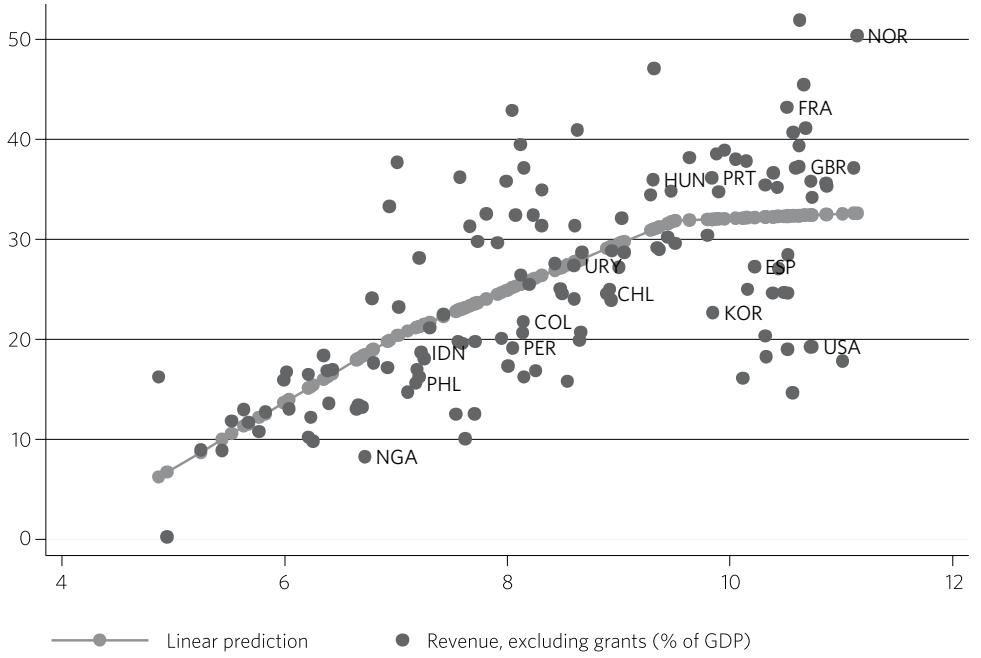
[7] Para mayores antecedentes sobre la política de balance estructural en Chile ver Marcel et al (2001).

3.2. Nivel de la carga tributaria

Tomando la cifra anterior como base, la carga tributaria chilena no es alta para su nivel de desarrollo. Una primera forma de verlo es graficando la carga tributaría de los países en función de su ingreso per cápita y observar si Chile está por sobre o bajo el nivel predicho por su nivel de desarrollo. Según la ley de Wagner, a medida que los países se desarrollan aumenta su necesidad de bienes públicos y su capacidad de recaudar impuestos. El Gráfico 4 muestra esta relación y que la carga tributaria chilena está por debajo del nivel predicho por nuestro nivel de desarrollo.

Gráfico 4

INGRESOS FISCALES Y NIVEL DE DESARROLLO



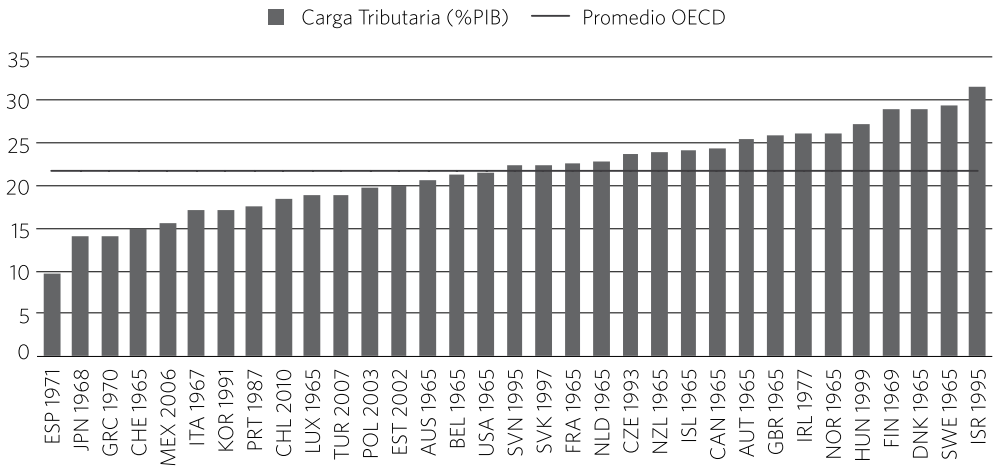
Fuente: World Development Indicator, World Bank.

Alternativamente, al comparar la carga tributaria chilena con la de los países OCDE sin seguridad social cuando estos tenían nuestro nivel de desarrollo (US2010$ 12.500 pc), vemos que Chile presenta una carga de 3,2 puntos del PIB por debajo del promedio de la OCDE (21,6%). Como se observa en el Gráfico 5 existe una amplia dispersión en las cargas tributarias, pasando desde España con niveles cercanos al 10% del PIB a Israel sobre 30% del PIB. Según esta evidencia Chile podría subir 3 puntos de su carga tributaria y aún estar en el promedio de la OECD cuando los países tenían nuestro PIB per cápita.

Gráfico 5

CARGA TRIBUTARIA PAÍSES OCDE A SIMILAR PIB PER CÁPITA

Sin contribuciones de previsión social



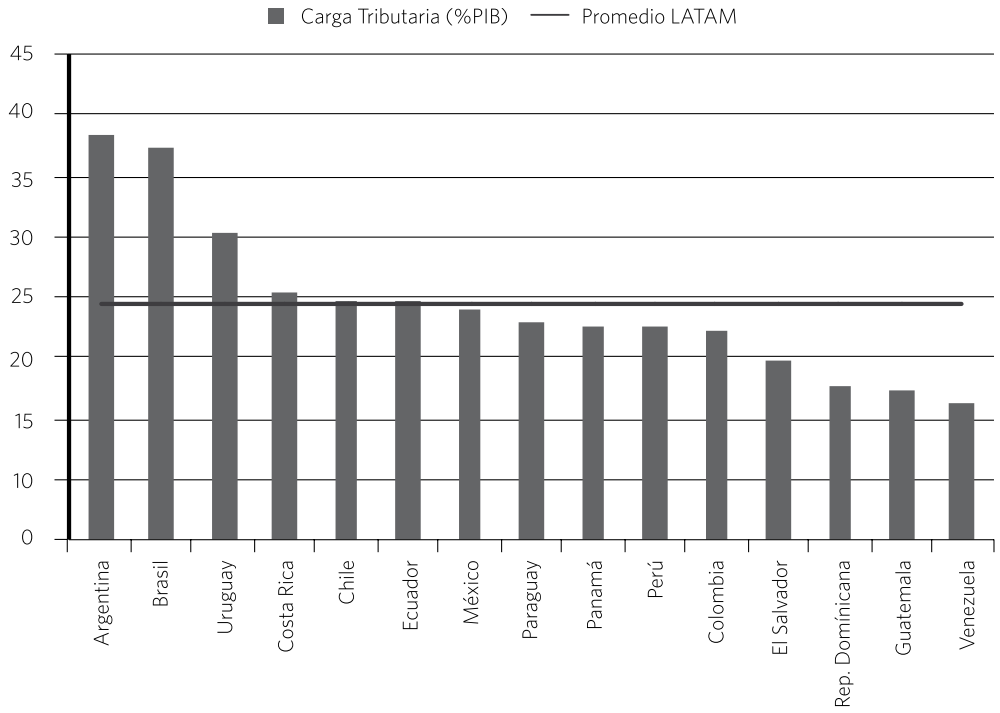
Fuente: OCDE y World Development Indicator.

Al compararse con los países latinoamericanos, en este caso incluyendo seguridad social, Chile presenta cargas en la parte alta de la distribución pero por debajo de Argentina, Brasil, Uruguay y Costa Rica (Gráfico 6). Para el caso de Chile corresponde sumar las contribuciones a la seguridad social privada, AFPs (2,5% PIB) y a salud y seguro de cesantía (1% del PIB). Este resultado va también en línea con la ley de Wagner.

Gráfico 6

CARGA TRIBUTARIA PAÍSES DE LATINOAMÉRICA EN EL AÑO 2010

Incluye Contribuciones de previsión social pública



Fuente: OCDE y World Development Indicator.

3.3. Composición de los ingresos tributarios

Al momento de discutir una reforma tributaria, tan importante como el nivel inicial de la carga tributaria en su conjunto, es su composición. La literatura divide los impuestos entre: impuestos directos (impuestos a la renta), impuestos indirectos (impuestos al valor agregado o ventas), impuestos específicos (como impuestos verdes), e impuestos a la riqueza (contribuciones de bienes raíces e impuestos a la herencia).

En el año 2011 los impuestos directos a la renta representaban un 41% de la recaudación total (incluyendo las contribuciones sociales), mientras

que los impuestos indirectos, el IVA, alcanzaban el 43% (Cuadro 7). Esta diferencia fue más marcada en el año 2010 (al igual que en la última década), cuando la recaudación de los impuestos indirectos fue un 20% mayor que la de los directos (el promedio de la década fue de 25%). Por su parte, en 2011 los impuestos específicos recaudaban un 8% del total, entre los cuales el impuesto a los combustibles representaba un 60%. Finalmente, los impuestos patrimoniales representaban sólo casi un 5% de los ingresos, donde el impuesto a la herencia y donaciones alcanzaba sólo un 0,1%.

Cuadro 7

INGRESOS TRIBUTARIOS SEGÚN TIPO DE IMPUESTO, AÑO 2011

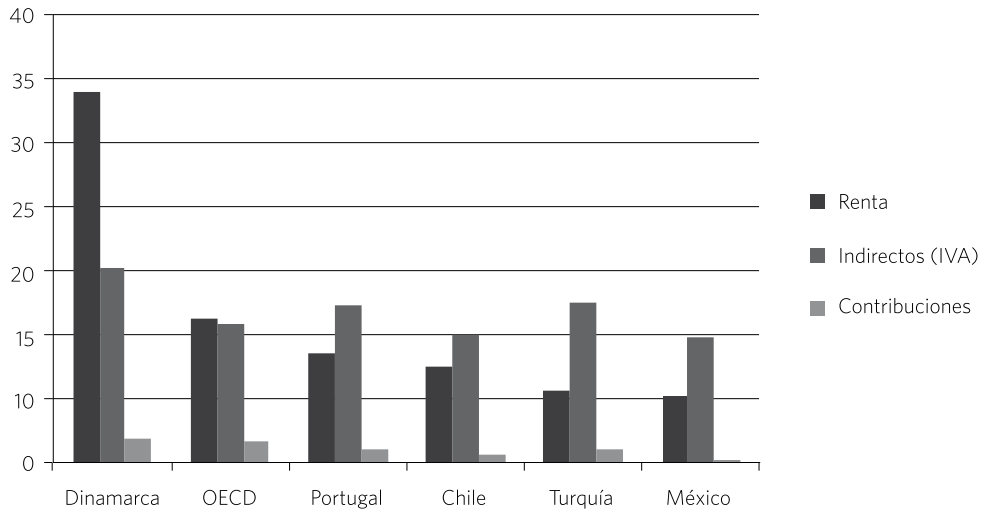
	MM$	*MM$*	*[%]*	*[%]*	*[%PIB]*
Renta	9.008.442		40,6		7,5
IVA	9.525.995		42,9		7,9
					0,0
Especificos a	1.742.794		7,9		1,4
Tabaco		759.592		44	0,0
Combustbles		1.021.667		59	0,0
					0,0
Impuestos a los Actos Jurídicos	265.509		1,2		0,2
Impuestos al Comercio Exterior	303.168		1,4		0,3
Contribuciones b	1.011.000		4,6		0,8
Herencia y Donaciones	30.876		0,1		0,0
Otros	306.077		1,4		0,3
Ingresos Netos Impuestos + Contrib.	22.193.860		100		18,4

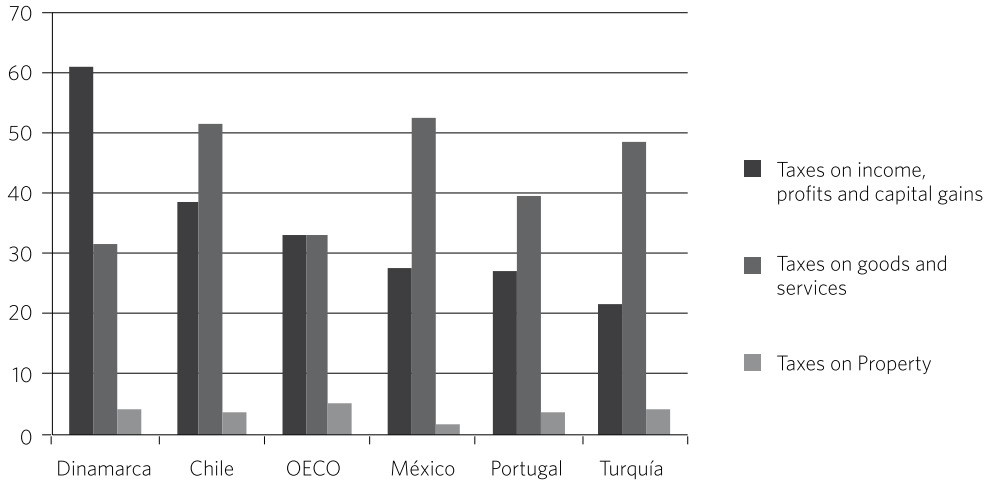
a/ El impuesto específico a la minería se incluye en el impuesto a la renta.
b/ Este impuesto se calcula en función de la información de la OECD.
Fuente: SII y OECD.

El Gráfico 7 presenta estas cifras en el contexto de los países de la OCDE. Se observa que existe una relación entre la importancia relativa de los impuestos directos, indirectos y patrimoniales y el nivel de ingresos. Es así que los países más ricos tienden a concentrar su carga impositiva en impuestos a la renta y los de menores ingresos en impuestos indirectos (IVA e impuesto a las ventas).

Esto implica que la estructura tributaria de Chile tiene niveles de impuestos a la renta menores que los del promedio de la OCDE. Para el conjunto de estos países el peso de los ingresos del impuesto a la renta es igual al peso de los ingresos por impuestos indirectos. Para Chile en el 2010, así como durante la última década, los impuestos indirectos han recaudado entre un 20% y 25% más que los impuestos a la renta. Es interesante notar que los impuestos indirectos en Chile presentan una recaudación con respecto al PIB similar a la de los países de la OCDE, pero no así en impuestos a la renta, donde son claramente menores. Asimismo, la recaudación de las contribuciones por bienes raíces en Chile son menores que en los países de la OECD, tanto en términos relativos a la recaudación total como con respecto al PIB.

Gráfico 7
PARTICIPACIÓN DE LOS DISTINTOS IMPUESTOS





Fuente: OCDE.

Es importante saber si las diferencias en la recaudación relativa de los distintos impuestos responden principalmente a diferencias de tasas o de base tributaria. Para poder responder esta pregunta el Cuadro 8 presenta las tasas de los distintos impuestos en los mismos países presentados en el Gráfico 7.

Cuadro 8
TASAS IMPOSITIVAS

Tasas Impositivas	*Máxima tasa Impuesto a la renta*	*Impuesto Corporativo*	*Impuesto a la renta corporativo y personal Retiro de Utilidades:*		*Impuesto al Valor Agregado*	*Contribu-ciones a las propiedades*	*Impuesto a la Bencina*	*Impuesto al Diesel*
			100%	30%			[US$/ Litro]	[US$/ Litro]
Chile	**40,0**	**20,0**	**40,0**	**26,0**	**19,0**	**1,2**	**0,44**	**0,2**
Dinamarca	**59,6**	**25,0**	**58,8**		**25,0**			
Portugal	42,0	26,5	41,2		20,0			
México	28,0	28,0	28,0		15,0			

Tasas Impositivas	*Máxima tasa Impuesto a la renta*	*Impuesto Corporativo*	*Impuesto a la renta corporativo y personal Retiro de Utilidades:*		*Impuesto al Valor Agregado*	*Contribu-ciones a las propiedades*	*Impuesto a la Bencina*	*Impuesto al Diesel*
			100%	30%			[US$/ Litro]	[US$/ Litro]
Turquia	35,6	20,0	17,5		18,0			
Promedio	**41,4**	**25,7**	**40,8**		**17,7**	**1,7**	**0,57**	**0,42**
Desviación Estandar	9,8	6,2	9,0		5,3	1,1	0,31	0,23

Fuente: OCDE.

Se verifica que la tasa del IVA en Chile es similar al promedio de la OCDE y recauda una fracción similar del producto que en el promedio de los países de la OCDE. Por su parte, la tasa de contribuciones a las propiedades en Chile es un 30% menor que en los países de la OCDE, pero su recaudación con respecto al PIB es aún menor, por debajo de un 50%. Esto muestra que existe en Chile tanto una tasa como una base baja en este tributo.

En cuanto a los impuestos a las rentas personales, vemos que la tasa máxima de Chile es un 40%, similar al promedio de la OCDE. Al analizar las tasas a las rentas personales del capital es importante notar que en Chile a diferencia de otros países el sistema tributario está integrado, es decir, que los impuestos que se pagan a nivel corporativo son un 100% crédito para el pago de los impuestos personales del dueño de la corporación. Luego la comparación relevante no es entre impuestos corporativos, sino que entre los impuestos consolidados que paga el dueño del capital. Asumiendo un empresario que está en la tasa máxima de impuesto a la renta y que se reparte el 100% de las utilidades de la empresa, en Chile el dueño del capital paga un 40% si este está en el tramo más alto del impuesto global complementario. En promedio para la OECD este pago es muy similar al chileno, con un 41%.

El párrafo anterior muestra que las tasas marginales máximas de impuestos a la renta en Chile y el promedio de la OCDE son similares, pero el Gráfico 8 muestra que la recaudación es sustancialmente menor en Chile. La explicación es que claramente la base tributaria de este impuesto en Chile

es menor. Un factor importante para reducir la base de este impuesto son las franquicias que tienen las rentas del capital, en particular, los beneficios que existen en Chile a la reinversión de utilidades. De hecho, al re-estimar la tasa impositiva de las rentas del capital tomando en cuenta estos beneficios y que en Chile las corporaciones reparten en promedio un 30% de sus utilidades, tenemos que el impuesto que paga el tenedor del capital es de sólo un 26% en el período en que se produce el beneficio[8]. Al tomar esto en consideración, la diferencia pasa a ser entre una tasa de 26% en Chile y de 41% en promedio en la OCDE. Esta diferencia ayuda a explicar la diferencia de recaudación de impuestos a la renta en Chile y el resto de los países OECD.

Finalmente, mirando los impuestos específicos a los combustibles, vemos que Chile presenta una tasa muy inferior al promedio de la OCDE. Un 25% menor en el caso de la bencina y un 50% menor en el caso del diesel.

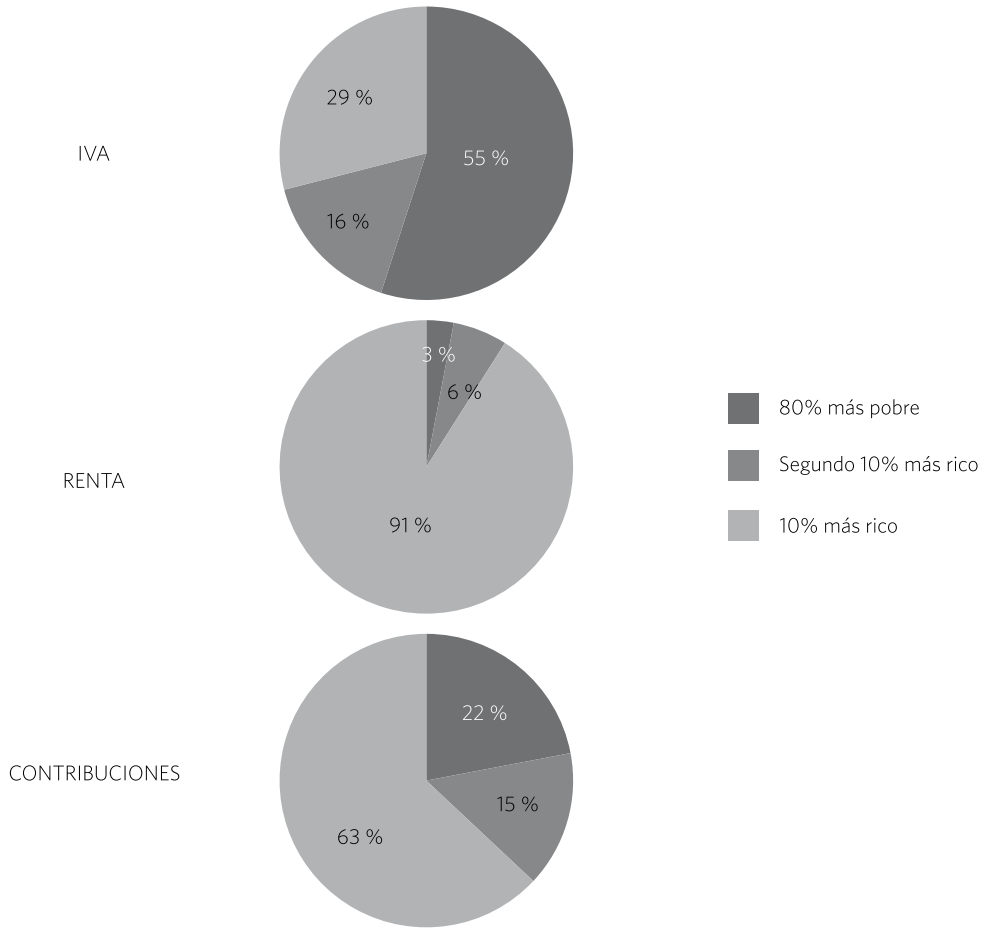
3.4. Quién paga los distintos impuestos

Las diferencias en la estructura impositiva tienen impacto en la progresividad del sistema tributario, por cuanto existen importantes diferencias en quién paga los distintos impuestos (Gráfico 8). En Chile, el 10% más rico de la población, que recibe el 40% de los ingresos, paga un 55% del IVA, un 63% de las contribuciones a los bienes raíces y un 91% del impuesto a la renta. Por su parte, el 80% más pobre del país paga un 55% del IVA, un 22% de las contribuciones y un 3% del impuesto a la renta.

[8] Esta tasa considera a un empresario en la tasa máxima del impuesto a la renta.

Gráfico 8

DISTRIBUCIÓN DEL PAGO DE LOS IMPUESTOS SEGÚN DECIL DE INGRESO DEL HOGAR

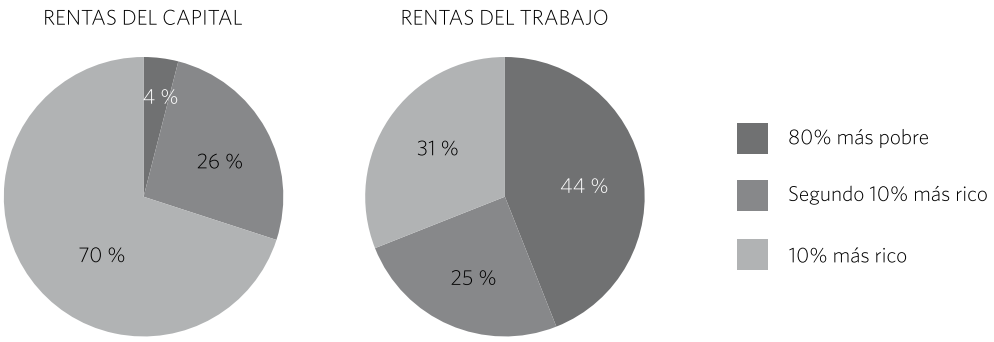


Fuente: Cantallopts, Jorrat y Scherman (2007).

Dentro del impuesto a la renta, la carga tributaria de las rentas del capital está mucho más concentrada en la población más rica que lo que sucede con las rentas del trabajo. El último decil recibe el 70% de las rentas del capital y el 31% de las rentas del trabajo. En términos de pago de impuestos, el 5% de los contribuyentes paga más del 95% de los impuestos a las rentas del capital (Gráfico 9).

Gráfico 9

DISTRIBUCIÓN DE LAS RENTAS DEL CAPITAL Y DEL TRABAJO



Fuente. Agostini (2013).

3.5. Erosión tributaria

Las principales fuentes de la erosión de la recaudación son los gastos tributarios y la evasión.

El gasto tributario es la transferencia de recursos públicos que se lleva a cabo mediante la reducción de una obligación tributaria, respecto de una norma o impuesto de referencia, más que por la vía del gasto directo (OCDE, 2004)[9]. Los datos del Ministerio de Hacienda muestran que en el último lustro el gasto tributario del impuesto a la renta ha sido igual a un 3,7% del PIB por año, mientras en el IVA ha sido equivalente a 0,8% del PIB por año (Cuadro 9). En el gasto del impuesto a la renta resaltan los gastos tributarios asociados a los "Diferimientos de Impuestos" (2,9% del PIB) y a

[9] Jorratt (2012) describe las diversas formas de los gastos tributarios. Exenciones: Ingresos o transacciones que se excluyen de las bases imponibles. En las normas legales se las encuentra bajo distintas denominaciones, tales como exenciones, exoneraciones, hechos no gravados, etc. Deducciones: Cantidades que se permite rebajar de las bases imponibles. Créditos: Cantidades que se permite rebajar de los impuestos. Tasas reducidas preferenciales: Alícuotas de impuestos inferiores a las de aplicación general. Diferimientos: Postergación o rezago en el pago de un impuesto. Regímenes especiales: determinación de la base imponible o del pago del impuesto mediante fórmulas distintas a la de aplicación general.

las "Rentas Retenidas" (1,5% del PIB). Estos dos gastos tributarios se relacionan con el incentivo a la reinversión de utilidades de la reforma de 1984. En el IVA, el principal gasto tributario es el Crédito Construcción, que significa una menor recaudación de 0,2% del PIB por año. Por su parte, Jorratt (2012) estima el gasto tributario en el impuesto a los combustibles igual a 0,29% del PIB en el año 2011.

Cuadro 9
GASTO TRIBUTARIO EN CHILE

	2009	*2010*	*2011*	*2012*	*2013*	*Promedio*
Gasto Tributario	[%PIB]	[%PIB]	[%PIB]	[%PIB]	[%PIB]	[%PIB]
Impuesto a la Renta	**3,23**	**4,9**	**3,5**	**2,87**	**4,1**	**3,72**
Diferimiento de Impuestos	2,48	4,02	2,61	2,08	3,28	2,89
Rentas Retenidas	1,31	2,01	1,16	1,27	1,78	1,51
Retiros Re-Invertidos en 20 días	0,23	0,35	0,21	0,22	0,31	0,26
Otras diferencias temporarias			0,27	0,31	0,19	
Tratamiento APV	0,1	0,1				0,10
IVA	**0,86**	**0,82**	**0,77**	**0,69**	**0,83**	**0,79**
Credito Construcción			0,18	0,19	0,24	0,20
Total	4,09	5,72	4,27	3,57	4,93	4,5

Fuente: Informe de Finanzas Públicas, Proyecto de Ley de Presupuestos del Sector Público para los años 2009-2013.

El buen funcionamiento de un sistema tributario depende tanto de su diseño como de una administración tributaria eficiente que evite la evasión y la elusión tributaria. La evasión y la elusión son una de las principales fuentes de inequidad de los sistemas tributarios.

Quien incumple la ley evadiendo como quien busca subterfugios legales para reducir su carga tributaria genera una inequidad con respecto a quien cumple la ley en su letra y su espíritu. Jorratt (2012) plantea que la evasión y la elusión aumentan la brecha tributaria que existe en Chile entre

los trabajadores dependientes y los empresarios, pues estos últimos tienen relativamente más formas de eludir y evadir el pago de sus impuestos. El problema no es sólo de inequidad horizontal sino también vertical. El implementar acciones para evadir o eludir impuestos requiere invertir conocimiento, tiempo y recursos que se justifican mayoritariamente para quienes por ley les corresponde pagar mayores tributos.

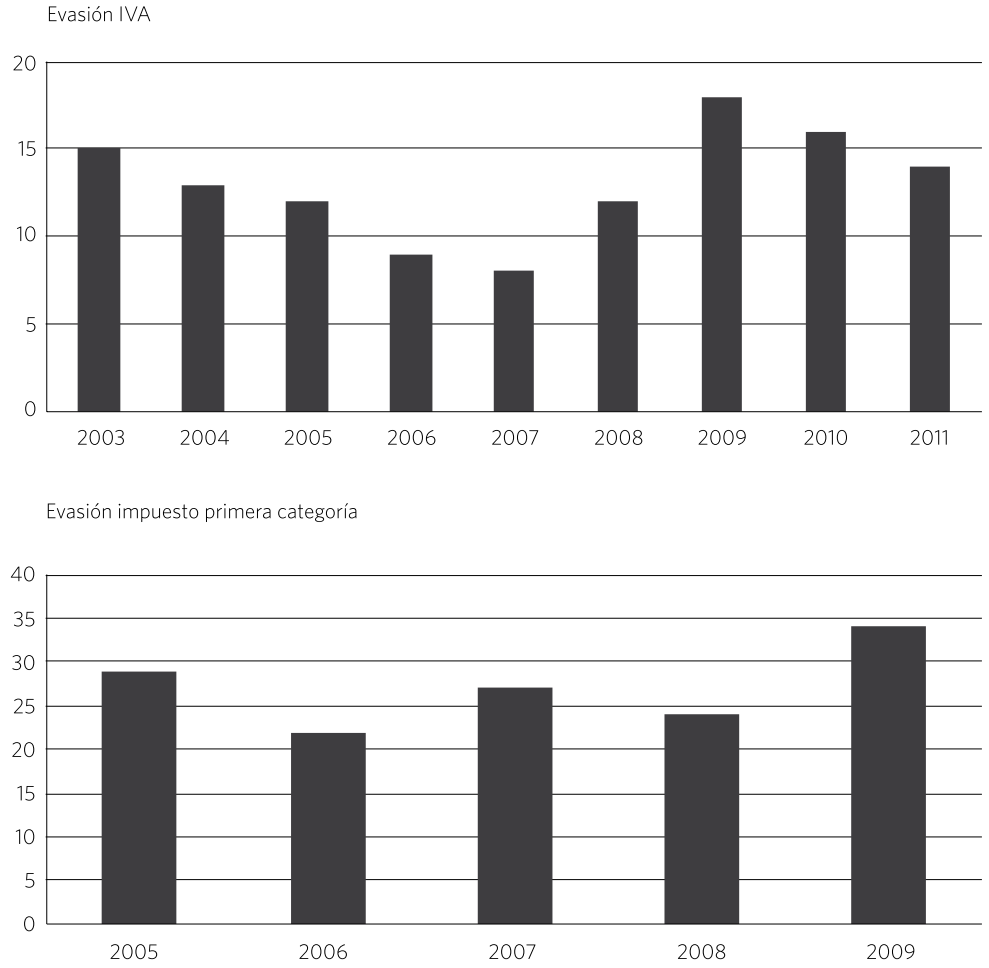
De esta manera, Chile presenta una brecha importante entre la recaudación efectiva y la teórica (estimada según cuentas nacionales), lo que se explica por evasión y elusión. Es importante cerrar esta brecha, que significa que el actual sistema tributario puede rendir más que lo actual. Para ello se debe fortalecer la fiscalización tributaria.

El Gráfico 10 muestra la tasa de evasión del IVA y del impuesto a la renta de primera categoría. Se observa que durante el período 2003-2007 existió una clara reducción de la evasión de IVA desde un 15% a un 8%. Ese año Chile alcanzó niveles cercanos a los más bajos de los países de la OCDE. Gebauer y Parsche (2003) muestran que la evasión de Holanda (2,4%), Gran Bretaña (4,2%), Dinamarca (4,2%), Alemania (4,8%) e Israel (7,8%) presentan tasas menores a las chilenas, pero que países como Francia (8,8%), Portugal (14,2%), Bélgica (19,3%), Grecia (20,2%), España (22,6%), Italia (34,5%) y México (37,1%) tienen niveles de evasión del IVA muy superiores a Chile en el año 2007.[10]

Post crisis financiera internacional de 2008-2009, la tasa de evasión del IVA en Chile subió fuertemente y ha tenido una tasa decreciente desde ahí, llegando a 14% en el 2011. Se presume que esta alza y posterior caída tiene su origen en la crisis y también en un cambio del esfuerzo de fiscalización. Según estimaciones de Jorratt (2012) una reducción de un punto de la evasión en el IVA implica una mayor recaudación de US$ 200 millones anuales, cercana a 0,1% del PIB.

[10] Los países de América Latina en general tienen tasas muy altas de evasión del IVA, por sobre Chile: Uruguay (29,7%), Argentina (31,5%) y Perú (68,2%). Fuente Silvani y J. Brondolo, IMF-CIAT (1993).

Gráfico 10
EVASIÓN TRIBUTARIA EN CHILE



Fuente: Jorratt (2012).

La evasión del impuesto a la renta de primera categoría en Chile es más elevada que la del IVA, siendo cercana al 30%. En este caso no existe una evolución tan clara de la evasión en los últimos años, pues de hecho el

mismo Servicio de Impuestos Internos no publica mediciones sistemáticas al respecto. De todas maneras sí se observa un alza en la evasión producto de la crisis financiera internacional. Jorratt (2012) estima que cada punto de evasión en este impuesto implica una menor recaudación de US$ 94 millones anuales, equivalentes a 0,05% del PIB.

3.6. Estructura del sistema tributario y distribución del ingreso

Como se mencionó en la introducción y se ahondará más adelante, existe en Chile una creciente demanda por una mejor distribución del ingreso. Durante la década de los 90s y 2000s existió un consenso implícito en Chile que la mejor política para mejorar la distribución del ingreso era a través de gasto social focalizado. Se consideraba que el sistema tributario no era efectivo para mejorar la distribución del ingreso, por lo que su objetivo debía acotarse a financiar el gasto social. Esta postura tenía su sustento en estudios académicos centrados en Chile, como el de Engel, Galetovic y Raddatz (1998), como en el resto del mundo.

Nueva evidencia, tanto para Chile como para el mundo, han ido modificando este consenso. Centrado en simulaciones con información de ingresos tributarios de Chile, Cantallopts, Jorrat y Scherman (2007) muestran que una reforma tributaria, neutra en lo recaudatorio, que aumente los impuestos a las rentas del capital y que reduzca el IVA, reduciría el *Gini* existente en el año 2003[11], de 0,5302 a 0,4879. Estimaciones más recientes de Agostini (2013) muestran que eliminar los beneficios a la reinversión de utilidades y otras exenciones como la renta presunta en algunos sectores, mejoraría el *Gini* en 0,04 puntos.

Por su parte, un estudio reciente de la OCDE muestra que tanto las transferencias sociales como la estructura impositiva tienen un importante impacto en la distribución del ingreso en sus países miembros. En este estudio se muestra que en Chile las transferencias sociales tienen un impacto menor en reducir la desigualdad, mientras que la estructura impositiva

[11] Este cálculo se realiza utilizando la definición de Ingreso de Haig-Simons en vez "Ingreso Material".

tiene un efecto nulo en el *Gini*. El Cuadro 10 muestra que para un conjunto de 29 países de la OCDE el promedio del *Gini* de los ingresos autónomos es 0,415. Este indicador cae 0.03 al aplicar los impuestos, y cae 0.75 adicionales al incluirse las transferencias, llegando a un *Gini* final promedio de 0,31. Es decir, un tercio de la mejoría en el *Gini* se debe a la política tributaria y dos tercios a las transferencias sociales. Según la información de este mismo estudio, en Chile la estructura tributaria en conjunto con las transferencias sociales reducen el *Gini* de ingresos autónomos sólo de 0,526 a 0,501.

Cuadro 10

ESTRUCTURA TRIBUTARIA, TRANSFERENCIAS SOCIALES Y DISTRIBUCIÓN DEL INGRESO

	OECD	*Chile*
Gini ingresos autónomos	0,415	0,526
- Impuestos	0,030	0,010
- Transferencias	0,075	0,015
Gini Final	0,310	0,501

Fuente: Hoeller et al (2012) y Joumard et al (2012).

La evidencia de los países de la OCDE muestra que las estructuras de los sistemas tributarios como la forma de las transferencias sociales cambian dependiendo de qué tan desigual sea la distribución de los ingresos autónomos. Así, los países menos desiguales en sus ingresos autónomos, como son los países nórdicos, tienden a tener altos impuestos a la renta y transferencias universales no focalizadas (es decir, beneficios iguales para todos, independientemente de su nivel de ingreso). Por su parte, los países con mayor desigualdad en sus ingresos autónomos debido principalmente a diferencias en salarios, como por ejemplo Australia, Canadá, Nueva Zelanda, Gran Bretaña e Irlanda, presentan transferencias focalizadas e impuestos a la renta más progresivos.

Finalmente, la literatura tanto teórica como empírica de finanzas públicas, muestra que una política óptima y realista en términos de implementación presenta impuestos fuertemente progresivos. Diversos estudios muestran que la solución óptima al *"trade off"* entre eficiencia y costos de equidad tiene impuestos significativos al ingreso con tasas marginales altas. Erosa y Gervais (2002) muestran que la solución óptima también incluye impuestos al stock de riqueza. Por su parte, Gordon y Li (2009) al incorporar los costos asociados a la recaudación en términos de informalidad, presentan argumentos adicionales para tener impuestos a las rentas del capital.

Diamond y Saez (2011) extraen las sugerencias de política de esta literatura. Sus principales puntos son:

- Los contribuyentes con altos ingresos deben tener tasas impositivas crecientes y niveles de impuestos mayores a los actuales en EE.UU. (42,5%). Diamond y Saez (2011) plantean que no existe una gran elasticidad del trabajo de los contribuyentes de altos ingresos y la tasa impositiva marginal.

- Los contribuyentes de bajos ingresos deben ser subsidiados. El subsidio debe desaparecer gradualmente al aumentar el ingreso. Existe evidencia que las personas de bajos ingresos tienen una alta elasticidad extensiva en el mercado laboral. Un impuesto negativo puede tener un impacto importante en la oferta laboral de sectores de menores ingresos, disminuyendo la pobreza y la desigualdad.

- Los ingresos del capital deben ser gravados. En la práctica es muy difícil diferenciar entre ingresos al capital o al trabajo en los contribuyentes de mayores ingresos[12].

En resumen, tanto nueva evidencia teórica como evidencia tanto para Chile como para el resto del mundo, han ido cambiando el paradigma que

[12] Pirttila y Selin (2011), Gordon y MacKie-Mason (1994), entre otros, presenta evidencia de la elasticidad de la asignación de las ganancias entre ingresos laborales y al capital ante cambios en los impuestos relativos.

indicaba que la mejor forma de combatir la desigualdad era a través de transferencias sociales financiadas con impuestos neutros. El paradigma actual es otro donde, citando a Agostini (2013), "para redistribuir ingresos, los tributos progresivos y el gasto social bien focalizado son instrumentos complementarios y no sustitutos"[13]. Es importante notar que esta discusión sigue cruzada por la existencia de un *trade-off* entre un nivel de recaudación y distribución del ingreso por un lado, y los potenciales impactos de la tributación en el crecimiento por el otro.

4. LA ECONOMÍA POLÍTICA DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS EN CHILE

El actual sistema tributario chileno tiene sus orígenes en las reformas tributarias de 1975 y 1984. La primera, implementó el impuesto al valor agregado para bienes y servicios, con los Decreto Ley Nº 825 y Nº 1.606, y estableció algunos elementos de la actual Ley de Impuesto a la Renta. La segunda reforma estructural, de 1984, perfeccionó el impuesto a la renta de personas y empresas y consolidó un sistema tributario basado principalmente en impuestos al gasto[14]. Chile configura así un sistema tributario que busca centrar la tributación en el gasto (consumo) por sobre los ingresos.

Estos cambios estructurales se produjeron durante la dictadura de las fuerzas armadas (1973-1990). Esta situación política, donde no existía un Congreso donde se discutieran las reformas ni libertad de prensa para que la opinión pública se informase, sumada a la fuerte crisis fiscal que vivía el país tanto en 1974 como 1984, facilitó la implementación de estas reformas.

El nuevo gobierno democrático, asumido en marzo de 1990, planteó una discusión respecto a la carga tributaria requerida para financiar el gas-

[13] Boadway y Marchand (1995); Cremer y Gavari, (1997); Hierro et al., (2012), también plantean que los impuestos son una herramienta complementaria al gasto social para redistribuir el ingreso.

[14] Esta reforma integró el impuesto a la renta personal con el de las empresas. Los impuestos pagados a nivel corporativo pasaron a constituir un crédito tributario contra el impuesto personal para quienes efectuaran retiros o recibieran dividendos de empresas. Para ello, se dispuso el pago de una tasa adicional a la primera categoría, de 40%, re-liquidable al nivel de los accionistas individuales en el impuesto global complementario.

to social necesario para aliviar los altos niveles de pobreza que presentaba Chile en 1990. Así, durante el primer año del gobierno democrático se realizó la última reforma tributaria que ha generado un cambio significativo en la recaudación en Chile (entre 2 a 3 puntos del PIB). Esta reforma fue viable pues se enmarcó dentro de los acuerdos de la transición democrática en Chile y se centró más en aumentar la recaudación que en modificar la composición del sistema tributario.

Todas las reformas posteriores a 1990 fueron de menor envergadura en términos de recaudación y estuvieron relacionadas ya sea con compensar la rebaja de aranceles o para financiar proyectos sociales específicos, como lo fue por ejemplo el Plan AUGE en salud y la reconstrucción post terremoto de febrero de 2010.

Considerando la experiencia desde el retorno a la democracia, es posible identificar los factores que en algunos casos han facilitado la aprobación de las reformas y cambios tributarios. En este sentido, de particular interés es la reforma de 1990 que, como se mencionó, ha sido la más significativa en términos de recaudación de los últimos veinticinco años.

Sólo tres meses duró la tramitación de la reforma tributaria de 1990. Un éxito para cualquier reforma tributaria que genera grupos ganadores y perdedores, y por ende, que implica una economía política compleja de manejar. Más exitosa fue esta tramitación si pensamos que la reforma aumentó la recaudación tributaria entre 2 y 3 puntos del PIB. Monto sin duda considerable. La reforma de 1990 implicó:

- Volver a un impuesto corporativo (Primera Categoría) en base a utilidades tributarias devengadas y no retiradas. Además, un alza de su tasa de 10% a 15% durante 3 años, que luego se hizo permanente.

- Restricciones de quienes pueden acogerse a una tributación sobre renta presunta en la agricultura, minería y transporte.

- Medidas anti-elusión tributaria, las cuales abordaban principalmente los temas de subdivisión y formación de nuevas sociedades para reducir el pago de impuestos.

- Implementación de crédito tributario especial por las inversiones productivas efectuadas por las empresas.

- Cambio en la estructura de tramos del impuesto de segunda categoría y global complementario (impuestos a los ingresos personales), aumentando la carga tributaria a los contribuyentes de mayores ingresos, por tres años.

- Aumento de la tasa del IVA de 16% a 18%, en principio hasta 1993, aunque luego no se revirtió.

Los análisis realizados a la fecha, en particular Marcel (1997) y Marfán (1994), señalan que los principales factores detrás del éxito de esta reforma fueron los siguientes:

- Fue una propuesta con un objetivo bien definido, que consistía en financiar un conjunto de medidas y programas de alto contenido social en un contexto de estabilidad económica y política. En particular, la reforma tributaria se presentó como una política para restituir el reajuste de pensiones de 1985, nivelar pensiones mínimas y el subsidio único familiar (SUF), aumentar las raciones alimenticias en los colegios de bajos recursos, dar gratuidad en la atención primaria de salud y mejorar la capacidad operacional de los hospitales públicos. Medidas concretas, de beneficio social, de fácil implementación, en un clima donde existía un consenso sobre la urgencia de políticas sociales y el temor a los fracasos recientes de políticas sociales aplicadas en las nacientes democracias de Latinoamérica. Es importante notar que la mayoría de estas políticas sociales se comenzaron a aplicar tan sólo a meses de pasada la reforma tributaria. La celeridad con se tramitaron estos proyectos se debe relacionar con la preocupación que existía en los partidos de derecha (oposición en ese momento), en términos de ser capaces de mostrar que el sistema económico implementado en dictadura podía beneficiar a todos, y por ende, ser estable. De esta manera, la negociación de la reforma tributaria y las políticas sociales con ella financiadas, son consideradas como parte de los acuerdos de la transición democrática chilena.

- La reforma era de diseño simple y de rápida implementación. A pesar de la magnitud de la reforma en términos de recaudación total, ella no implicaba cambios radicales en la estructura tributaria. Esto permitía que la discusión no se empantanara en temas de diseño conceptual ni de implementación, importantes pero extremadamente técnicos y de lenta tramitación. Varias de las medidas eran reversiones de modificaciones realizadas durante los últimos años de la dictadura, como el uso de utilidades devengadas y no retiradas para el pago del impuesto de primera categoría, y el cambio de tasas para los casos del IVA y del impuesto de primera categoría. Esta simplicidad permitía que los mayores recursos fiscales llegasen rápido, lo que permitía también implementar con igual rapidez los nuevos beneficios sociales. En palabras del director del SII de la época, la reforma fue simple y no involucró ninguna dificultad para la administración tributaria. Esta situación es completamente opuesta a la reforma estructural de 1975, cuya implementación efectiva llevó dos años[15]. Obviamente optar por una reforma simple limita su contenido, por ejemplo en cuanto a qué distorsiones eliminar y a cuánto aumentar su progresividad, pero tiene la ventaja de facilitar su aprobación.

- La reforma tributaria se ancló a un tema de credibilidad en la campaña presidencial de 1990. La promesa consistía en realizar una fuerte inversión social para reducir los altos niveles de pobreza existentes en el país en 1990, pero dentro de un marco de responsabilidad fiscal, es decir, se aumentaría el gasto público pero se mantendrían las cuentas fiscales ordenadas, lo que por tanto requería mayores ingresos fiscales a conseguir mediante una mayor recaudación.

- Se definió de manera ex-ante el ámbito de la reforma, con un sólido sustento técnico de la misma. ¿Se debía mantener o no un sistema integrado? ¿Se debía priorizar una reforma recaudatoria o redistributiva? ¿Se debía tener un IVA diferenciado por actividad?, entre otras preguntas.

[15] Marcel (1997).

> Tener respuestas con sustentos técnicos a esta preguntas hizo factible una discusión más ordenada y acotada dentro de la coalición de gobierno y permitió plantear una reforma que no fuese un quiebre fundamental con el sistema precedente y, por ende, permitió una negociación más fácil con la oposición (negociación que era indispensable debido a la mayoría de oposición existente en el senado en esa época, debido a la existencia de senadores designados).

Al plantearse la reforma tributaria de 1990 la oposición de derecha se dividió. El sector más renovado, Renovación Nacional, apoyó la reforma condicionándola a que fuese transitoria y que su principal fuente de recaudación no fuese el aumento del impuesto al capital sino que el IVA. La postura a favor de la reforma en este partido se basaba en la necesidad de validar el sistema económico en toda la población. Por su parte, los empresarios mantuvieron un diálogo directo con el gobierno, sin la intermediación de los partidos políticos. Estos generaron una cuña en las conversaciones con los partidos de derecha que facilitó el entendimiento con estos últimos.

Las reformas posteriores a las del año 1990 fueron consecuencias de las reforma de 1990 o estuvieron muy atadas a otras reformas. A modo de ejemplo de las primeras, en 1993 se hizo permanente el alza del impuesto a las empresas en 15% y se mantuvo el IVA en 18%, pero en compensación se rebajó la tasa máxima de impuesto a la renta de las personas. En caso de las segundas, se debe mencionar las que estuvieron relacionadas a compensar el proceso de liberalización comercial (rebaja de aranceles) y a programas sociales específicos que requerían de financiamiento adicional.

Así por ejemplo, en 1998 se anunció una reducción de aranceles de 11% a 5% en 5 años. Esta política de apertura comercial que era consensuada por gobierno y oposición, se hizo posible en términos fiscales debido a un alza compensatoria de los impuestos específicos a la bencina, tabaco y crédito, además de la eliminación de algunas exenciones tributarias.

Como ejemplo de cambios tributarios relacionados con políticas sociales, es interesante destacar la reforma del sistema de salud (Plan AUGE) y la implementación del programa social "Chile Solidario", en el año 2002. La reforma implicaba aumentar el gasto público en salud y en transferencias condicionadas, y fue presentada al Congreso con un financiamiento asocia-

do a aumentos de impuestos específicos al tabaco, alcohol, juegos de azar y diesel. Esta propuesta de financiamiento fue muy resistida en el Congreso por presión de los grupos de interés que se verían directamente afectados por las alzas, por lo que finalmente el Ejecutivo tuvo que cambiar su propuesta a un aumento de la tasa del IVA de 18% a 19% de forma transitoria (aunque luego dicha alza se transformó en permanente). Esto implicó que sólo un 13% de la reforma fue financiado con recursos tributarios frescos (Tokman, Rodríguez y Espinosa (2005)).

En este análisis es interesante recordar también el intento fallido de reforma tributaria de 1996. Esta reforma fue planteada para racionalizar el sistema tributario. La reforma nunca logró definirse como para financiar un nuevo beneficio social en particular y presentaba problemas de complejidad en su implementación[16].

También es importante mencionar que desde 1990 a la fecha se aprobaron iniciativas legislativas que tuvieron como fin mejorar los incentivos, las herramientas y la capacidad de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos (SII). Estos proyectos en general han sido aprobados con amplias mayorías en el Congreso, pues desde la perspectiva de la economía política resulta poco defendible oponerse a ellas ante la opinión pública. Ejemplo de estas iniciativas son las leyes N°19.646 del año 1999 que concede beneficios económicos al personal del SII y otros, y establece normas para combatir la evasión tributaria, y la ley N°19.738 del año 2001 que establece normas para combatir la evasión (más detalles en Anexo 1).

Una realidad distinta ocurrió con el proyecto de ley para reducir la evasión tributaria enviado por la administración Piñera en 2012, el cual debió ser reformulado para viabilizar su aprobación, retirándose más de la mitad de las medidas anti evasión del proyecto original por falta de apoyo de los propios partidos de gobierno (en particular por la Unión Democrática Independiente).

---

[16] Acorde a Marcel (1997) "luego de que a mediados de 1996 el Ministro de Hacienda anunciara la intención del gobierno de impulsar una transformación de largo plazo en el sistema tributario chileno, los diversos actores políticos y gremiales han comenzado a formular sus propias propuestas, muchas de ellas contradictorias entre sí".

Finalmente, pero no menos importante, el éxito de pasar una reforma tributaria también está relacionado con la eficiencia de la gestión del estado para administrar los fondos públicos. Como lo argumenta el último informe de, CAF-Banco para el Desarrollo 2012, la ciudadanía tendrá una mayor disposición a pagar impuestos si su percepción sobre la calidad del gobierno es mejor, y existe una mayor transparencia en el uso de los recursos. A este respecto, Chile en general presenta buenos estándares en su calidad del gasto, ya que existe un sistema de evaluación de inversiones (en el Ministerio de Desarrollo Social), un sistema de control de gestión y evaluación de programas (en la Dirección de Presupuestos), una ley de compras públicas y una ley de transparencia. Lo anterior se traduce en un buen ranking internacional de prácticas presupuestarias, lo cual no quita que de todas maneras sea conveniente seguir comprometiendo avances en materia de gestión.

5. ELEMENTOS DE ECONOMÍA POLÍTICA A CONSIDERAR PARA UNA FUTURA REFORMA TRIBUTARIA EN CHILE

a. Creciente percepción ciudadana de inequidad social y críticas al modelo económico

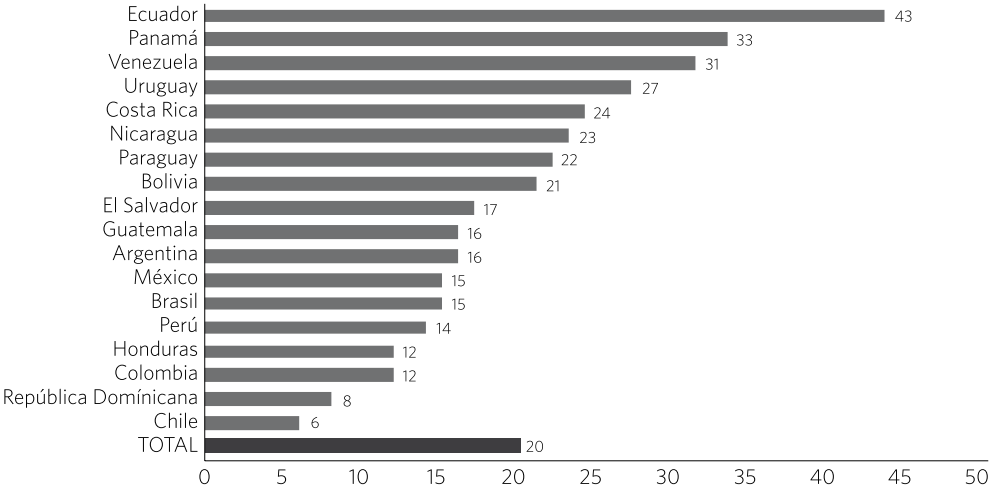
Las movilizaciones sociales del año 2011 marcaron un punto de inflexión en la discusión sobre políticas públicas en el país. Surgió con fuerza el tema de la desigualdad y cómo el sistema educacional más que remediarla tiende a perpetuarla. Esta reflexión social se ha traducido en mayores demandas por bienes públicos, en particular, por educación pública. Además, se ha observado que el actual malestar por la mala distribución del ingreso no sólo es un asunto puntual de la realidad chilena, sino que también se alimenta con el descontento a nivel mundial surgido por las consecuencias sociales de la crisis financiera internacional, y por la pregunta de quién debiese en justicia asumir sus costos.

A pesar que Chile presenta bajos niveles de pobreza con respecto a Latinoamérica y niveles similares al promedio en términos de mala distribución del ingreso, los chilenos presentan hoy por lejos la peor percepción de desigualdad en la región. Según la encuesta Latinobarómetro 2011 (Gráfico

11), sólo el 6% de los chilenos cree que la distribución del ingreso es justa. Para el resto de la región este guarismo es 21%.

Gráfico 11

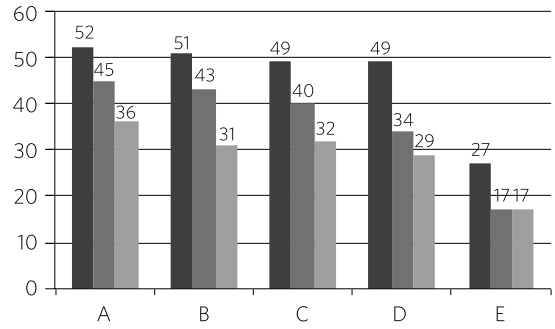
PERCEPCIÓN DE INEQUIDAD Y MOVILIDAD EN LAC



Fuente: Latinobarómetro (2011).

Gráfico 12

PERCEPCIÓN DE INEQUIDAD Y MOVILIDAD EN LAC



2009 2011 2012

A. Un joven inteligente pero sin recursos de ingresar a la universidad.
B. Cualquier persona de iniciar su propio negocio y establecerse.
C. Alguien que tiene un negocio o empresa pequeña de convertirla en una empresa grande y exitosa.
D. Una persona de clase media de llegar a tener muy buena situación económica.
E. Un pobre de salir de la pobreza.

Fuente: GfK 2012| Encuesta nacional Bicentenario UC-ADIMARK GfK | 2012.

Además, la percepción sobre que la situación de desigualdad en el país mejorará en el futuro tuvo una fuerte caída post movilizaciones sociales. Según la encuesta Bicentenario, de la Universidad Católica y Adimark GFK (Gráfico 12), en el año 2009 un 27% de los chilenos creía que un pobre tenía probabilidades bastante altas de salir de la pobreza. Este porcentaje cayó a 17% en los años 2011-2012. Situaciones similares suceden con las perspectivas de la clase media y de los pequeños empresarios.

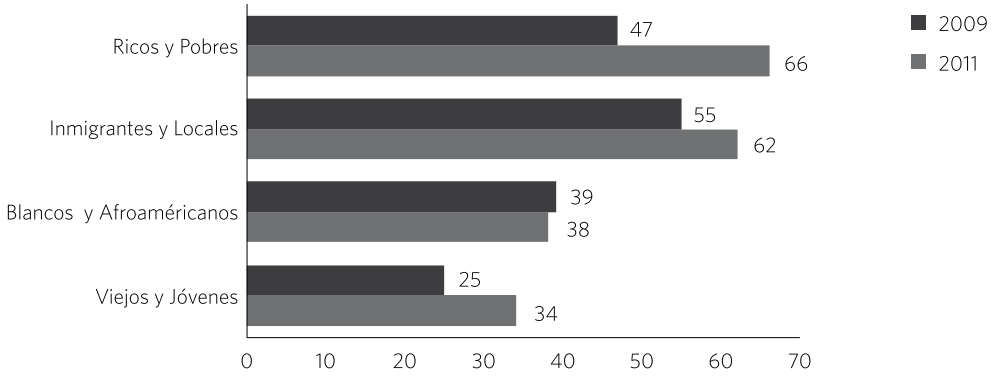
El mayor descontento con la desigualdad no es sólo un fenómeno de Chile, también se observa en las economías desarrolladas, donde ha crecido el malestar por la desigual distribución de los ingresos post crisis financiera internacional de 2008-2009. Así lo confirma la encuesta del *Pew Research Center* 2012, la cual indica que en el año 2011 un 66% de los encuestados norteamericanos estaba de acuerdo con que existía un "fuerte" o "muy fuerte" conflicto entre ricos y pobres. Este porcentaje era de 47% en el 2009 (Gráfico 13). Este empeoramiento de la distribución de los ingresos en las economías desarrolladas, como también la necesidad de financiar los altos costos de la crisis financiera, indujo un debate académico sobre si es óptimo aumentar la carga tributaria con impuestos más progresivos (en la siguiente sección se citan las principales conclusiones de este debate)[17].

[17] Ver Diamond y Saez (2011), Mirrlees et al., (2010), Boadway (2012) y Agostini (2013).

Gráfico 13

CONFLICTO SOCIAL ENTRE RICOS Y POBRES EN EE.UU.

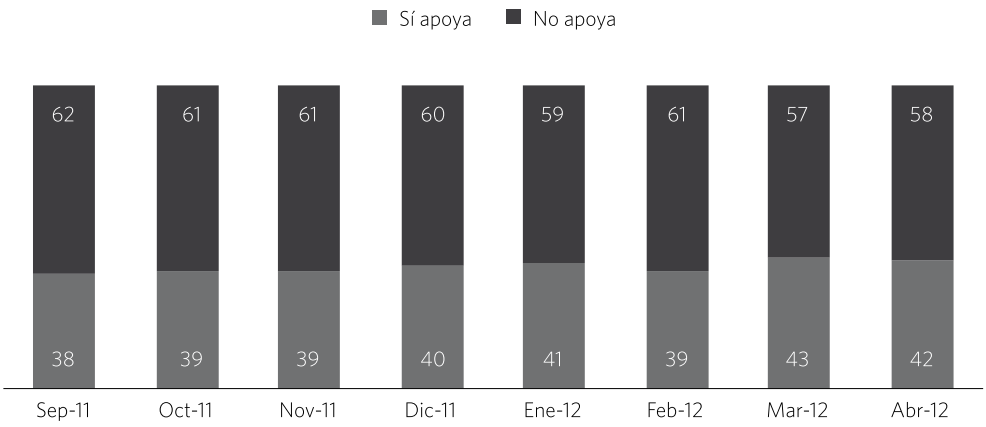
Pre y post crisis financiera internacional de 2008-2009



Fuente: The New York Times, Pew Research Center, enero 2012.

Según la encuesta Adimark GFK, las movilizaciones sociales, que masificaron la discusión de los temas de educación y desigualdad, han tenido un impacto en la aprobación de las bases del modelo económico chileno. Es así que ante la pregunta sobre si "apoya el modelo económico existente en Chile basado en libertad de precios, apertura y más empresas privadas que públicas", un 57% de los chilenos contestaba sí antes de las movilizaciones y sólo un 44% lo hace después de éstas (Gráfico 14).

Gráfico 14
APOYO AL MODELO ECONÓMICO EXISTENTE EN CHILE



Fuente: ADIMARK GfK | 2012.

b. Propuestas de reforma tributaria instaladas en la discusión política-electoral

El cambio de percepción de la opinión pública, sumado a los requerimientos de financiamiento fiscal para el próximo período de gobierno, ha implicado un cambio sustantivo en el debate político chileno y ha marcado el debate presidencial de este año. Todos los candidatos de la actual oposición de centro izquierda han incluido en su programas reformas al sistema educacional para mejorar su calidad y reducir su inequidad, y lo han unido a reformas tributarias tanto para financiar el mayor gasto permanente de dicha reforma como para reducir la desigualdad del ingreso vía impuestos progresivos (ver Recuadro 1). En forma adicional, aunque con menor intensidad, se ha planteado que el alza impositiva se realice vía impuestos verdes[18].

[18] Las propuestas de los precandidatos Orrego, Velasco y Enriquez-Ominami, como además la propuesta del conjunto de la oposición del mes de abril 2012, plantean impuestos verdes.

Recuadro 1

REFORMA TRIBUTARIA EN LOS PROGRAMAS DE GOBIERNO PARA EL PERÍODO 2014-2018

A junio de 2013 los cinco principales precandidatos de la oposición de centro izquierda al actual gobierno de centro-derecha han planteado reformas tributarias en sus propuestas de gobierno.

Candidato	*Reforma Tributaria*	*Monto Reforma (millones de US$ al año)*	*Principal Medida*
Michelle Bachelet	Si	8.200	Aumentar impuesto de primera categoría a 25%. Bajar el tramo máximo de impuesto a la renta de las personas de 40% a 35%. Reemplazar actual base a retiros por un impuesto al ingreso con base devengada. Fiscalizar en base al fondo y no a la forma (dictar una norma específica de interpretación tributaria). Impuesto verdes.
Claudio Orrego	Si	5.000 - 6.000	Aumentar impuesto de primera categoría a 25%. Bajar el tramo máximo de impuesto a la renta de las personas de 40% a 35%. Reemplazar actual base a retiros por un impuesto al ingreso con base devengada. Fiscalizar en base al fondo y no a la forma (dictar una norma específica de interpretación tributaria). Impuesto verdes. Impuesto Negativo a las mujeres de bajos ingresos con empleo formal.
José Antonio Gómez	Si	8.000	Reemplazar actual base a retiros por un impuesto al ingreso con base devengada. Otra importante medida es la reducción del IVA de 19% a 15%.
Andrés Velasco	Si	4.000	Aumento gradual del impuesto de Primera Categoría de 20% a 23%. Que el FUT pague intereses.
Pablo Longueira	No	-	-
Andrés Allamand	No	-	Propone descentralización Tributaria Regional (grandes proyectos de inversión que paguen impuestos a los gobiernos locales, descontados del impuesto de primera categoría).
Marco Enríquez-Ominami	Si	No ha publicado	No ha publicado

c. Requerimientos de financiamiento fiscal

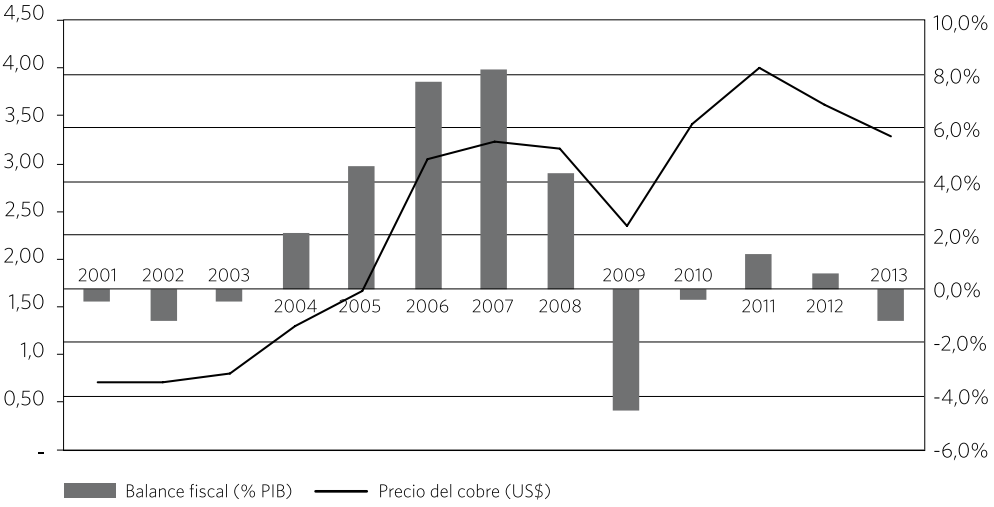
Como hemos enfatizado, el cambio en la opinión pública ha tenido un impacto en el discurso de todos los actores políticos. Es así que el actual gobierno de Sebastián Piñera debió impulsar reformas en educación a pesar de no estar en su programa de gobierno. Estas reformas han sido cuantiosas en términos de recursos comprometidos. A ellas se deben sumar reformas en otras áreas que implican gastos permanentes no financiados con nuevos ingresos permanentes, por ejemplo la extensión del permiso post-natal, la eliminación del pago de salud del 7% de los jubilados, las transferencias condicionadas del llamado ingreso ético familiar, entre otras. Todo esto ha tenido un impacto en la proyección de las cuentas fiscales futuras.

Esta nueva situación fiscal se ha traducido en: i) un casi nulo ahorro fiscal durante los últimos años de bonanza del precio del cobre, ii) un déficit estructural en todos los años a pesar de tener un precio del cobre de largo plazo que aumenta los ingresos estructurales, muy por sobre el promedio de la última década, y iii) una casi nula holgura fiscal para los próximos años para implementar propuestas por sobre los gastos ya comprometidos.

Al ver la evolución del déficit fiscal efectivo de los últimos años (Gráfico 15), se aprecia que durante el período marzo 2010 y diciembre 2012, cuando el precio del cobre fue en promedio de un US$ 3,7/lb, el Fisco tuvo un ahorro promedio anual de 0,2% del PIB, cifra baja si se considera que durante el período marzo 2006 y diciembre 2009, cuando el precio del cobre fue en promedio un US$ 2,9/lb, el fisco ahorró anualmente en promedio un 4,0% del PIB. Este último período incluye el fuerte déficit fiscal de -4,2% del PIB en el año 2009 producto de la crisis financiera internacional. En consecuencia, en los últimos años, parte importante del aumento del gasto público se ha financiado con la bonanza transitoria del cobre.

Gráfico 15

SUPERÁVIT FISCAL Y PRECIO DEL COBRE EFECTIVO, 2001--2013



Déficit Estructural y Precio del Cobre de Largo Plazo				
Año	2010	2011	2012	2013p
Def. Estructural	-2,0	-1,6%	-1%	-1%
Pcu LP US$	2.13	2.59	3.02	3.06

Nota: Déficit estructural en base a metodología adoptada el año 2010. 2013 proyección Informe de las finanzas públicas año 2012.
Fuente: DIPRES, Informe de Finanzas Pública varios años.

El aumento de los gastos permanentes sin su contraparte de ingresos permanentes de los últimos años también se ve reflejado en la evolución del déficit estructural. Durante los años 2012 y 2013 se tendrá un déficit fiscal estructural de 1% del PIB a pesar de contar con precios del cobre de largo plazo por sobre los US$ 3,00/lb (muy por sobre el precio de largo plazo estimado entre los años 2002 a 2011, que promedió los US$1,40/lb). Al proyectar el espacio de gasto del futuro gobierno, que sea compatible con la meta de balance estructural menos el gasto ya comprometido, vemos que será de sólo 0,2% y 0,5% del PIB en los años 2014 y 2015. En el pasado esta holgura

fue del orden del 3% del PIB. Ello asume mantener un déficit estructural de 1% y de 0,8% del PIB en los años 2014 y 2015[19].

Esta situación implica que sólo para volver al nivel de balance estructural, en el año 2014 se requiere aumentar la recaudación estructural en un 1% del PIB. Esto sin incluir satisfacer las demandas adicionales asociadas a educación y otras áreas sociales, como por ejemplo salud y pensiones.

d. Costos de las demandas en educación y de una convergencia a un balance estructural

Realizar una reforma sustantiva del sistema educacional en todos sus niveles para mejorar su calidad y reducir sus inequidades requiere una inversión importante de recursos públicos. Si bien no es propósito del presente estudio establecer cuál será la reforma educacional que debe implementarse, existe un consenso en todos los sectores políticos sobre la necesidad de una reforma, aunque no así sobre sus características ni su financiamiento. Con todo, diversas estimaciones indican que una reforma integral tendría un costo anual en régimen cercano a los 2 puntos del PIB. A modo de ejemplo, en la sección f se presentan distintas medidas que han sido planteadas como importantes de incluir en una reforma, junto con estimaciones de sus costos.

El actual gobierno ha introducido proyectos de ley que abordan parte de los puntos que una reforma estructural que el sector requiere. Algunos de estos proyectos han sido aprobados (como la rebaja de la tasa de interés del sistema de crédito con aval del estado para educación superior), mientras que otros aún están en discusión (como el proyecto de carrera docente y el de desmunicipalización de la educación básica y media). Los proyectos aprobados ya están considerados en las estimaciones del déficit fiscal del año 2013 y en las estimaciones de déficit para los años 2014 y 2015, mientras que los segundos sólo están incluidos en estas últimas proyecciones.

Adicionalmente a los cerca de 2 puntos del PIB anuales que se requerirían para financiar una reforma educacional integral, habría que sumar

[19] Organismos internacionales, tales como el FMI, han planteado que dada las condiciones económicas (internas como externas) Chile debiera haber convergido más rápido a un balance estructural.

1 punto del PIB para equilibrar las cuentas fiscales estructurales, que este gobierno dejará con un déficit de 1% del PIB.

Considerando que para la reforma educacional el gobierno actual ya habría comprometido gastos del orden de 1 punto del PIB, entonces las necesidades de financiamiento para completar la reforma y para equilibrar las cuentas fiscales estructurales serían de 2 puntos del PIB al año en régimen, es decir, debe recaudar en torno a US$ 5.000 a 6.000 millones anuales.

e. Principios orientadores para decidir el contenido de la reforma

Un primer elemento a considerar es la factibilidad que la reforma se pueda aprobar e implementar de forma relativamente expedita, y así generar recursos en forma oportuna para financiar el objetivo explícito que ella tiene: generar los recursos necesarios para financiar una reforma educacional de envergadura. Esta factibilidad dependerá de su complejidad, en particular si busca o no realizar cambios profundos al sistema tributario actual. Por ejemplo, una propuesta que pretendiese desmantelar el actual sistema integrado, donde el pago de los impuestos de primera categoría es crédito del global complementario del dueño del capital, tendría un nivel de complejidad que haría muy difícil su rápida implementación.

Un segundo elemento a considerar es que el aumento de la recaudación esté concentrado progresivamente en quienes tienen mayores ingresos. La mayor recaudación en los contribuyentes de mayores ingresos debe ser más que proporcional a estos últimos. Por ejemplo, una propuesta que buscase aumentar el IVA cumpliría con el fin de recaudar más, pero no sería progresivo. Además, como se observó en la sección II, la actual tasa de 19% del IVA está en los niveles de los países desarrollados, no así las tasas de los impuestos a la renta, lo cual es otra razón en contra de aumentar este impuesto.

Un tercer elemento a considerar es que el aumento en recaudación implique el menor impacto en la inversión, para no desacelerar la economía en el corto plazo y de forma de evitar la confrontación con los sectores políticos que ponen hincapié en el crecimiento económico como herramienta para reducir la pobreza y luego la desigualdad.

Un cuarto elemento a considerar es que se debe favorecer ampliar las bases en la cuales se aplican los tributos, por sobre aumentar sus tasas. Esto se puede hacer eliminando franquicias tributarias. Como lo plantea Jorratt (2012), las franquicias tributarias reducen la equidad horizontal del sistema tributario, tienen problemas de focalización, beneficiando tanto al grupo objetivo como a cualquier otro que cumpla o simule cumplir la normativa legal, son una potencial fuente de distorsión de las decisiones económicas al cambiar los precios relativos, generan estímulos a la evasión y la elusión que generan inequidad vertical, y complejizan la estructura tributaria elevando tanto los costos para los contribuyentes como para el SII[20]. Por lo tanto, la reforma debe buscar reducir las actuales exenciones que tiene el sistema tributario chileno. En el IVA, por ejemplo, se debe revisar la pertinencia del crédito especial para la construcción de viviendas (que genera un gasto tributario anual de 0,2% del PIB). Por su parte, en el impuesto a la renta las principales exenciones están en los diferimientos de impuestos (que generan un gasto tributario anual de 2,9% del PIB) y en las rentas empresariales retenidas que no pagan impuesto (que generan un gasto tributario anual de 1,5% del PIB).

Un quinto elemento a considerar es que la reforma debe disminuir la evasión y la elusión de los tributos. Sin duda la evasión y la elusión distorsionan la equidad horizontal y vertical del sistema tributario. El imperio de la ley implica sanciones a quien no cumpla la ley, en particular a quien evada. Toda propuesta debe considerar tanto un perfeccionamiento de la fiscalización actual como recursos para fortalecer al SII. Respecto a la elusión tributaria, las modificaciones deben considerar tanto medidas para evitar actuales situaciones de elusión, como medidas que otorguen a las autoridades mejores herramientas para combatirla. Estas medidas tienen la ventaja de ser generalmente aceptadas por amplia mayoría, por ser políticamente complejo oponerse a fortalecer la fiscalización.

[20] Los regímenes especiales y exenciones al impuesto al ingreso rompen la equidad horizontal y generan ineficiencias importantes (Zee, 1998; Auerbach y Hasset, 1999; McLure, 1999). Adicionalmente, aumentan la desigualdad (Piketty y Saez, 2003, 2012), por lo que son una mala idea tanto por eficiencia como por equidad.

Un sexto y último elemento a considerar es que la reforma no debe favorecer la concentración del ahorro nacional y por ende de la propiedad. A modo de ejemplo, los incentivos al ahorro voluntario de pensiones que reducen la base imponible favorecen desproporcionadamente a las personas de mayores ingresos y, por ende, la concentración de la riqueza, que en Chile ya es muy concentrada. Lo mismo pasa con los incentivos a la reinversión, que favorecen desproporcionadamente a la personas de mayores ingresos. Este elemento es importante puesto que la reforma debe ser concebida para que genere gran cantidad de ganadores y pocos perdedores, por lo que los incentivos al ahorro no deben ser solo para unos pocos.

f. Análisis de algunas medidas presentes en el debate

En esta sección se analiza la pertinencia y factibilidad de algunas de las propuestas que han estado presentes en el debate tributario reciente en Chile, a la luz de los antecedentes anteriores.

f.1. Reducir la evasión en el IVA y del impuesto a la renta

Según estimaciones de Jorratt (2012) una reducción de un punto de la evasión en el IVA implica una mayor recaudación anual de US$ 200 millones, cercana a 0,1% del PIB. Reducir la evasión del actual 14% del IVA a un promedio observado entre 2004-2007, de 10,5%, implicaría un aumento de recaudación de 0,35% del PIB al año, equivalente a US$ 950 millones en el 2013. Para lograrlo, Jorratt (2012) plantea masificar la factura electrónica, perfeccionar las normas de precios de transferencia, derogar la "ley tapón" que restringe la fiscalización del IVA a los últimos 36 meses, desarrollar actividades de análisis de riesgo e inteligencia fiscal, y ampliar el acceso a información del SII.

Según el mismo autor una reducción de un punto en la evasión del impuesto de primera categoría implica un aumento de la recaudación anual de 0,05% del PIB. En este caso los datos recientes no muestran ninguna tendencia significativa al alza en la evasión, por lo cual es difícil plantear un aumento sustantivo de la recaudación por esta vía.

Es difícil evaluar quién pagaría este aumento de impuesto. Si asumimos que la reducción de la evasión del IVA se realizaría en forma proporcional a como este impuesto se paga hoy, el alza de la tributación recaería en un 29% en el percentil más rico, y en un 55% en el 80% más pobre de la población.

Esta medida está en línea con el quinto principio orientador expuesto en el punto anterior, referido a disminuir la evasión y la elusión de los tributos para evitar inequidades y distorsiones. Las diferentes acciones orientadas a este propósito tienen distintas dificultades para su diseño específico, para su tramitación y para su implementación.

Adicionalmente, esta medida reduce distorsiones en la economía y si su impacto es principalmente en el IVA es un impuesto al consumo.

f.2. Reducir la elusión

En línea con ampliar la base tributaria, que también responde al quinto principio orientador propuesto en la sección anterior, están las propuestas que buscan reducir la elusión tributaria. En la discusión reciente se han planteado medidas específicas para ello, como por ejemplo, aumentar la transparencia de los fondos de inversión privado (FIP) o hacerlos tributar como sociedades anónimas, eliminar las utilidades en exceso en las sociedades de personas. A ello se suma una atribución de carácter general que le podría entregar al SII, cual es poder fiscalizar en función del fondo y no de las formas del sistema tributario (lo que se conoce como "norma anti-elusión" que existe en otras legislaciones, como la alemana, pero no en la chilena). Esta norma tiene la ventaja de ser flexible, con lo cual la fiscalización es capaz de adaptarse rápidamente a las innovaciones en los mecanismos de elusión. La existencia de tribunales tributarios en Chile, completamente independientes del SII, facilitan su implementación.

Las medidas anti-elusión son en general complejas técnicamente y pueden entrabarse en discusiones legislativas que pueden demorar su tramitación. Por su parte, la implementación de una norma de interpretación tributaria de parte del SII puede verse entrampada en una discusión legal por estar más cerca de la tradición anglo-sajona que de la chilena.

Estás medidas debieran reducir distorsiones e inequidades. Su impacto en la recaudación es incierto por no contarse con información precisa sobre

el peso relativo de cada forma de elusión, pero conceptualmente es una medida que aumenta la progresividad del sistema pues la elusión se concentra principalmente en las rentas del capital, las cuales, como se muestra en el Gráfico 8, se concentran en el decil de contribuyente más ricos.

f.3. Eliminación de mecanismos de tributación de renta presunta

Los mecanismos de renta presunta que favorecen a los agricultores, mineros y empresas de transporte tienen su origen en la dificultad de fiscalizar a empresas pequeñas en estos sectores económicos.

Esta medida genera distorsiones que incentivan la subdivisión de empresas, la integración de este tipo de actividades a negocios de otras áreas de la economía y, en último término, pueden generar un desincentivo a las empresas a seguir creciendo.

El aumento del nivel de desarrollo del país ha traído un aumento del nivel educacional y de la utilización de nuevas tecnologías de la información. Ello hace que la renta presunta como medida de simplificación tributaria ya no se justifique, con menor razón si es que existen mecanismos generales de tributación simplificada para los pequeños empresarios (por ejemplo la norma especificada en el artículo 14 ter de la Ley de impuesto a la Renta).

Agostini (2013) estima que esta medida implica un aumento poco significativo de la recaudación, en torno a US$ 100 millones anuales (que equivale a 0,04% PIB). Sin embargo, identifica que estos mayores impuestos recaerían en un 70% en el 0,5% de los contribuyentes más ricos de Chile.

f.4. Aumento del impuesto de Primera categoría

El impuesto de primera categoría grava las utilidades de las empresas. Al tener Chile un sistema integrado, este impuesto genera un crédito tributario a la persona natural dueña de la empresa. Sin exenciones, este impuesto no es más que un anticipo del pago del impuesto global complementario que debe pagar el dueño. Si el crédito es mayor al monto a cancelar, el Fisco le debe devolver al contribuyente la diferencia.

Al existir incentivos a la inversión que le permiten al dueño (contribuyente personal natural) diferir el impuesto global complementario correspondiente a las utilidades de su empresa no distribuidas, el impuesto de primera categoría recauda sólo en base a las utilidades no retiradas de las empresas. Si se asume que en promedio se reparte en Chile un 30% de las utilidades, este impuesto recauda su tasa por el 70% de las utilidades de las empresas (utilidades no repartidas).

Según estimaciones de Dipres[21] para una tasa inicial de 17%, un aumento de 1% en este tributo aumenta la recaudación anual en US$ 1.150 millones (0,15% PIB)[22].

Dado que este es un impuesto a las rentas del capital, es un impuesto progresivo en términos generales, pero no lo es dentro de quienes pagan impuestos de global complementario. Por ejemplo, para un contribuyente en el tramo de tasa marginal de un 10%, un alza del impuesto de primera categoría en un 1% le genera un aumento efectivo de los impuestos a sus rentas de las utilidades de la empresa de un 1%. Para alguien en el tramo del 40% marginal, genera un aumento efectivo de sólo 1% sobre las utilidades no repartidas.

Un incremento al impuesto de primera categoría aumenta la tributación sobre los ingresos y no sólo sobre el consumo. En la sección g se analiza su impacto macro en inversión y ahorro.

f.5. Rebaja a las tasas del impuesto a la renta de las personas naturales (2da categoría y global complementario)

Una de las actuales fuentes de elusión es el diferencial que existe entre las tasas del impuesto de primera categoría y las tasas del global complementario. Todo contribuyente que enfrente una tasa marginal del global complementario sobre el 20% tendrá incentivos para no distribuir las utilidades de

[21] Ver informe financiero No 46-30/04/2012. Dipres, Ministerio de Hacienda de Chile.

[22] La recaudación de este impuesto no es lineal pues a medida que aumenta el crédito tributario que puede ser utilizado es mayor. De hecho, un aumento del impuesto de 1era categoría por sobre la tasa marginal máxima del impuesto a la renta (actualmente 40%) no implica ningún aumento de tributación.

su empresa. Para reducir este incentivo algunos proponen reducir las tasas marginales del global complementario y del impuesto de segunda categoría.

El Cuadro 11 estima la pérdida en recaudación y distribución del beneficio de rebajar un punto en cada una de las tasas marginales de los distintos tramos de renta. Como se observa, dado que el primer tramo es exento, cualquier rebaja de tasa es regresiva. Sólo en el caso de una rebaja en el tramo 2 (primer tramo no exento), el beneficio de la rebaja no lo recibe en más de un 50% el 3,5% de los contribuyentes más ricos. Obviamente la rebaja del último tramo es la más regresiva, aunque tiene un bajo impacto en la recaudación total.

Cuadro 11

CAÍDA EN RECAUDACIÓN POR REBAJA EN GLOBAL COMPLEMENTARIO Y 2DA CATEGORÍA

	Tramo de Renta			*Tasa Marginal*	*Contribuyentes*		*Impacto en recaudación de 1% en tasa marginal del tramo*						
							2	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*
	[UTA]			[%]	[Nº]	[%]	[MMUS$]						
1	0	-	13,5	0	6.853.919	79,8	-	-	-	-	-	-	-
2	13,5	-	30	5	1.130.450	13,2	66,00	-	-	-	-	-	-
3	30	-	50	10	311.756	3,6	50,20	24,80	-	-	-	-	-
4	50	-	70	15	129.364	1,5	20,80	25,20	11,30	-	-	-	-
5	70	-	90	25	68.822	0,8	11,10	13,40	13,40	6,00	-	-	-
6	90	-	120	32	47.397	0,6	7,60	9,20	9,20	9,20	5,90	-	-
7	120	-	150	37	19.086	0,2	3,10	3,70	3,70	3,70	5,60	2,40	-
8	150	-	y más	40	24.404	0,3	3,90	4,80	4,80	4,80	7,10	7,10	25,80
	Total				8.585.198	100	162,70	81,10	42,40	23,70	18,60	9,50	25,80

Fuente: SII y elaboración propia. Información del año tributario 2012.

f.6. Ampliar la base imponible del impuesto Global Complementario e Impuesto Adicional, incorporando el resultado de las sociedades en que el contribuyente tenga participación (uso de base devengada)

Esta medida aumenta la recaudación en 1,8% del PIB anual (considerando la información promedio del período 2009-2013), lo que equivale a US$ 4.900 millones en el año 2013. Esto implica eliminar los gastos tributarios referidos a las "Rentas empresariales retenidas no pagan impuesto". Esta medida aumenta la base tributaria haciendo el impuesto al ingreso más eficiente y más justo, además de reducir tanto la elusión como la evasión y disminuir los costos de administración y cumplimiento (Saez, Slemrod y Giertz, 2011).

Bajo este esquema, primero, las rentas laborales tienen la misma tasa impositiva que las rentas al capital. Y segundo, desaparece el incentivo de mantener las utilidades en las empresas por razones meramente tributarias. De esta forma se elimina la inequidad que producía el no reparto de utilidades entre los contribuyentes con tasas promedio mayores y menores al impuesto de primera categoría. Los primeros evitan el pago contemporáneo de su impuesto global complementario por sobre el de primera categoría. Los segundos perdían la devolución contemporánea del impuesto pagado por la empresa por sobre su tasa de global complementario.

Dada la actual tasa de impuesto de primera categoría de 20%, esta medida sólo aumentaría el pago de impuestos de los contribuyentes que terminen teniendo una base tributable en su global complementario superior a los $ 2,8 millones mensuales (en 2012) y que perciban ganancias de la renta del capital. Para todo contribuyente con menor renta, el crédito del impuesto de primera categoría es suficiente para cancelar el impuesto global complementario. Tomando las simulaciones de Agostini (2013) y aplicándolas a la distribución de contribuyentes del año 2012, esta medida aumentaría los impuestos en alrededor de 45 mil contribuyentes. La medida la pagaría en su totalidad el 1% de los contribuyentes más ricos (Cuadro 12).

Cuadro 12

IMPACTO DE LA REFORMA EN LA BASE DEL GLOBAL COMPLEMENTARIO

	Tramo de Renta			*Tasa Marginal*	*Pre reforma*		*Post reforma*	
					Contribuyentes		Contribuyentes	
	[UTA]			[%]	[Nº]	[%]	[MM$]	[MM$]
1	0	-	13,5	0	6.853.919	79,8	6.948.717	80,9%
2	13,5	-	30	5	1.130.450	13,2	1.028.052	12,0%
3	30	-	50	10	311.756	3,6	301.053	3,5%
4	50	-	70	15	129.364	1,5	121.838	1,4%
5	70	-	90	25	68.822	0,8	66.693	0,8%
6	90	-	120	32	47.397	0,6	51.904	0,6%
7	120	-	150	37	19.086	0,2	21.653	0,3%
8	150	-	y más	40	24.404	0,3	45.288	0,5%
	Total				**8.585.198**	**100**	**8.585.198**	**100%**

Fuente: Agostini (2013).

El actual pago de impuesto de global complementario en base a utilidades retiradas facilita la concentración de la propiedad. Tal cual se menciona en la historia de la ley que las introdujo, "el hecho de que la empresa quedara tan beneficiada con el autofinanciamiento, conducirá a una concentración de capital y a una mala asignación de recursos, ya que éstos no estarían disponibles para invertir en cualquier otro rubro"[23].

Estos incentivos a la re-inversión pueden estar siendo usados como mecanismos de elusión. Esta inquietud no es sólo actual sino que estuvo presente en el momento de la discusión de la ley original que los implementó. En la historia de la ley se plantea que el Almirante de la época, J.T. Merino, tenía la inquietud respecto a "qué pasará con la acumulación del Fondo (FUT). Indica que, en algunas empresas, dicho Fondo crecerá indefi-

[23] Intervención del señor Araneda, de la Cuarta Comisión Legislativa. Historia de la ley de impuesto a la renta 1984, página 472.

nidamente, en la medida en que aquella tenga, oportunidad de aumentar la colocación de sus productos; y que, en otras se buscará la fórmula legal que permita crear "empresas de papel" o "de fachada" para invertir de alguna manera los impuestos".

g. Impacto sobre la economía

Toda reforma tributaria que aumente la recaudación genera un debate sobre su impacto en la economía. Éste se centra en el impacto en la inversión y en el ahorro interno (y por ende en la cuenta corriente).

Esta discusión puede ejemplificarse con el actual incentivo a la reinversión de utilidades empresariales. Al momento de proclamarse dicha ley, en el año 1984, tal cual lo señalara el director del SII de la época, en nombre del Ministro de Hacienda: "la intención del Ministro de Hacienda, consiste en generar recursos destinados al ahorro y la inversión, ya que, según él vislumbra, que el flujo de crédito interno, en lo futuro, será bastante restringido y, en consecuencia, no se podrá contar con esos recursos para acrecentar el desarrollo del país"[24]. En efecto, Chile en el año 1984 estaba saliendo de la crisis económica de los años 1982-1983. Durante estos años el PIB cayó un 14%, la inversión alcanzó sólo un 10% del PIB en 1983, el crédito al sector privado se vio colapsado por la devaluación del peso que hizo que el stock de deuda subiera de 53% del PIB en 1981 al 84% PIB en 1982. Chile debió renegociar su deuda para no entrar en cesación de pagos, lo que cerró los mercados internacionales de crédito derivando en una crisis financiera. Dos grandes bancos fueron intervenidos a finales del año 1981, y entre 1981 y 1986 la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras intervino y cerró 16 instituciones financieras por insolvencia debido a pérdidas que excedían su capital y reservas[25]. En estas circunstancias de nula

[24] Historia de la ley de impuesto a la renta 1984, página 475. "Expresa que la filosofía del sistema propuesto se inspira, en el hecho de que el Fisco está dispuesto a hacer un esfuerzo en ese sentido, e, inclusive, endeudarse por un corto período, mediante la rebaja en los ingresos presupuestarios, pues prefiere que sea el sector privado quien invierta. Señala que, por tal motivo, el titular del Ministerio de Hacienda cree que se debe hacer un esfuerzo serio y persistente en el tiempo, con el fin de generar un ahorro interno que se traduzca en inversión y posibilite el crecimiento de la economía chilena."

[25] Ver Sanhueza (1999).

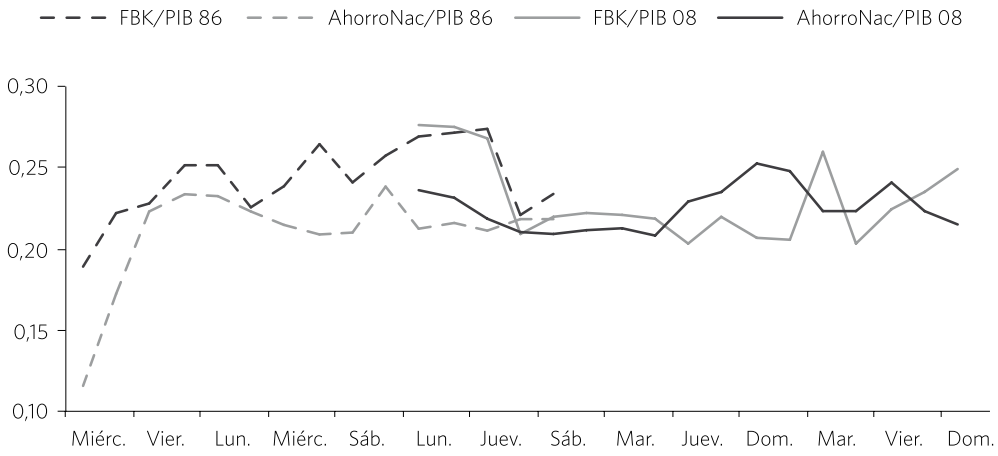
intermediación financiera, la única fuente de financiamiento de la inversión era la retención de utilidades. Por lo tanto, en ese contexto se justificaba incentivar la reinversión de utilidades empresariales.

La situación actual es completamente distinta. El sistema bancario está muy desarrollado (el crédito sobre el PIB alcanza el 65%, el promedio de LAC es 33%) y solvente (el capital sobre activos es de 14%), existen forma modernas de financiamiento como *leasing y factoring* (sus volúmenes representan un 13% del PIB) las firmas tienen acceso al financiamiento externo a bajas tasas, existe un mercado de capitales desarrollado (la capitalización bursátil representa un 127% del PIB), y existe un fuerte aumento de la emisión de bonos privados (bonos privados representan un 15% del PIB)[26]. Sin duda, la retención de utilidades hoy no es la única fuente de ahorro de las firmas.

La integración financiera de Chile a los mercados externos ha hecho que la inversión doméstica (Formación Bruta de Capital) se desacople del ahorro nacional.

Gráfico 16

FORMACIÓN BRUTA DE CAPITAL Y AHORRO NACIONAL



Fuente: Banco Central de Chile.

[26] Fuente Global Financial Development, Banco Mundial 2013. Año 2011.

Bustos, Engel y Galetovic (2004) estudian el impacto de las variaciones del impuesto de primera categoría en Chile durante el periodo 1985 y 1995. Ellos muestran que el impacto en el costo de capital y la inversión es pequeño y podría incluso ser positivo. Esto se debe a que en Chile existen una serie de incentivos a la inversión, entre ellas una depreciación muy acelerada e incentivos a la inversión en capital físico, además del descuento de los intereses.

La discusión del aumento del impuesto de primera categoría como el pago de impuesto de global complementario en base a utilidades devengadas ha tenido asociada medidas que incentiven la inversión.

La primera es aumentar la tasa de depreciación de los activos. Esta medida reduce el costo del capital e implica un incentivo a la inversión. Chile ya presenta tasas de depreciación altas. Si se aplica una tasa de depreciación instantánea el sistema tributario se asemeja a un sistema de impuesto sobre flujo de caja, el cual incentiva la inversión, Gordon (2011).

El segundo mecanismo de incentivo a la inversión es ampliar las firmas que pueden acceder al artículo 14 ter de la Ley de Impuesto a la Renta. En este régimen se paga impuestos sobre flujo de caja y se permite llevar contabilidad simplificada y deducir como gasto las inversiones e inventarios. Los requisitos son ser contribuyente de IVA, tener ingresos anuales menores a 5.000 UTM (promedio de los últimos tres ejercicios, era 3.000 UTM hasta el 2008) y un capital inicial menor a 6.000 UTM.

6. CONCLUSIONES

Al momento de definir los ejes de una reforma tributaria, es importante que ésta esté claramente identificada con un fin social específico, que hoy sería la reforma educacional. Asimismo, es relevante que la reforma tributaria apunte a mejorar la distribución de los ingresos, que en el caso de Chile muestran una persistente mala distribución.

El actual malestar social en el país, unido al apoyo que existe a una reforma educacional y a una mejor distribución del ingreso, puede inducir que estos cambios sean vistos como una forma de consolidar y legitimar el modelo de desarrollo, tal como sucedió con la reforma tributaria de comien-

zos de la transición a la democracia en 1990. En efecto, en 1990, el actual presidente Piñera planteaba que se requería para validar el modelo de desarrollo "demostrar que este modelo podía servir a todos, ya que a éste se le percibía como eficiente pero injusto, es decir, se debían introducir mayores niveles de solidaridad para que éste se legitimara".

Adicionalmente, la reforma tributaria que se plantee debe ser factible de aprobar e implementar rápidamente, para contar con recursos que puedan generar beneficios igualmente rápidos que la ciudadanía pueda percibir. Esto, a pesar que en educación muchos beneficios son de largo plazo, en especial los asociados a calidad.

Pero además de los beneficios en términos de recursos a invertir en educación, la reforma debe mostrar que el sistema de desarrollo es capaz de generar no sólo crecimiento sino que también una sociedad más justa en términos de la distribución tanto de los ingresos como de los recursos humanos. Por lo tanto, la reforma tributaria debe estar acompañada de políticas públicas que den confianza en cuanto a que los recursos recaudados no serán dilapidados y que se invertirán efectivamente para lograr el objetivo de una educación de equidad y calidad.

Finalmente, se debe enfatizar que una reforma tributaria que levante los recursos para una reforma educacional que mejore la calidad y el capital humano tendrá un impacto positivo en el crecimiento potencial de la economía. Además, se debe resaltar que una reforma que haga que los recursos del crecimiento ayuden a tener una mejor distribución del ingreso dará una mayor estabilidad al país. Mayor capital humano y mayor estabilidad más que compensarán el desincentivo a la inversión de corto plazo que podría tener una mayor carga tributaria.

ANEXO

CAMBIOS A LAS HERRAMIENTAS Y ATRIBUCIONES DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

Ley	*Año*	*Nombre*	*Objetivo*	*Votación*
19.646	1999	Concede beneficios económicos al personal del servicio de impuestos internos y otros.	Establece asignación especial de estímulo por desempeño en el cumplimiento de metas de reducción de la evasión tributaria. Restructuración y mejora de las plantas de personal para contar con los funcionarios idóneos para los desafíos de la administración tributaria.	Aprobado con amplia mayoría
19.738	2001	Establece normas para combatir la evasión tributaria.	Fortalecer la capacidad de fiscalización y cobranza de los impuestos por parte de los organismos que integran la administración tributaria. Introducir modificaciones en la legislación destinada a cerrar fuentes de evasión y elusión, y Modernizar y fomentar una mayor eficiencia en los organismos de la administración tributaria. En lo medular, el Servicio de Impuestos Internos dispondrá, con las nuevas normas, de las facultades y recursos necesarios para incrementar y perfeccionar su acción fiscalizadora, incrementando su dotación de funcionarios en 539 personas, entre las diversas plantas de especialidad.	Aprobado con amplia mayoría
20.431	2010	Establece normas que incentivan la calidad de atención al contribuyente por parte del servicio de impuestos internos	Fomentar una mayor eficiencia en la calidad de los servicios que la administración tributaria proporciona. Introducir modificaciones en la legislación destinadas a regular nuevas formas de interacción entre el Servicio de Impuestos Internos y los contribuyentes. En general, mejorar el funcionamiento del sistema tributario.	Aprobado con amplia mayoría
Boletín 8874	2013	Introduce modificaciones a la legislación tributaria en materia de factura electrónica.	Introducir la universalización del uso de la factura electrónicas como de los restantes documentos tributarios y con ello aumentar el cumplimiento tributario Para la administración tributaria, las ventajas de esta medida radican en la focalización de la fiscalización, la modernización del Estado y en mejorar la oportunidad en la recepción de la información y la calidad de ésta.	En trámite

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Agostini, C. (2013). "Una reforma eficiente y equitativa del impuesto al ingreso en Chile". En *Tributación para el desarrollo. Estudios para la reforma del sistema chileno*. Arellano y Corbo (eds). CEP-Cieplan. Enero.

Auerbach, A. J., & Hassett, K. A. (1999). A new measure of horizontal equity (No. w7035). National Bureau of Economic Research.

Boadway, R. y M. Marchand (1995). "The Use of Public Expenditures for Redistributive Purposes". Oxford Economic Papers 47(1): 45-59.

Bustos, A, E. Engel y A. Galetovic (2004). "Could higher taxes increase the long-run demand for capital? Theory and evidence for Chile," Journal of Development Economics, Elsevier, vol. 73(2), pages 675-697, April.

Cantallopts, J., M. Jorrat y D. Sherman (2007). "Equidad Tributaria en Chile: Un Nuevo Modelo para Evaluar Alternativas de Reforma". CEPAL.

CEPAL (2012). Panorama Social de América Latina.

Cremer, H. y F. Gavari (1997). "In Kind Transfers, Self Selection and Optimal Tax Policy". European Economic Review 41(1): 97-114.

Diamond, P. y E. Saez (2011). "The Case for a Progressive Tax: From Basic Research to Policy Recommendations". Journal of Economic Perspectives 25(4).

Informe de Finanzas Públicas (2012). Proyecto de Ley de presupuesto del sector público para el año 2013. DIPRES, Ministerio de Hacienda de Chile, Octubre.

Engel, E., A. Galetovic y C. Raddatz (1999). "Taxes and income distribution in Chile: some unpleasant redistributive arithmetic," Journal of Development Economics, Elsevier, vol. 59(1), pages 155-192.

Erosa, A. y M. Gervais (2002). "Optimal Taxation in Life-Cycle Economies". Journal of Economic Theory 105(2): 338–369.

Gebauer, A. y R. Parsche (2003), "Evasion of Value-Added Taxes in Europe: IFO Approach to Estimating the Evasion of Value-Added Taxes on the Basis of National Accounts Data (NAD)", CESifo DICE Report 2, pp 40-44.

Gordon, R. (2011). "Commentary on Tax by Design: The Mirrlees Review". Fiscal Studies 32(3): 395–414.

Gordon, R. y W. Li (2009). "Tax structures in developing countries: Many puzzles and a possible explanation", Journal of Public Economics, Elsevier, vol. 93(7-8), pages 855-866, August.

Gordon, R. y J. Mackie – Mason (1994). "Why Is There Corporate Taxation in a Small Open Economy? The Role of Transfer Pricing and Income Shifting". En M. Feldstein et al. (eds.). *The Effects of Taxation in Multinational Corporations* (pp. 67-94). Chicago: University of Chicago Press.

Hierro, L., R. Gómez-Álvarez y P. Atienza (2012). "The Contribution of US Taxes and Social Transfers to Income Redistribution". Public Finance Review 40(3): 381-400.

Hoeller, P, I. Joumard, M. Pisu y D. Bloch l. (2012), "Less Income Inequality and More Growth – Are They Compatible? Part 1. Mapping Income Inequality Across the OECD", OECD Economics Department Working Papers, No. 924, OECD Publishing.

Jorrat, M. (2012). "Gasto tributario y evasión tributaria en Chile: evaluación y propuestas". En J. P. Arellano y V. Corbo (eds.), Tributación para el desarrollo. Santiago: CEP-CIEPLAN.

Joumard, I., M. Pisu and D. Bloch (2012), "Less Income Inequality and More Growth – Are They Compatible? Part 3. Income Redistribution via Taxes and Transfers Across OECD Countries", OECD Economics Department Working Papers, No. 926, OECD Publishing.

Marcel, M. (1997). Políticas Públicas en Democracia: El caso de la Reforma Tributaria de 1990 en Chile. Colección Estudios CIEPLAN 45 (junio) pag.33-83.

Marcel, M., M. Tokman, R. Valdés y P. Benavides (2001). "Balance estructural del Gobierno Central. Metodología y estimaciones para Chile: 1987-2000". Serie de Estudios de Finanzas Públicas N°1, DIPRES, Ministerio de Hacienda, Chile.

Marfán, M. (1994). LAS REFORMAS TRIBUTARIAS DE LOS AÑOS 1990 Y 1993. Estudios Públicos, 53 (verano).

McLure, C. (1999), "Protecting Dual VATs from Evasion on Cross-Border Trade: An Addendum to Bird and Gendron", mimeo, Hoover Institution.

Mirrlees, J., S. Adam, T. Besley, R. Blundell, S. Bond, R. Chote, M. Gammie, P. Johnson, G. Myles y J. Poterba (eds.) (2010). *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*. Oxford: Oxford University Press.

OECD (2012), Education at a Glance 2012: OECD Indicators, OECD Publishing.

OECD (2004), "Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures".

Piketty, T., y E. Saez (2003). Income inequality in the United States, 1913–1998. The Quarterly Journal of Economics, 118(1), 1-41.

Piketty, T., y E. Saez (2012). Optimal labor income taxation (No. w18521). National Bureau of Economic Research.

Pirttilä, J. y H. Selin (2011). "Income Shifting within a Dual Income Tax System: Evidence from the Finnish Tax Reform of 1993". Scandinavian Journal of Economics 113(1): 120-144.

Saez, E., J. Slemrod y S. Gertz (2011). "The Elasticity of Taxable Income with Respect to Marginal Tax Rates: A Critical Review". Journal of Economic Literature 50(1): 3-50.

Sanhueza, G., (1999) "La Crisis Financiera de los años Ochenta en Chile: Análisis de sus Soluciones y su Costo", Economía Chilena, vol 2, No. 1.

Silvani, C y J. Brondolo (1993). "Medición del Cumplimiento Tributario en el IVA y Análisis de sus Determinantes". IMF-CIAT.

Solt, F. (2009). "Standardizing the World Income Inequality Database." *Social Science Quarterly* 90(2):231-242. SWIID Version 3.1, December 2011.

Tokman, M., J. Rodríguez y C. Espinosa (2005). "Finanzas Públicas de la Reforma de Salud", en *Reforma de la Salud en Chile: Desafíos de la Implementación*, Instituto de Políticas Públicas y Gestión en Salud, Universidad Andrés Bello, 2005.

Zee, H. (1998). "Revenue, Efficiency and Equity Aspects of Major Taxes in Chile: A Preliminary Assessment". Documento de trabajo No. 42, Banco Central de Chile. Disponible en http://www.bcentral.cl/eng/studies/working-papers/pdf/dtbc42.pdf.

3.

COLOMBIA: CONSIDERACIONES DE ECONOMÍA POLÍTICA SOBRE EL PROCESO DE REFORMAS TRIBUTARIAS

Natalia Salazar[1]

1. INTRODUCCIÓN

El sistema tributario colombiano es complejo, ineficiente e inequitativo. Estas características han resultado de factores económicos y políticos. La Constitución de 1991 es un punto de quiebre en el proceso de reformas tributarias en Colombia.

Con los cambios en el esquema político e institucional introducidos por la Constitución de 1991 y frente a la necesidad de ingresos para enfrentar el creciente gasto público —también derivado, en buena medida, de la nueva Carta— se aprobaron sucesivas reformas tributarias, en las que los principios de eficiencia y equidad estaban supeditados al objetivo fiscal. A ello además contribuyó de manera significativa la elevada fragmentación política en el Congreso, la ausencia de disciplina partidista y el individualismo de los miembros del Congreso, por una parte, y la acción de los grupos de interés que a través de un fuerte *lobby* en el Congreso buscaron proteger y extender beneficios particulares, por otra.

Sólo hacia mediados de la década pasada, después de varias reformas orientadas a moderar el acelerado crecimiento de los gastos, el Gobierno intenta la introducción de cambios estructurales al sistema tributario para hacerlo más sencillo, eficiente y equitativo. Después de dos intentos poco

[1] Agradezco los comentarios realizados por los asistentes al taller organizado por Cieplan en Bogotá el 9 de mayo de 2013.

exitosos de reforma estructural amplia (mega reformas), en 2012 se aprueba una reforma que si bien no contiene todos los elementos de los esfuerzos anteriores, introduce modificaciones estructurales importantes, especialmente en lo que tiene que ver con el impuesto de renta.

Los análisis sugieren que dadas las restricciones de economía política, el gobierno parece tener mayores logros cuando los cambios se producen gradualmente. Los esfuerzos más amplios, que afectan a muchos intereses y en los que hay múltiples perdedores, terminan generando una oposición demasiado fuerte para la iniciativa del Gobierno.

El objetivo de este trabajo es presentar un análisis de economía política de las reformas tributarias en Colombia desde la Constitución de 1991. Con base en esas consideraciones se analizan los esfuerzos de reformas tributarias estructurales de los últimos años, especialmente la aprobada en diciembre de 2012.

El trabajo está dividido en siete secciones, incluida esta introducción. La segunda sección presenta una breve revisión de la literatura sobre los elementos de economía política en las reformas tributarias. La tercera sección se centra en los aspectos políticos e institucionales del caso colombiano y las implicaciones que éstos han tenido en el proceso de reformas tributarias. En la cuarta se muestran a grandes rasgos los principales elementos de la estructura tributaria colombiana, detallados en el anexo. La quinta sección analiza los primeros dos intentos de reformas tributarias estructurales cuyos resultados no fueron exitosos. La sexta presenta en detalle los elementos de la reforma tributaria de 2012 y la estrategia de economía política que siguió el Gobierno. La última parte presenta las consideraciones finales que se derivan del trabajo.

2. BREVE REVISIÓN DE LA LITERATURA

La tributación es un elemento esencial del desarrollo económico. Por una parte, impacta el desempeño de la economía al cambiar los incentivos de los agentes a trabajar, consumir y ahorrar, y de las empresas a invertir y generar empleo. Por otra parte, genera recursos al gobierno para la provisión de bienes y servicios públicos, para la financiación de programas sociales y para el

pago de la deuda pública. Adicionalmente, la tributación es uno de los temas que involucra y vincula a los votantes, los políticos y la burocracia en el debate público y el control del gobierno (Lledo et al., 2004). La estructura tributaria no sólo responde a criterios técnicos; en una sociedad democrática, el proceso político es fundamental en la determinación de esta estructura (Profeta, 2008). De hecho, en las restricciones políticas y los incentivos políticos se encuentra parte de la explicación de por qué los sistemas tributarios existentes en muchos casos se alejan de las prescripciones de eficiencia y equidad de la teoría económica (Castanheira et al., 2012).

Dependiendo del objetivo principal que debe guiar una reforma tributaria se han desarrollado enfoques analíticos de los que se derivan recomendaciones. Sin embargo, las implicaciones de política económica de estos enfoques a menudo entran en conflicto unos con otros. Consecuentemente, resulta difícil diseñar propuestas que satisfagan las prescripciones de varios enfoques al mismo tiempo, pues el avance en un determinado objetivo puede comprometer los otros. La literatura ha desarrollado cuatro enfoques (Lledo et al., 2004):

1. *El enfoque de economía pública o tributación óptima*, que enfatiza el objetivo de *micro eficiencia* económica. Los impuestos generan distorsiones, costos y pérdidas de bienestar. El nivel y la estructura de impuestos deben propender por minimizar estos costos, dadas unas necesidades de ingresos tributarios. En el enfoque de tributación óptima, la estructura de impuestos busca ser lo más neutral posible en materia de distribución, personas iguales deben tributar igual (equidad horizontal) y personas con mayor nivel de bienestar deben tributar más que las personas con menor nivel de bienestar (equidad vertical).

2. *El enfoque macroeconómico* que se enfoca en el impacto de la tributación sobre los agregados económicos (nivel y crecimiento del PIB, distribución del ingreso, ahorro, inversión y deuda pública, entre otros). Se distinguen dos líneas de pensamiento, una de largo plazo (que propone no imponer una carga tributaria elevada sobre las personas con mayor propensión a ahorrar y sobre sectores con mayor propensión a invertir); y otra de

corto plazo que resalta la importancia de la política tributaria contra cíclica, como instrumento de estabilización macroeconómica.

3. *El enfoque administrativo:* enfatiza la eficiencia y la efectividad y la necesidad de minimizar los costos de administración del recaudo y reducir los costos que implica el cumplimiento tributario para los contribuyentes. Bajo este enfoque, la eficiencia del sistema se incrementa a medida que la estructura tributaria se simplifica, pues se facilita su administración. En este sentido un menor número de tarifas, tramos y tratamientos tributarios especiales mejora la eficiencia del sistema.

4. *El enfoque político* se concentra en las relaciones entre el sistema tributario y el arreglo político e institucional. Analiza los conflictos entre grupos con intereses diferentes, entre los "perdedores" y "ganadores" en el proceso de reforma y, el poder relativo de cada uno de estos grupos en el debate tributario. Analiza también cómo estos conflictos moldean el sistema tributario.

En la práctica todos estos enfoques coexisten. Como se verá en este documento, el que ha guiado un número importante de reformas tributarias en Colombia ha sido el macroeconómico. No obstante, en los últimos años, los criterios de eficiencia económica y administrativa han ganado relevancia en el diseño y discusión de las reformas tributarias en Colombia.

El análisis de economía política de la tributación, que es sobre el que se centrará este documento, se refiere en general a los diferentes tipos de conflictos entre los intereses de los distintos sectores de la sociedad. Un primer conflicto se refiere al que surge por el hecho de que los ciudadanos tienen opiniones diferentes sobre los impuestos, dependiendo de su situación en la distribución de ingreso y, sobre cómo los impuestos se deberían establecer. El análisis de economía política analiza cómo los políticos afectan/protegen los intereses de los grupos que representan/no representan. El segundo conflicto es aquel que surge entre los llamados *intereses organizados* y los *intereses no organizados*. En general, los *intereses organizados* tienen ventajas en asegurar resultados de la política tributaria que les son favorables y, a través de ello, los políticos buscan persuadir a los votantes a cambio

de contribuciones electorales. El tercero se refiere al conflicto que puede generarse entre los intereses de los ciudadanos y los del gobierno. Los gobiernos gravan la actividad para obtener recursos que serán utilizados en los objetivos que al gobierno le interesan. Este destino de los recursos y la forma cómo éstos se utilizan pueden no coincidir con los intereses de los ciudadanos (Alt et al., 2006).

El análisis de economía política se enfoca en general en varios actores: votantes, partidos políticos (y Congreso), grupos de presión y gobierno. Las interrelaciones entre las preferencias de los votantes y los incentivos de los políticos, dentro de un arreglo institucional y político establecido es el objeto de análisis. Las complejidades del proceso político pueden inclusive crear importantes obstáculos a las reformas (OECD, 2010; Brys, 2011). Las diferentes dotaciones o preferencias de los diferentes grupos de la población implican efectos diferenciales de la reforma. Inclusive, reformas beneficiosas para el agregado pueden afectar los intereses de algunos o varios sectores. Esta heterogeneidad encuentra expresión en el proceso político lo cual resulta importante, pues motiva los incentivos de los políticos que buscan resultados favorables en las elecciones.

En el análisis de economía política de las reformas se han resaltado los siguientes aspectos OECD (2010) y Brys (2011):

1. La visibilidad de las decisiones en materia tributaria resulta fundamental. Los políticos tienen incentivos para promover reformas cuyos beneficios serán visibles en las elecciones, pues ello maximiza la probabilidad de ser re-electos. Se podría argumentar que los políticos buscan favorecer reformas que benefician a la mayoría de votantes, es decir al votante mediano *(median voter hypothesis)*. Sin embargo, en otras hipótesis, como en Profeta (2008), los políticos encontrarían incentivos a favorecer a aquellos votantes que cambiarían su decisión si se benefician con la reforma, tornándose decisivos para la elección (*swing voters hypothesis*). En este caso podría haber lugar para reformas graduales incrementales, en donde en cada una de las etapas los políticos buscarían maximizar el grupo de ganadores y minimizar el de perdedores.

2. La incertidumbre asociada con los efectos de una reforma tributaria puede convertirse en un obstáculo para la misma. La principal incertidumbre se crea acerca de quiénes serán los ganadores y quiénes los perdedores. Dada esta incertidumbre, es posible que los votantes se opongan a una reforma que favorece el interés general (*status-quo bias*). En segundo lugar, aunque las autoridades cuentan generalmente con análisis y cuantificaciones iniciales del impacto tributario y distributivo, no poseen total certidumbre sobre el comportamiento de los contribuyentes. Cierto nivel de incertidumbre sobre los resultados en materia de recaudo y la distribución del ingreso, entre otros aspectos, puede llevar al gobierno a adoptar posturas cautas en cuanto a la presentación y alcance de una reforma tributaria. En tercer lugar, existe cierta incertidumbre sobre cuál será el gobierno siguiente y si éste mantendrá los cambios introducidos por la reforma o si los reversará, afectando a quienes salieron ganadores. Es de pensar que en un país con instituciones fuertes, retroceder en los cambios realizados por gobiernos anteriores puede resultar más difícil que en un país en el que la institucionalidad es débil.

3. Los intereses particulares pueden ser muy importantes para influenciar la política tributaria. Los ganadores en las reformas suelen ser más silenciosos que los perdedores. Si además los perdedores tienen un poder de cabildeo importante podrían tratar de bloquear las propuestas a través de su discusión con el parlamento o el gobierno, con el fin de proteger el *status-quo*. Adicionalmente, los políticos podrían estar más dispuestos a escuchar a grupos de interés si reciben de éstos recursos para sus campañas o si estos grupos de interés consisten en *swing-voters* que van a ser importantes en definir los resultados de las próximas elecciones. En este punto es importante tener en cuenta que la extensión de créditos tributarios a ciertos grupos de interés puede generar incentivos para que se creen y fortalezcan otros grupos de interés que encuentran que tener poder de cabildeo resulta efectivo. En una situación como ésta, reducir, limitar o eliminar dichos tratamientos especiales en el futuro resultará más difícil, complicando el alcance de las reformas.

4. Las propuestas de reformas pueden sufrir cambios importantes durante la discusión en el Congreso y sus resultados pueden alejarse de los objetivos inicialmente establecidos por el Gobierno. En parte, ello depende de las atribuciones que posee el poder legislativo, en particular, si tiene atribuciones para proponer modificaciones de impuestos. En este sentido, el enfoque institucional de la tributación señala la importancia del establecimiento de reglas, procedimientos y esquemas de discusión (conformación de comités) que pueden ayudar a la reforma a un exitoso curso en el Congreso. Difundir la opinión de expertos, realizar debates para socializar la reforma, y, en general, las estrategias de comunicación resultan importantes para el éxito del trámite legislativo.

Dado lo anterior, las reformas tributarias pueden enfrentar dificultades relacionadas con restricciones políticas. Para el caso de América Latina (Santos de Souza, 2013) resalta las siguientes:

1. *La necesidad de aumentar los ingresos tributarios.* América Latina se embarcó en los años 80 y 90 en reformas tributarias cuyo principal objetivo era aumentar los ingresos tributarios para equilibrar los balances fiscales y promover una mayor estabilidad en los tributos. Varias de estas reformas fueron apoyadas por organismos internacionales. Dicho apoyo y el hecho de que muchas de estas reformas se adoptaron en períodos de crisis pudieron haber facilitado el paso de múltiples reformas pero con un costo elevado en términos de eficiencia y equidad. En general, los aspectos relacionados con la distribución de la carga tributaria y la equidad estaban en un segundo plano en la agenda de reforma.

2. *Conseguir apoyo político para las reformas no ha sido una tarea fácil.* Por una parte porque para el electorado puede haber temas económicos más importantes que la distribución de la carga tributaria, como la inflación o la seguridad. Por otra, porque las presiones políticas han dificultado el incremento de la carga tributaria de los segmentos de mayores ingresos.

3. Una tercera dificultad reside en las características del *sistema político y las fórmulas electorales que han llevado a partidos políticos caracterizados por el clientelismo y personalismo y a sistemas políticos altamente fragmentados, polarizados y volátiles*. En estos contextos, el apoyo y aprobación de reformas tributarias por parte de los aliados se ha dado a cambio de programas de gasto o beneficios tributarios particulares.

4. *El poder de los grupos de interés* que se oponen en muchos casos a una distribución de la carga tributaria más equitativa.

Un tema importante también tratado en la literatura es la decisión que debe tomar el gobierno entre una reforma amplia (*big-bang reform*) que busca atacar múltiples deficiencias del estatuto tributario simultáneamente, frente a una reforma gradual en la que escoge sólo algunos aspectos para producir mejoras. En este último caso, aunque la reforma presentaría pérdidas de eficiencia, puede resultar más viable en términos políticos. Adicionalmente, una reforma gradual puede aliviar el problema de incertidumbre. En este caso, la estrategia consistiría en dividir la reforma en etapas, siendo la primera la que tenga el mayor beneficio esperado y la mayor capacidad de generar información para reducir la incertidumbre. Por último, dividir la reforma en etapas también puede permitir superar los obstáculos derivados del *status quo bias*, al dividir la oposición y escoger en cada etapa una mayoría diferente que apoye la reforma (Castenheira et al., 2012). De esta manera, el gradualismo ayudaría a reducir la oposición ex ante a la reforma, además de que los ganadores de la primera etapa podrían proveer mayor apoyo a las demás etapas. Pero ello supone que la primera etapa revela resultados relativamente rápido para continuar el proceso.

3. RESTRICCIONES INSTITUCIONALES Y POLÍTICAS DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS EN COLOMBIA

En Colombia las restricciones al proceso de reformas económicas, y ello también aplica para el caso de las reformas tributarias, se han relacionado no solamente con la distribución de rentas y el conflicto entre intereses de

ganadores y perdedores en el proceso reformista, sino también con los cambios políticos introducidos desde inicios de los años 90 a través de la Constitución de 1991. La nueva carta conllevó una mayor competencia política y fortaleció los mecanismos de *checks-and-balances* del sistema político. Se redujeron los poderes del presidente para fijar y establecer unilateralmente la agenda económica a la vez que fortaleció el poder del Congreso y de la Corte Constitucional (Cárdenas y Pachón, 2010; Olivera et al., 2010; De la Calle, 2008). Estos cambios se reflejaron en mayores costos de transacción para conformar grupos de apoyo a las iniciativas del gobierno y para la negociación de las reformas. Además, la necesidad creciente de ingresos para dar respuesta a los requerimiento de la nueva constitución y más adelante para cerrar el desequilibrio fiscal de finales de los años 90 fueron marcando la conformación de una estructura tributaria que carece de simplicidad, eficiencia y progresividad. Una vez se abre un espacio para introducir cambios estructurales a través de una reforma amplia hacia mediados de la década, las restricciones políticas no dejan de ser un obstáculo importante.

a. El nuevo entorno político desde la Constitución de 1991[2]

La hegemonía bipartidista, del Partido Liberal y del Partido Conservador, se comenzó a debilitar a finales de los años 80 cuando aumentaron las presiones desde diferentes sectores nacionales y regionales que buscaban una mayor apertura y participación política. Ello, unido a la deteriorada situación de seguridad, facilitó la adopción de una nueva constitución en 1991, fundamentada en los principios del Estado Social de Derecho. La Constitución produjo significativos cambios políticos y estableció numerosos derechos y garantías económicas y sociales y definió los mecanismos para asegurar su cumplimiento por parte del Estado. Esto último tuvo importantes repercusiones fiscales.

En el campo político, la Constitución de 1991 estableció un nuevo balance entre los poderes públicos, generó la participación de nuevos sectores

[2] Esta sección se basa en Cárdenas y Pachón 2010, Olivera et al., 2010 y De la Calle, 2008.

en la contienda política, aunque sin promover una mayor institucionalización de los partidos políticos.

El Presidente ha sido generalmente el actor más importante en la determinación de la agenda económica. Antes de la Constitución tenía plena libertad para nombrar a ministros y gran mayoría de funcionarios públicos pero además era quien designaba a los gobernadores y los alcaldes en las regiones. Así mismo tenía una elevada capacidad de intervención económica (por ejemplo, a través de la presencia del Ministro de Hacienda en la Junta Monetaria, en materia financiera y en materia de comercio exterior). En el campo legislativo tenía exclusividad en la mayoría de las áreas de la política económica (presupuesto, plan de desarrollo, iniciativa de gasto público, tributos). Gozaba de amplias facultades extraordinarias —en tiempo y contenido— para expedir leyes (decretos-ley) con carácter permanente sin pasar por la discusión del Congreso. Asimismo, tenía poder de veto parcial y total de las leyes que consideraba inconvenientes o inconstitucionales que sólo podía ser contrarrestado por una mayoría bastante amplia en el Congreso.

La Constitución de 1991 redujo los poderes presidenciales en diferentes dimensiones. Dentro del proceso de descentralización política y administrativa, los alcaldes y gobernadores serían elegidos popularmente. Se restringieron las facultades de intervención económica del Presidente con la adopción del modelo de banca central independiente, el establecimiento de la intervención en la actividad financiera a través de leyes y la creación de comisiones de regulación de carácter técnico en los sectores de servicios públicos. Asimismo, se limitó la exclusividad legislativa del Gobierno, pudiéndose presentar a discusión en el Congreso proyectos de ley de iniciativa popular y por parte de los organismos de control. Se acotaron las facultades extraordinarias del presidente, bajo los estados de conmoción o emergencia, tanto en cuanto al tipo y contenido de las leyes como de la duración de dichos estados. Asimismo, la Constitución estableció que la Corte Constitucional revisaría la constitucionalidad de la declaratoria de emergencia/conmoción y de los decretos-ley expedidos a su amparo, teniendo la posibilidad de declarar la inexequibilidad de la totalidad o parte de las medidas. Adicionalmente, para ser permanentes, las leyes adoptadas al amparo de los estados extraordinarios tendrían que hacer trámite y ser aprobadas por el Congreso. Se conservó el poder de veto parcial y total del Presidente y el

umbral para traspasar dicho veto se disminuyó. Dado que el Presidente sigue siendo el principal determinador de la agenda legislativa, éste conserva la posibilidad de elevar la petición de trámite de urgencia, solicitar debate en sesiones conjuntas de Cámara y Senado o ir a sesiones extras para acelerar el trámite de algunos proyectos de interés del Ejecutivo.

Los partidos políticos y el Congreso. El Congreso colombiano tiene un elevado grado de profesionalización. La tradición bipartidista facilitó que las tasas de rotación fueran relativamente bajas y que se fueran constituyendo congresistas profesionales con una larga trayectoria en la actividad legislativa. La discusión de los proyectos se divide por comisiones, 7 en Senado y 7 en Cámara y cada cámara se especializa en determinados temas. Cada congresista sólo puede pertenecer a una comisión. Existen reglas de procedimiento claras y explícitas (número de debates, en una misma o diferentes legislaturas, período-días de descanso entre debate y debate, etc) para la discusión de los diferentes tipos de leyes (ordinaria, estatutaria, acto legislativo, orgánica, etc). La Constitución de 1991 introdujo varios cambios: disminuyó el número de congresistas, creó una circunscripción nacional para el senado con el fin de dar cabida en el Congreso a nuevos movimientos alejados de prácticas clientelistas, redujo las exigencias del *quórum* deliberativo y amplió los períodos de deliberaciones.

En las relaciones Congreso-Ejecutivo el principal cambio fue la eliminación de los *auxilios parlamentarios* que consistía en un porcentaje del presupuesto (partidas presupuestales) acordado con los congresistas orientado a financiar obras benéficas o proyectos de interés de los congresistas y sus regiones. La eliminación de los auxilios se fundamentó en el hecho que se habían convertido en fuente de corrupción o partidas de fomento electoral (De la Calle, 2008). Sin embargo, se argumenta que la influencia del Congreso en materia del presupuesto y el gasto público ha tomado otras formas a través de mecanismos que son menos dependientes del Ejecutivo como en el caso de los auxilios parlamentarios. Por ejemplo, el Congreso puede incidir en materia fiscal a través de la presentación y discusión de proyectos de ley. En efecto, de acuerdo con las interpretaciones de la Corte Constitucional, la Carta le devolvió la iniciativa de gasto al Congreso de la República. Sin embargo, el Congreso no puede ni crear ni modificar tribu-

tos.[3] La Ley de responsabilidad y Transparencia Fiscal (Ley 819 de 2003) y el Acto Legislativo de Sostenibilidad Fiscal aprobado en 2011 han buscado poner un límite al impacto fiscal de las iniciativas en el Congreso y también de las decisiones de la Corte Constitucional (Fedesarrollo, 2010).

De esta manera, adicionalmente a los menores poderes del Presidente, se puede argumentar que con la Constitución de 1991, el Congreso ganó independencia frente al Ejecutivo y al Presidente. Ello conllevaría a que para el Gobierno resultara más difícil obtener un apoyo a sus iniciativas en el Legislativo.

La Constitución de 1991 abrió el espacio para una mayor participación política. Sin embargo, aunque hubo una verdadera explosión en el número de partidos y movimientos políticos (Cárdenas y Pachón, 2010) y se avanzó en materia de apertura política, es evidente que algunas de sus instituciones facilitaron "el proceso de *despartidización* de la política, de desmoronamiento de los partidos, de racionalidad auténtica desde el punto de vista democrático en el trabajo legislativo y la pérdida de gobernabilidad" (De la Calle, 2008). Varios de los elementos que coadyuvaron a este fenómeno fueron los reducidos requisitos para la inscripción de partidos y las reglas electorales para Congreso poco exigentes, el esquema de financiación de campañas y sistema de reposición de votos, entre otros. El aumento en el número de partidos y las debilidades institucionales para incentivar la disciplina partidista llevaron a una elevada fragmentación política e individualismo en el Congreso.

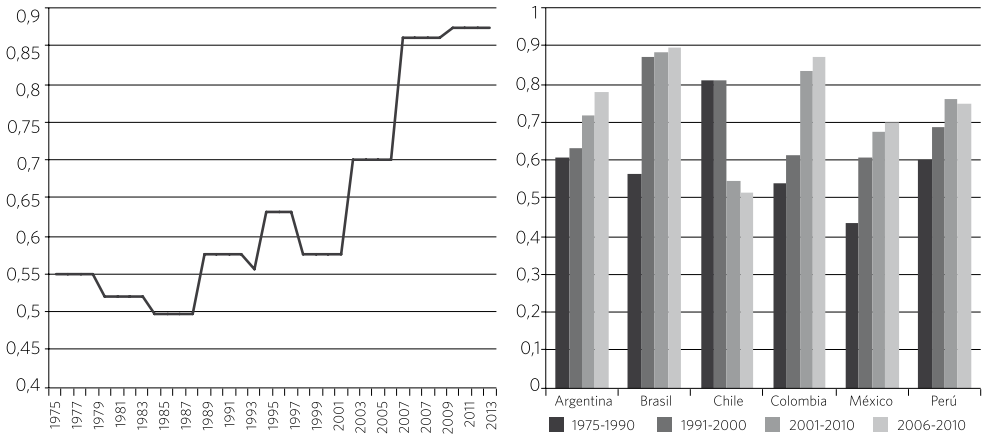
La reforma política en 2003 y la Ley de Bancadas de 2005 buscaron corregir, o por lo menos reducir, los incentivos a la fragmentación a través de mayores exigencias para inscribir candidaturas y ser elegido en el Congreso y mediante el requerimiento de votar en consonancia con las respectivas bancadas de los congresistas. Aunque el número de listas para el Congreso en las elecciones de 2010 mostró una significativa reducción, en materia de disciplina partidista los resultados no resultan claros. Se han identificado algunos problemas de diseño y algunos análisis encuentran dificultades para aislar los resultados de la ley de bancadas propiamente dicha. Ello en

[3] Así mismo, muchas de las decisiones de las Altas Cortes tienen un impacto fiscal importante y el Gobierno no tiene otra alternativa que dar cumplimiento a los fallos.

razón a que la aprobación del referendo reeleccionista por esa misma época pudo haber tenido también efectos importantes sobre el comportamiento de los miembros del Congreso (Fedesarrollo, 2010).

De acuerdo con indicadores construidos por el Banco Mundial y comparables entre países, Colombia presenta uno de los más altos índices de fragmentación en el Congreso (Gráfico 1).

Gráfico 1
ÍNDICE DE FRAGMENTACIÓN DEL CONGRESO



Se mide como la probabilidad de que dos congresistas escogidos al azar pertenezcan a partidos diferentes.
Fuente: Banco Mundial – Base de datos sistemas políticos.

El fraccionamiento y el personalismo del Congreso constituyen elementos adicionales en la dificultad del Gobierno para coordinar las acciones en el Congreso y para conformar coaliciones para el apoyo de sus iniciativas. En el proceso de reformas tributarias éste resulta ser un elemento clave.

Otro poder que salió fortalecido con la Constitución de 1991 fue el de revisión constitucional por parte de la Corte Constitucional, instancia que tiene poder de veto. La Corte estudia la constitucionalidad de todas las leyes, actos legislativos y declaratorias de estados de emergencia o conmoción y decretos-ley emitidos a su amparo. También estudia las demandas de constitucionalidad que eleva el Presidente frente a leyes aprobadas en el Congreso o parte de éstas y así mismo, las que presentan los ciudadanos. El

activismo de la Corte también responde a las múltiples garantías y derechos establecidos en la Constitución y se argumenta que en muchas de sus decisiones ha legislado en materia económica (como por ejemplo en materia de vivienda, salarios, pensiones y salud) (Clavijo, 2001).

Entender la influencia del sector privado en la toma de decisiones de política económica resulta importante en el análisis de economía política de reformas económicas en Colombia, y de las tributarias en particular. Aquí también se observa un cambio a comienzos de los años 90 explicado en buena medida por el proceso de flexibilización y apertura económica en el que se embarcó el país en ese momento, pero también por los cambios en el juego político explicados atrás. Antes de los 90, la influencia en la toma de decisiones se hacía a través de canales formales como la participación del sector privado en juntas y comités de instancias gubernamentales. También era una práctica común que el Ejecutivo hiciera una consulta previa sobre medidas económicas al sector privado con el fin de lograr su apoyo y facilitar la labor del Gobierno en el Congreso (Olivera et al., 2010). Adicionalmente, el sector privado estaba organizado en unos pocos grandes gremios, lo cual respondía a la estructura económica de la época.

A partir de los años 90, los mecanismos a través de los cuales el sector privado ejerce influencia cambiaron. En primer lugar, respondiendo a los cambios en la estructura económica, se hicieron más numerosos los grupos de interés que buscan influir sobre la política económica, identificándose desde los grupos económicos más importantes, las grandes empresas individuales y las grandes asociaciones hasta una gran cantidad de pequeños gremios especializados. En segundo lugar, además de los mecanismos formales para la participación en la formulación de las políticas, el sector privado comenzó a utilizar mecanismos informales, como contactos directos con funcionarios y congresistas, para influir en las decisiones. La fragmentación en el Congreso y la mayor dependencia de los congresistas de los recursos del sector privado para la financiación de campañas ha facilitado estas formas de lobby. Los grupos con mayor poder de lobby o que representan sectores o regiones importantes desde el punto de vista electoral han obtenido más beneficios, siendo la política tributaria y arancelaria en donde más se observan este tipo de comportamientos (Eslava y Meléndez, 2009).

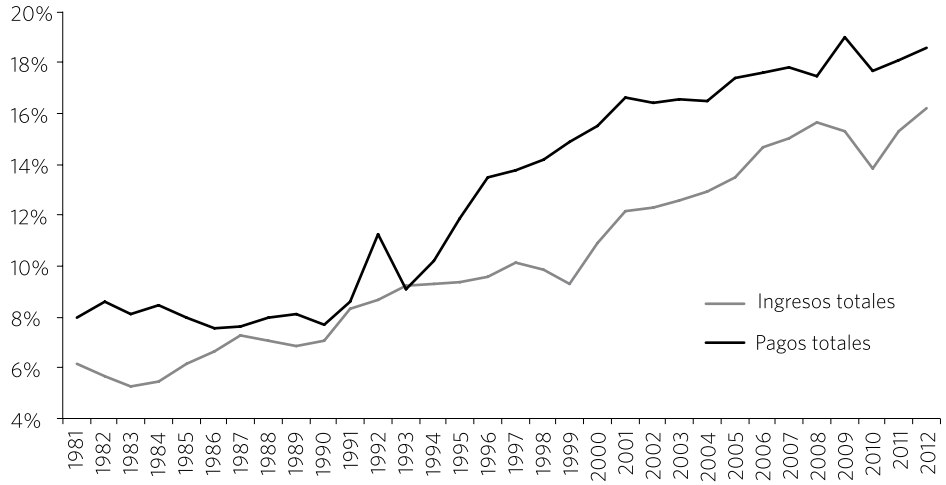
b. Evolución de las finanzas públicas desde 1991

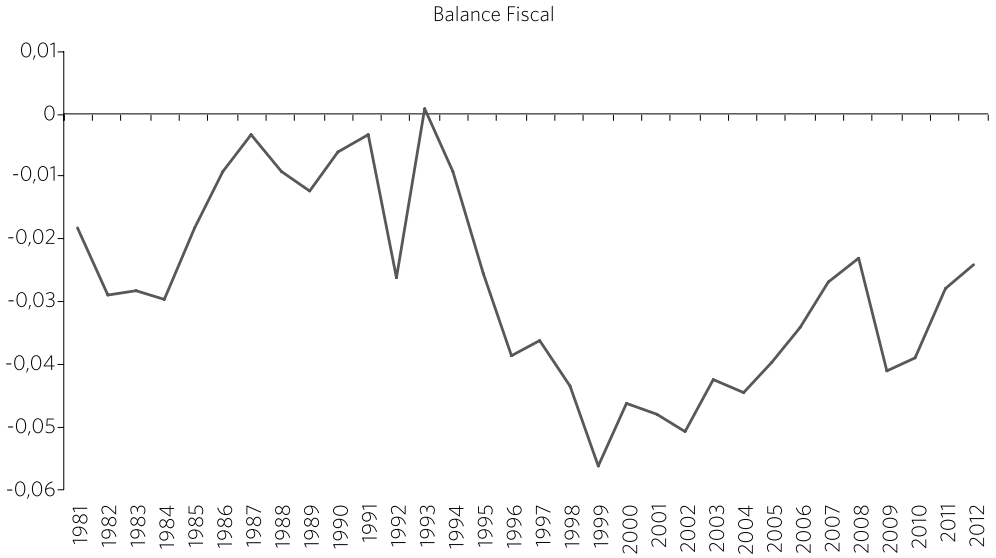
La Constitución de 1991 tuvo importantes implicaciones sobre el gasto público, cuyo crecimiento se aceleró de manera importante entre inicios de los 90 y la mitad de la década siguiente. La descentralización política y administrativa y el establecimiento de numerosos derechos significaron un aumento del tamaño del Estado y un crecimiento importante del gasto público. Se observó particularmente un importante aumento de las transferencias territoriales (para salud, educación y saneamiento básico), cuya fórmula de ajuste quedó incluida en la Constitución como una proporción de los ingresos corrientes de la Nación, del gasto de la rama judicial y del gasto en pensiones.

A través de sucesivas reformas tributarias el Gobierno buscó incrementar la recaudación. Los ingresos tributarios aumentaron pero no lo suficiente para cubrir el creciente gasto público. Los gastos totales como porcentaje del PIB aumentaron entre 1990 y 2005 en 10 puntos del PIB (de 7.7% a 17.6%) mientras los ingresos lo hicieron en 7 puntos (de 6.4% a 13.3% del PIB). Desde entonces se observa una tendencia más estable para ambas variables. El déficit fiscal del Gobierno Central mostró un deterioro en los primeros años de la década de los 90.

Gráfico 2

RESULTADOS FISCALES DEL GOBIERNO NACIONAL CENTRAL





Fuente: Confis.

La descentralización tuvo lugar sin que al mismo tiempo se instauraran las instituciones que aseguraran su sostenibilidad. Las entidades territoriales expandieron de manera importante sus gastos e incurrieron en elevados niveles de endeudamiento, al mismo tiempo que las crecientes transferencias de la Nación repercutieron en menores esfuerzos por incrementar los ingresos propios. El balance fiscal de los territorios se deterioró y varias entidades entraron en serios problemas de solvencia hacia finales de la década. Parte de este deterioro tuvo un impacto adicional en las finanzas del Gobierno Central. A estos desbalances en el nivel central y territorial, se sumaron otros aspectos que acentuaron la desmejora en las cuentas fiscales: las contingencias fiscales derivadas de la realización de garantías provistas por la Nación a contratos de participación público-privados, los desequilibrios financieros del sistema pensional y el mayor gasto en defensa orientado a controlar los problemas de seguridad.

A todo ello se sumó el deterioro económico a raíz de los efectos de las crisis financieras en Asia y Rusia. En 1999, el déficit fiscal del Gobierno Cen-

tral se acercaba a 6%. La fuga de capitales puso en riesgo el sistema cambiario y en ese mismo año se registró un fuerte ajuste de la cuenta corriente de la balanza de pagos. El sistema financiero registró un fuerte deterioro con un significativo impacto en las finanzas públicas. La economía se contrajo -4.2% y el país entró en un programa de ajuste con el FMI.

El proceso de ajuste incluyó varias reformas tributarias y reformas estructurales para controlar el crecimiento de los gastos. Dentro de las reformas por el lado del gasto vale la pena enumerar: (i) dos reformas constitucionales para modificar la fórmula de las transferencias territoriales; (ii) dos reformas pensionales y un acto legislativo que incluyeron medidas como la eliminación de regímenes especiales, cambios al régimen de transición, aumento de las contribuciones y de la base de contribuyentes y límites a las pensiones altas; (iii) medidas para asegurar sostenibilidad fiscal de los entes territoriales (regla fiscal cuantitativa) y para controlar su nivel de endeudamiento (sistema de semáforos); y (iv) adopción de la ley de responsabilidad y transparencia fiscal que crea el Marco Fiscal de Mediano Plazo. Este último, el principal instrumento de programación macro fiscal y de medición de riesgos y contingencias fiscales, la introducción de una regla fiscal cuantitativa de carácter estructural (contempla ciclo del PIB y ciclo minero-petrolero) para el Gobierno Nacional, con un período de transición y que operará en su totalidad desde 2022; y la aprobación del acto legislativo de sostenibilidad fiscal que incluyó el criterio de sostenibilidad fiscal en la Constitución, con el fin de controlar el costo fiscal de las leyes y de las decisiones de las Cortes y los jueces.

Desde la mitad de la década pasada se observa un crecimiento menos acentuado de los gastos del Gobierno Nacional Central y una reducción del déficit fiscal para este nivel de Gobierno. La crisis de 2008-2009 significó un alejamiento aunque fue sólo temporal y no puso en riesgo la sostenibilidad de mediano plazo. En el año 2011 Colombia recuperó el grado de inversión por parte de las calificadoras de riesgo.

La evolución del gasto entre comienzos de los años 90 y mitad de la década pasada implicaron que el principal objetivo de las reformas tributarias fuera un incremento de los ingresos tributarios. Esta necesidad urgente de ingresos es un elemento importante desde un punto de vista de economía política de las reformas tributarias, como se verá más adelante. El mayor

control del gasto público (acompañado de un buen comportamiento de los ingresos) en los últimos años ha abierto un espacio para pensar en la idea de embarcarse en el diseño y discusión una reforma tributaria estructural en donde los objetivos de eficiencia y equidad ganaran importancia frente al objetivo de recaudo.

c. Implicaciones para el proceso de reformas tributarias

Antes de 1991 el proceso de reformar el sistema tributario se vio facilitado por varias razones. En primer lugar, las amplias facultades extraordinarias que poseía el Presidente le permitían expedir modificaciones tributarias permanentes a través de decretos-ley, sin someter las propuestas a discusión en el Congreso. Esta figura se utilizó en varias oportunidades. En segundo lugar, dos reformas importantes, la de 1975 y de 1986, revelan la existencia de elementos importantes que permitieron introducir cambios de envergadura en el impuesto de renta y en el IVA a través de un tránsito relativamente exitoso en el Congreso: (i) el apoyo del Presidente a las iniciativas; y (ii) el menor número de partidos, complementada con el "alineamiento" de los congresistas y los partidos con la iniciativa desde la presidencia (Olivera et al., 2010). Para las iniciativas del Gobierno en el Congreso, no sólo las tributarias, la existencia de los auxilios parlamentarios facilitaba la conformación de coaliciones favorables.

Desde inicios de los 90, los cambios en el juego político y la necesidad de ingresos para enfrentar el creciente gasto público significaron la aprobación de sucesivas reformas tributarias con las cuales se fue conformando un sistema tributario muy complejo y alejado de los principios de eficiencia y equidad. Varias razones permiten explicar esto:

1. La alta fragmentación política en el congreso, la ausencia de disciplina dificultaron la conformación de coaliciones y los procesos de coordinación para apoyar las reformas.

2. También la fragmentación e individualismo en el Congreso, la utilización de mecanismos informales a través de contactos directos

en el Congreso por parte del sector privado y los grupos de lobby y la mayor dependencia de los miembros de esta colectividad de los recursos del sector privado crearon el incentivo a favorecer intereses particulares, ya sea protegiendo beneficios tributarios ya extendidos, ampliándolos o creando nuevos.

3. Frente a la urgente necesidad de incrementar los ingresos, el Gobierno terminó aumentando las tasas nominales pero a costa de extender numerosos beneficios alterando los principios de simplicidad, eficiencia y equidad (Olivera et al., 2010).

4. La baja productividad que se fue imprimiendo al sistema tributario y la creciente necesidad de ingresos también significaron la creación de impuestos más distorsionantes pero con menor oposición política como el impuesto a las transacciones financieras y el impuesto al patrimonio (Olivera et al., 2010). Originalmente creados como transitorios estos tributos se han prolongado en el tiempo sin mucha oposición del Congreso.[4] En el caso del GMF, bajo el entendimiento equivocado de que grava de manera más significativa al sector financiero, este tributo ha sido preferido por el Congreso frente a otros cambios más eficientes, cuando el objetivo de la reforma ha sido incrementar los ingresos del gobierno. Por su parte, frente al impuesto al patrimonio, ha existido baja resistencia del Congreso por cuanto recae primordialmente sobre las empresas grandes o las personas de ingresos elevados. Por otra parte, sin tener formalmente el carácter de impuesto de destinación específica, la aplicación de los recursos al área de la seguridad explica la baja oposición del sector privado.

5. En algunos casos, la baja cohesión dentro del Gobierno alrededor de la reforma. Este fue el caso de la reforma de 2006 (Olivera et

[4] Por iniciativa del gobierno, el Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF) se eliminará gradualmente a partir de 2014.

al., 2011). Si bien delegar la reforma en el Ministro de Hacienda resulta adecuado desde el punto de vista técnico, ello abre de alguna manera espacio para que las cabezas de otros sectores (ministros) o el mismo Presidente pueda alejarse de las propuestas del Ministro de Hacienda, debilitando la posición del gobierno en la discusión con el Congreso y frente el sector privado.

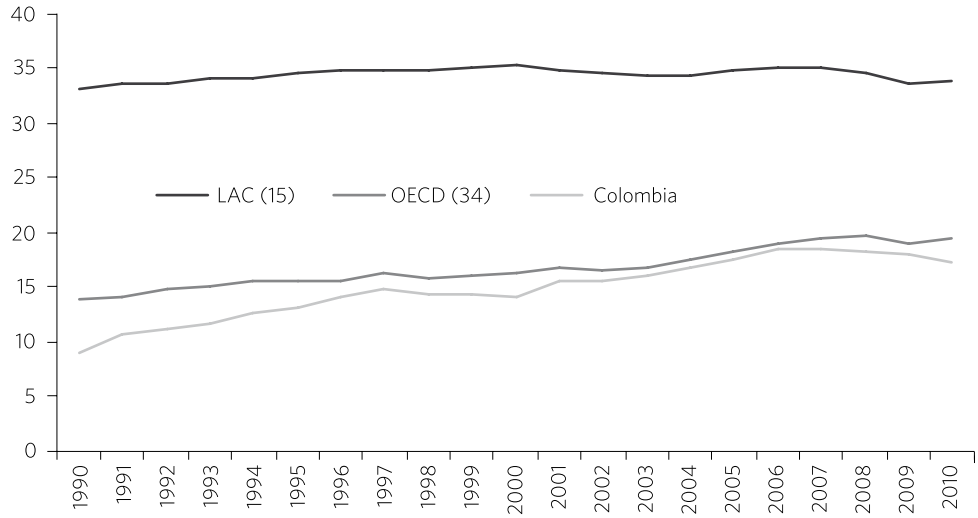
4. ESTRUCTURA TRIBUTARIA EN COLOMBIA

La carga tributaria en Colombia, teniendo en cuenta los impuestos del orden nacional, local y las contribuciones a la seguridad social, se situaba alrededor de 17.3% en 2010. La proporción de impuestos totales a PIB es baja en Colombia frente a América Latina, en donde alcanzaba para ese mismo año 19.4% y por supuesto mucho más baja que en el promedio de países de la OECD, 33.8%. Los impuestos nacionales han representado en los últimos años cerca del 76% de los tributos totales, los locales, 12% y las contribuciones a la seguridad social un porcentaje similar (Ministerio de Hacienda, 2012).

Como porcentaje del PIB, el nivel de impuestos en Colombia es bajo en una comparación regional a pesar del esfuerzo realizado en las últimas dos décadas por aumentar el recaudo, especialmente entre 1990 y mitad de la década pasada (Gráfico 3). La proporción de impuestos a PIB se elevó de 10.7% a 18.4% entre 1990 y 2006 (un aumento de 9.4 pp), mientras en LAC (15) pasó de 13.9% a 19.1% (5.2 pp).

Gráfico 3

IMPUESTOS TOTALES COMO PROPORCIÓN DEL PIB



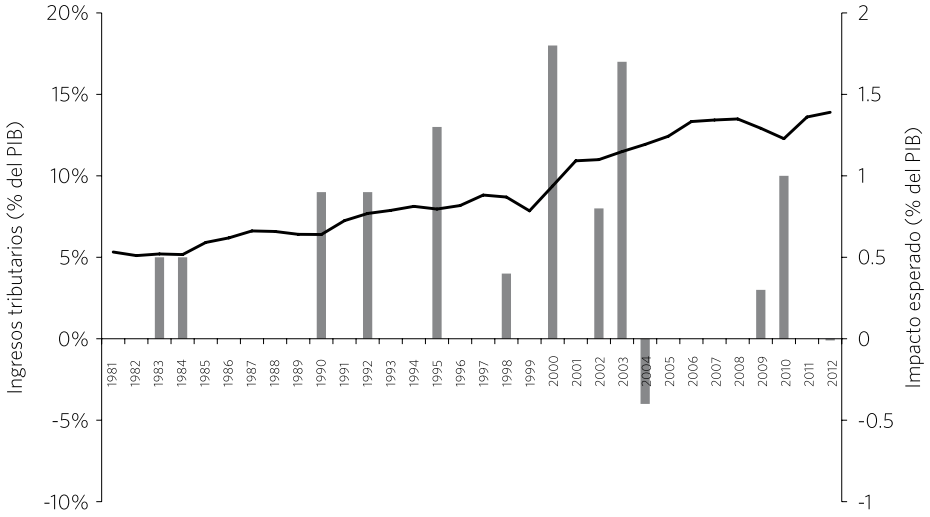
Fuente: OECD.

Teniendo en cuenta solamente los ingresos del Gobierno Nacional Central[5], la carga tributaria pasó de 6.4% en 1990 a 13.9% en 2012, como resultado de múltiples reformas tributarias, que entre 1990 y 2012 sumaron 12 (Gráfico 4). Como se presentó atrás, aunque la recaudación mostró una tendencia creciente, el incremento de los gastos totales ha sido más acelerado en la década de los años 90 y la primera parte de la década del presente siglo, los gastos aumentaron a una mayor velocidad.

[5] Es decir, sin tener en cuenta los tributos locales y las contribuciones a la seguridad social.

Gráfico 4

REFORMAS TRIBUTARIAS E IMPACTO ESPERADO



Fuente: Ministerio de Hacienda.

De acuerdo con información sobre impuestos brutos de la DIAN[6], desde inicios de los años 80, el gobierno ha mostrado una mayor dependencia de los impuestos indirectos frente a los directos. En promedio, cerca de 43% de los impuestos recaudados por la Dian corresponden a tributos directos y 57% a indirectos. No obstante en los últimos años, se observa una creciente participación de los impuestos directos explicada en buena medida por los cambios introducidos al impuesto al patrimonio, orientados a ampliar la base y también por la eliminación de la deducción por inversión en activos fijos productivos[7]. Es importante subrayar también la importancia de la re-

[6] En los ingresos brutos se incluye los pagos de impuestos en papeles (TIDIS) y no se restan las devoluciones por concepto de IVA y renta. Esta cifra difiere de las presentadas en los resultados fiscales del Confis debido a que de acuerdo con la metodología del FMI se registran los ingresos de caja, es decir, a la cifra de impuestos brutos se ha restado el pago en papeles y las devoluciones a los contribuyentes.

[7] Este beneficio que comenzó a operar desde 2003 permitía disminuir la renta liquida gravable en el impuesto de renta de los contribuyentes al tomar como deducción el 30% del valor invertido en activos fijos reales productivos. Este porcentaje se elevó a 40% en 2007, se disminuyó a 30% en 2009 y el beneficio se eliminó en 2010, comenzando a mostrar su efecto en el recaudo a partir de 2012.

caudación proveniente del impuesto al patrimonio y del GMF, que en conjunto han representado entre 1% y 1.5% del PIB (cerca del 10% del recaudo total de impuestos)[8].

Los diferentes análisis muestran que el sistema tributario colombiano no cumple con los principios de equidad, eficiencia y progresividad que reza la Constitución Política (Clavijo, 2006; Perry, 2010, Steiner, 2012, Ministerio de Hacienda, 2012). Como consecuencia de las sucesivas reformas tributarias y las restricciones políticas e institucionales que su discusión y aprobación han encontrado, se fue conformando un sistema altamente complejo, inequitativo, ineficiente y de baja productividad.[9]

5. DOS INTENTOS DE REFORMA TRIBUTARIA ESTRUCTURAL CON BAJO ÉXITO

a. La Reforma de 2006

En 2006 en un ambiente económico favorable, luego de varios esfuerzos por el control del gasto y en un entorno político de alta favorabilidad, el Ministro de Hacienda se embarcó en el diseño de una reforma tributaria estructural, tema en el que los economistas venían insistiendo como algo prioritario.

Su iniciativa inicial, presentada al Congreso, proponía la redacción de un nuevo código tributario más sencillo. Los principales elementos estructurales de la reforma eran: (i) en el impuesto de renta, eliminación de la sobretasa de 3.5% y reducción de la tasa a un 32%; (ii) eliminación de todas las exenciones y deducciones del impuesto sobre la renta personal, excepto el tramo exento. En la propuesta, este umbral se incrementaba de 4.7 a 7 veces el salario mínimo. (iii) En el impuesto de renta corporativo, creación de una deducción del 100% de la inversión en activos fijos sin depreciación y eliminación de la deducción del 30% más depreciación; (iv) reducción en el nú-

[8] La reforma de 2010 dispuso que el GMF se eliminará gradualmente desde 2014. Los recursos del impuesto al patrimonio dejarán de ingresar desde 2015, de no extenderse.

[9] En el anexo 1 se presenta una descripción de las principales características de los principales tributos.

mero de tipos de IVA de 9 a 5, v) establecimiento de una tarifa de 10% sobre bienes y servicios exentos y excluidos y aplicación de una medida compensatoria para hogares de bajos ingresos; (vi) la idea inicial del Ministerio de Hacienda era eliminar el impuesto a las transacciones financieras (GMF). Sin embargo, después de discusiones con el Congreso, en la propuesta presentada al legislativo se mantuvo el impuesto con carácter temporal[10]; y (vii) eliminación del impuesto de remesas y timbre. La propuesta inicial contenía también la eliminación del impuesto sobre el patrimonio. El Ministerio de Hacienda pretendía reemplazarlo con otro impuesto sobre el patrimonio con una base más extensa que incluía a las personas. Pero esto se presentaría en una futura reforma. Ambas reformas, la estructural y los cambios al impuesto al patrimonio, serían neutrales en términos de recaudación.

Este esfuerzo de reforma estructural fracasó. En la reforma aprobada, poco de la propuesta inicial se mantuvo: (i) la idea de introducir un nuevo estatuto tributario fue abandonada y la reforma sólo produjo cambios al código existente; (ii) el recargo de impuesto sobre la renta efectivamente fue eliminado pero la tarifa general se redujo sólo a 33%; (iii) el porcentaje de deducción de la inversión de activos fijos se incrementó de 30% a 40%; (iv) la reforma no afectó las numerosas exenciones y deducciones en el impuesto sobre la renta personal; (v) se mantuvieron ocho tarifas de IVA y se incluyeron algunos tratamientos especiales adicionales; (vi) el impuesto a las transacciones financieras se convirtió en permanente. Sin embargo, se permitió una deducción del impuesto sobre la renta de 25% del impuesto pagado; (vii) se extendió el impuesto sobre el patrimonio; y (viii) el impuesto de remesas y timbre efectivamente se removieron.

Una fuerte oposición a la reforma vino desde diferentes sectores. Numerosos intereses privados individuales demostraron una fuerte resistencia. Como en los esfuerzos anteriores, los miembros del Congreso encontraron incentivos para proteger intereses particulares. Además, debido a razones políticas y también a la falta de comprensión de los efectos distributivos de medidas tales como la expansión de la base IVA o del impuesto de renta per-

[10] El Colombiano (July 2006), "No fue posible eliminar el 4 por mil: Minhacienda", http://www.elcolombiano.com/BancoConocimiento/N/no_fue_posible_eliminar_el_4_por_mil_minhacienda_/no_fue_posible_eliminar_el_4_por_mil_minhacienda_.asp

sonal más progresiva, terminaron favoreciendo en cambio la prórroga del impuesto a las transacciones financieras y del impuesto sobre el patrimonio. Finalmente, en puntos específicos, la reforma encontró también resistencia de miembros del gobierno, inclusive del Presidente (Perry et al., 2010; Fedesarrollo, 2006).

b. La primera propuesta de reforma tributaria estructural del Gobierno Santos

Desde el inicio, el Gobierno Santos había trabajado en el diseño de una reforma estructural que introduciría un nuevo código tributario y produciría modificaciones importantes en el impuesto de renta e IVA para hacer el sistema más equitativo y progresivo. También haría más simple y coherente el sistema con el fin de facilitar la administración y fiscalización tributaria. Dicha reforma no produciría un aumento en los impuestos, de acuerdo con lo anunciado por el Presidente Santos.

El Ministerio de Hacienda y la Dian trabajaron el diseño de una propuesta de reforma durante el primer año y medio de gobierno. Los principales elementos eran los siguientes: 1) reducir tarifa de renta a 27%, con tarifa diferencial para sector agropecuario por 10 años; 2) introducir un impuesto mínimo alternativo para las empresas, con algunas diferencias por sectores; 3) establecer un impuesto a los dividendos con una tarifa del 4%; 4) crear un impuesto mínimo alternativo (IMAN) para personas, limitando los beneficios tributarios para ahorros en AFC y FPV, los derivados de desalarización y pagos a medicina pre pagada; 5) reducir a 3 las tarifas de IVA, con una tasa general del 16% y dos tarifas diferenciales de 5% y 0%. Inicialmente se planteó establecer una tarifa baja de IVA sobre los bienes y servicios de la canasta familiar con un esquema compensatorio para familias de bajos ingreso; y 6) imponer un impuesto al consumo para la adquisición de vehículos.

Para inicios de 2012 el Gobierno tenía listo más o menos el 60% del nuevo código, redactado en cerca de 670 artículos. Una filtración de este borrador preliminar del articulado por parte de un medio de comunicación desató críticas desde diferentes sectores sobre varios de sus puntos, dificultando una socialización ordenada de la reforma por parte del Gobierno. Ha-

cia la mitad del año, el Ministro Echeverry tomó la decisión de no presentar la reforma al Congreso de la República para su discusión.

Ambas reformas, orientadas satisfactoriamente desde el punto de vista económico, no tuvieron éxito, enfrentando importantes obstáculos políticos. Una hipótesis que se plantea en este documento es que al pretender introducir múltiples cambios simultáneamente con el fin de lograr significativas ganancias en materia de eficiencia y equidad, también contaba con múltiples perdedores, que aunque actuaban independientemente, terminaban formando un gran bloque de resistencia y oposición a la reforma.

6. LA REFORMA TRIBUTARIA DE 2012

a. Las macro economía política de la reforma

i. Diagnóstico y diseño técnico

El diseño técnico y detallado de una reforma estructural amplia había comenzado un poco más de un año atrás. El Ministro Cárdenas a su llegada a la cartera en septiembre retomó el trabajo realizado en el último año pero produjo varios cambios en la propuesta. En términos generales, se limitó el alcance de la reforma anterior y se introdujeron elementos nuevos, en particular en cuanto a la reducción de los impuestos a la nómina, convirtiéndose la generación de empleo, la reducción de la informalidad y la disminución de la desigualdad en los ejes principales de la reforma. De acuerdo con el propio Ministro, la reforma ya no sería una reforma estructural integral (*mega reforma* o reforma de una sola vez), acogiendo un enfoque más pragmático orientado a introducir algunos ajustes estructurales necesarios (reforma gradual)[11].

[11] La República (2012), "Las diferencias tributarias de Cárdenas y Echeverry", octubre 1.

ii. Condiciones económicas iniciales

En 2012, la economía pasaba por un momento favorable. En 2011 había crecido 5.9% en términos reales y a pesar de cierta desaceleración en el segundo semestre de 2012, el Gobierno esperaba que el crecimiento económico estuviera alrededor de 4.8%[12].

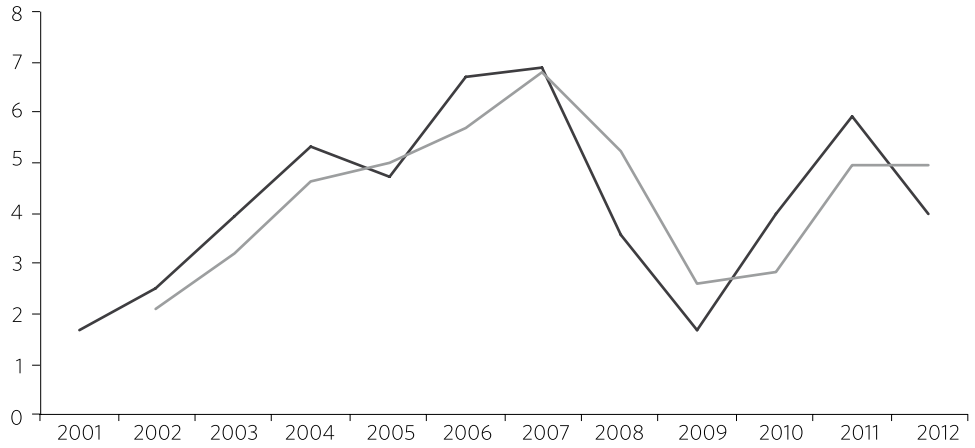
Las condiciones fiscales eran satisfactorias. En 2011 se habían aprobado la ley de regla fiscal cuantitativa para el Gobierno Central, la reforma constitucional a las regalías y el acto legislativo de sostenibilidad con el fin de fortalecer el marco institucional fiscal y dotar a la política fiscal de elementos contra cíclicos. Los buenos resultados fiscales de 2011 obedecieron a los efectos de la reforma tributaria de 2010, al buen comportamiento de la economía, que en ese año creció 5.9% y a una importante labor de fiscalización por parte de la Dian. En 2012, las recaudaciones seguían mostrando un sobrecumplimiento importante y de acuerdo con el cierre fiscal preliminar el déficit del GNC fue de 2.4% cumpliendo con la meta establecida en el Marco Fiscal de Mediano Plazo.

El buen comportamiento coyuntural de los ingresos tributarios y de la situación fiscal permitían al ministerio presentar una reforma en la que no había un objetivo de aumentar la recaudación. Como se señalará más adelante, si bien es cierto que en el corto plazo no se percibe una necesidad de ingresos, en el mediano plazo hay una necesidad de aumentar el recaudo en cerca de 1.5% del PIB. Esta necesidad proviene tanto de presiones de gasto que se evidencian en el mediano plazo y también del hecho que algunos impuesto dejan de recaudarse como es el caso del impuesto al patrimonio y el gravamen a las transacciones financieras.

[12] Marco Fiscal de Mediano Plazo 2012.

Gráfico 5

CRECIMIENTO DEL PIB (%)



Fuente: Dane.

iii. Condiciones políticas iniciales

El timing de la Reforma

Cuando el Ministro Cárdenas retomó la idea de insistir en una reforma tributaria, estaba comenzando el tercer año de Gobierno. En términos de *timing*, la reforma estaba en el límite. En efecto, se estaba acabando la primera parte del Gobierno, período en el cual reformas ambiciosas pueden discutirse y aprobarse con mayor éxito en el Congreso, pero no había comenzado la discusión política pre-electoral de cara a las elecciones presidenciales de 2014. Existía por lo tanto una ventana de oportunidad para discutir la reforma. Sin embargo, esa ventana era relativamente estrecha. La reforma se presentaría en septiembre de 2012 y la legislatura finalizaba en diciembre. Por esta razón, si bien como en el caso de cualquier ley ordinaria, en el caso de una ley tributaria su debate se puede dar en dos legislaturas[13], no parecía conveniente prolongar su discusión hasta primer semestre de 2013, dado el

[13] Siempre y cuando en la primera legislatura se le dé un debate.

inicio de la discusión pre electoral de cara a 2014. De hecho, en diciembre, no habiendo culminado su discusión, el Gobierno llamaría al Congreso a discusiones extras para finalizarlo y asegurar su entrada en vigencia desde 2013[14].

La Mesa de la Unidad Nacional

Al iniciar la administración del Presidente Santos se conformó el Gobierno de la Unidad Nacional, dando cabida dentro del gabinete a los partidos de la coalición. Lo propio se hizo con las directivas del Congreso. La coalición operaría a través de la llamada Mesa de Unidad Nacional.

La Mesa de la Unidad Nacional está constituida por el Partido de la Unidad Nacional, el Partido Conservador, el Partido Liberal, el Partido Cambio Radical y el Partido Verde. En el Congreso, la coalición de Gobierno ha sido mayoritaria, contando con 78.2% de los escaños en el Senado y 85.5% en la Cámara de Representantes (Cuadro 1)[15].

Cuadro 1
PARTIDOS Y NÚMERO DE CURULES EN LA MESA DE LA UNIDAD NACIONAL

Partido	*Curules en el Senado*	*Curules en la Cámara*
Parido de la Unidad Nacional	28	48
Partido Conservador	22	38
Partido Liberal	17	37
Partido Cambio Radical	7	16
Partido verde	5	3
Total	79 de 101	142 de 166
%	78.2	85.5

Fuente: Cepeda (2012).

[14] La única particularidad de una ley en materia de impuestos y una ley ordinaria es que la primera entra en vigencia al inicio del año siguiente a su aprobación.

[15] Esto es importante ya que para aprobar una reforma tributaria se requiere de mayoría simple en el Congreso.

Dada la participación de la coalición en los votos en el parlamento, Cepeda (2012) la cataloga como una coalición súper cómoda, en la medida que cuenta con más del 70% de los escaños en el Congreso. Dicha condición le imprime mayor flexibilidad a la coalición en la medida en que le otorga al Presidente y a los partidos mayor libertad. Ello se debe al hecho que el alejamiento de alguno de los partidos en algún aspecto o iniciativa, siempre y cuando no tengan una mayoría significativa dentro de la coalición, no la pone en riesgo. Es decir, en este tipo de coalición no existen jugadores con poder de veto.

El principal objetivo del Presidente Santos al lanzar la Mesa de la Unidad Nacional era incrementar la gobernabilidad. En cuanto a la agenda en el Congreso, dicha gobernabilidad era importante para discutir con éxito una agenda legislativa ambiciosa que incluía la iniciativa de restitución de tierras y de reparación a las víctimas del conflicto en el campo económico, iniciativas como la reforma a las regalías, la ley de sostenibilidad fiscal y la regla fiscal. De acuerdo con Cepeda (2012), otro objetivo de la Mesa, y tal vez el más fundamental era poder ambientar el proceso de paz que se anunciaron en el segundo semestre de 2012. Como generalmente es el caso, para los partidos miembros de la coalición, los principales objetivos de estar en ella era tener participación burocrática, influir en la ejecución de la agenda legislativa y participar en el proceso político.

Cepeda (2012) considera que la Mesa de Unidad Nacional es una segunda etapa de la coalición uribista, aunque identifica algunas diferencias que resultan importantes para los resultados de la agenda legislativa. En primer lugar, frente a la coalición uribista, la Mesa de la Unidad Nacional es una coalición más amplia que abarca prácticamente a todo el espectro político al incluir tanto los partidos de la coalición uribista (Partido de la U, Partido Conservador y Cambio Radical) y partidos que en su momento ejercieron oposición al uribismo (Partido Liberal y Partido Verde) que se unieron a la Mesa después de iniciado el Gobierno Santos. De esta manera, argumenta que mientras la Mesa de la Unidad Nacional se puede definir como una coalición súper cómoda, la coalición uribista se catalogaría como una coalición cómoda que presentaba, sin embargo, riesgos, pues había partidos con poder de veto. En el Senado, la coalición uribista sumaba 56.4% de los votos y en la Cámara 61.4%.

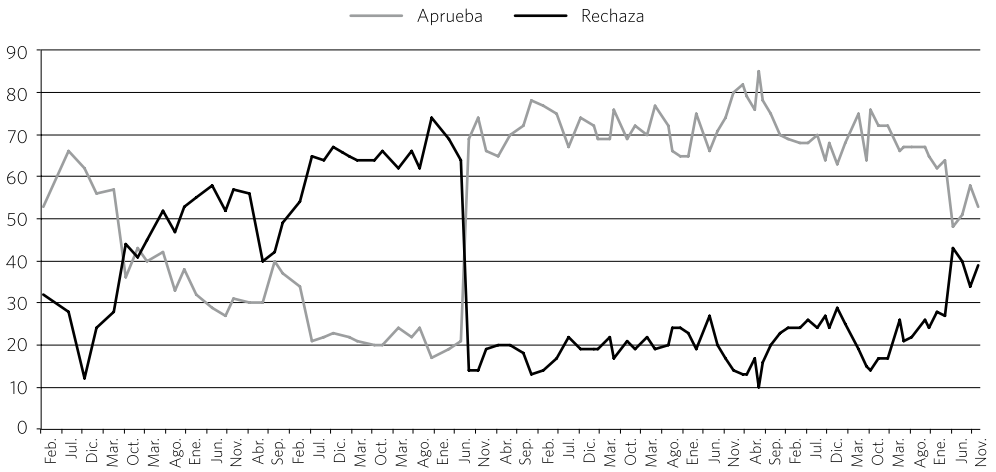
El desarrollo de la agenda legislativa hasta mediados de 2012 fue exitoso. Como se mencionó, en el campo económico se aprobó una reforma a la constitución modificando el sistema de distribución regional de las regalías, otra reforma constitucional en la que se incluyó el principio de sostenibilidad fiscal en la Carta y la regla fiscal cuantitativa para el Gobierno Central. Así mismo, en el campo social se logró la aprobación de la Ley de Restitución de Tierras y la Ley de Reparación a las Víctimas del Conflicto Armado. En el tema de justicia, el resultado fue mixto. Si bien se aprobó el Marco Jurídico para la Paz, como una herramienta que el Gobierno consideraba necesaria para avanzar en el proceso de negociaciones con la guerrilla, también se aprobó una nueva Reforma Constitucional a la Justicia, con grandes problemas de contenido que pondrían en riesgo el sistema judicial, de manera que en sesiones extras dicha reforma tuvo que ser derogada. La fallida reforma a la justicia impuso grandes tensiones entre el Ejecutivo y el Legislativo, minó de manera significativa la percepción de la opinión pública sobre el Congreso y produjo una fuerte disminución en la favorabilidad del Presidente.

El Presidente y el Ejecutivo

Después del descenso en los niveles de popularidad debido a la fallida reforma a la justicia, el anuncio de que el Gobierno iniciaría diálogos de paz con la guerrilla de las FARC permitieron un repunte de la favorabilidad del Presidente (Gráfico 6). Adicionalmente, las tensiones entre el Ejecutivo y el Legislativo a raíz de los sucesos relacionados con la reforma a la justicia aceleraron un cambio amplio del gabinete. Resultaba oportuno dar un nuevo aire a las relaciones entre ambos poderes con el fin de evitar un estancamiento de la agenda legislativa.

Gráfico 6

ÍNDICE DE POPULARIDAD DEL PRESIDENTE



Fuente: Encuesta Gallup.

El Presidente mismo, en reuniones con los ministros y las bancadas de la Mesa de la Unidad Nacional, se puso al frente en cuanto a la priorización y monitoreo de los avances de la agenda legislativa. Partiendo del reconocimiento de que parte del problema en el caso de la Reforma a la Justicia había sido la revisión rápida del proyecto, se preveía que la agenda legislativa avanzaría a un paso más lento en el Congreso. Frente a esta posibilidad, se priorizaron dentro de 41 proyectos nuevos que entrarían al Congreso, 15 para ser discutidos en el segundo semestre del 2012. En el campo económico se habló de tres reformas: tributaria, pensiones y salud. Sin embargo, era claro que la reforma en la que más se había avanzado era la tributaria mientras que era posible que las otras dos reformas no alcanzaran a entrar a discusión. De esta manera, en el campo económico, a pesar de los tiempos apretados, la reforma tributaria podía concentrar la atención del Congreso[16].

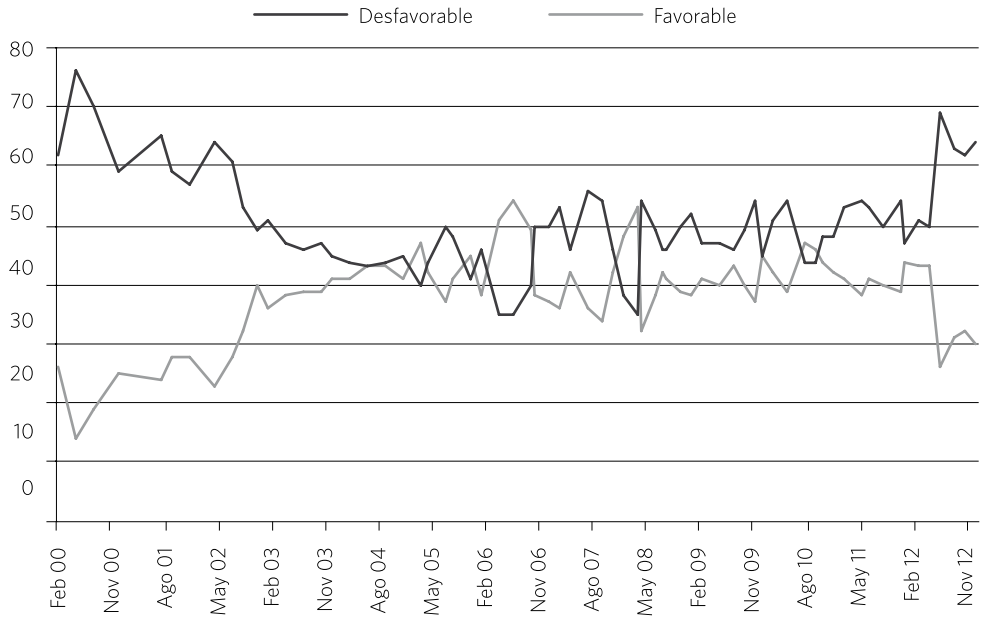
[16] El Presidente anunció que la reforma tributaria sería presentada al Congreso a más tardar el 5 de octubre mientras que señaló que en el caso de la reforma pensional primero se realizaría un proceso de socialización", El Tiempo (2012), "Reformas tributaria y pensional, prioridades de Santos en el Congreso", http://m.eltiempo.com/politica/reformas-tributaria-y-pensional-prioridades-de-santos-en-el-congreso/12237242, septiembre 24.

El Congreso

Al momento de presentar la reforma tributaria, el Congreso pasaba por un período altamente desfavorable (Gráfico 7). La confianza en el legislativo había sufrido un fuerte y generalizado deterioro por los problemas relacionados con la reforma a la justicia. Si bien se evidenciaban tensiones entre el Ejecutivo y el Legislativo, las diferentes opiniones sugerían que la coalición de la Mesa de la Unidad Nacional estaba atravesando por tensiones pero estaba lejos de romperse. Como parte del esfuerzo para recobrar su credibilidad y legitimidad, lejos de distanciarse del Gobierno, el apoyo de los partidos favorables al Gobierno, que representaban una mayoría legislativa, se manifestaba desde varios ángulos del Congreso.

Gráfico 7

ÍNDICE DE FAVORABILIDAD DEL PRESIDENTE



Fuente: Encuesta Gallup.

La inquietud radicaba en los tiempos para discutir y aprobar los proyectos, pues el mismo Congreso había manifestado que tendría que ir en los

análisis más despacio y con mayor profundidad. Hacia finales de septiembre, todavía no era claro cuáles eran las prioridades del Gobierno en materia legislativa, pero en septiembre (mitad del período legislativo) el Presidente en reunión con su gabinete y las bancadas de la Mesa de Unidad Nacional, había presentado una priorización de las iniciativas más importantes[17].

Inclusive, después de haber aprobado en primer debate la iniciativa tributaria, hacia mediados de diciembre, desde algunos sectores en el Congreso se vuelve a manifestar la duda sobre los tiempos apretados para el análisis en segundo debate. Frente a ello, el Gobierno propuso conformar tres subcomisiones con las comisiones económicas en Senado y Cámara y técnicos del Ministerio para resolver las inquietudes de los Congresistas. Luego, el Gobierno llamó al Congreso a culminar el debate de la reforma en sesiones extras.

En resumen, una mirada inicial a las condiciones iniciales en las que se presentaba la Reforma sugiere que varios factores lucían favorables, especialmente desde el punto de vista económico. Por su parte, el factor que podía jugar en contravía era el *timing* que le imponía restricciones de tiempo para la discusión en el legislativo y en alguna medida había cierta incertidumbre sobre la cohesión dentro de la Mesa de la Unidad Nacional luego de la fallida reforma a la justicia.

b. Principales elementos de la reforma

La reforma introdujo modificaciones importantes en el impuesto de renta corporativo y personal, en el impuesto al valor agregado, IVA, y en los impuestos a la nómina o parafiscales. Adicionalmente, se crearon dos impuestos nuevos. Sobre estos cambios se centrará nuestro análisis. La reforma también incluyó modificaciones al impuesto a las ganancias ocasionales y al de la gasolina e introdujo normas para atacar la evasión y elusión. Reconociendo su importancia, sobre estos cambios adicionales no versará el análisis de este documento.

---

[17] Semana (2012), "Después de la Tormenta", junio 22 y El Colombiano (2012), "Los retos de un Congreso que busca credibilidad y legitimidad", julio 16.

Los principales elementos de la reforma, sobre los que se centrará el análisis, se enumeran a continuación. Cuando sea necesario, se resaltarán las modificaciones que algunas de las propuestas inicialmente presentadas sufrieron durante su trámite en el Congreso:

i. Impuestos a la nómina

La reforma consistió en reducir los impuestos a la nómina a cargo del empleador de 29.5% a 16% del salario mensual. Este nivel (16%) es similar al existente antes de los años 90. Específicamente, para los trabajadores que devengan un salario menor a 10 salarios mínimos legales, se eliminó la contribución empresarial de 2% sobre el salario mensual al Sena, la de 3% al ICBF y el aporte del empleador a salud de 9%.

Estas entidades seguirían recibiendo los mismos recursos que venían obteniendo hasta ahora pero estos provendrán del presupuesto nacional.[18] Para financiar este gasto el gobierno creó un nueva contribución con destinación específica sobre las utilidades de las empresas, la Contribución Empresarial para la Equidad (CREE) que se detallará más adelante. Es de anotar que la propuesta presentada por el gobierno no contenía ninguna modificación en relación con la contribución que hacen las empresas a las cajas de compensación.

ii. Impuesto de renta corporativo

Dos modificaciones importantes se produjeron en relación con el impuesto de renta para personas jurídicas. En primer lugar, para acercarse a estándares internacionales y contribuir a la competitividad de las empresas, se redujo la tarifa general de renta para las empresas de 33% a 25%.

Sin embargo, esta reducción no resulta tan significativa en la medida en que para compensar la reducción en la tarifa del impuesto de renta a las empresas y para financiar el recorte de impuestos a la nómina a cargo del empleador, se creó la Contribución Empresarial para la Equidad, CREE. La base de este nuevo impuesto son las utilidades de las firmas, sin embargo

[18] Como se verá más adelante, durante la discusión en el Congreso, se estableció la garantía de que estos recursos crecerían a una tasa real de 2% anual.

es diferente a la del impuesto de renta en la medida en que tiene menos descuentos y deducciones.[19] La tarifa del impuesto se fijó en 8%, aunque temporalmente (2013 – 2015) la tarifa será de 9%. Este aumento de un punto temporal no estaba en la propuesta inicial del gobierno. Surge hacia el final de la discusión en el Congreso. Los recursos correspondientes a este punto adicional se destinarán a financiar universidades públicas, la nivelación de la Unidad de Pago por Capacitación (UPC) del régimen subsidiado y planes de inversión social en el sector agropecuario. La distribución de los 8 puntos restantes quedó explícita en la ley.

iii. Impuesto de renta personal

En cuanto al impuesto de renta para personas naturales, la propuesta que entró al Congreso retomó la idea de la reforma del Ministro Echeverry de introducir un impuesto mínimo alternativo, IMAN. El propósito principal del IMAN es introducir un sistema de depuración de la renta líquida más sencillo de manera a gravar más eficiente y progresivamente a las personas de acuerdo con su nivel de ingreso.

En términos generales, el IMAN consiste en que las personas, de acuerdo con la naturaleza y el nivel de sus ingresos, tendrán a su cargo un impuesto mínimo a pagar. De acuerdo con la naturaleza del ingreso, se define un esquema de depuración alternativo de la renta gravable que es más sencillo frente al esquema ordinario. En este sistema alternativo se limitan varias de las deducciones existentes en el sistema ordinario que afectan la progresividad del sistema, pues favorecen a las personas de mayores ingresos. Sobre la renta gravable obtenida con el sistema de depuración alternativo (RGA) se aplica una tabla de tarifas progresiva. Los contribuyentes pagarán el máximo monto entre el que resulta de aplicar la RGA y el que se obtiene bajo la depuración ordinaria.

---

[19] De manera muy general, mientras la base del impuesto de renta empresarial es el ingreso bruto menos los costos, el 100% de las rentas exentas y las deducciones (incluyendo la deducción por activos fijos), la base del CREE es el ingreso bruto menos los costos, aproximadamente el 20% de las rentas exentas y las deducciones (sin incluir la deducción por activos fijos). De todas maneras la ley establece que la base del CREE no puede ser inferior a 3% del patrimonio líquido de la empresa al finalizar el año anterior.

Clasificación de las personas naturales. De acuerdo con la naturaleza del ingreso la reforma definió tres tipos de personas naturales: los empleados, los trabajadores por cuenta propia y las demás personas naturales. Los empleados corresponden a las personas para quienes el 80% o más de sus ingresos provienen del desarrollo de una actividad a riesgo de un empleador. También se incluye en esta categoría a quienes desempeñan ciertas profesiones liberales.[20] Los trabajadores por cuenta propia son aquellas que devengan 80% o más de sus ingresos de determinadas actividades.[21] Las demás personas naturales corresponden a aquellos trabajadores por cuenta propia que devengan un salario por encima de determinado nivel y aquellos que no clasifican como empleados. Como se verá más adelante, durante la discusión en el Congreso, hubo cambios importantes en cuanto a la clasificación de las personas naturales, cambio que tiene implicaciones importantes desde el punto de vista del alcance de la reforma.

Determinación de la base gravable alternativa y tabla de tarifas. En condiciones normales, para obtener la RGA, únicamente se pueden restar del ingreso los aportes obligatorios a seguridad social. [22] De esta manera, frente al sistema ordinario de depuración, en el caso del IMAN, se limitan varios de los beneficios derivados de deducciones de la base gravable. Las tarifas del IMAN por rango de ingresos están explícitamente definidas en la ley. [23]

Aplicación del IMAN. En el caso de los empleados, estos podrán determinar su impuesto por el sistema ordinario de depuración. Sin embargo éste no puede ser inferior al resultado del IMAN, es decir de tarifa del IMAN por la RGA. Los trabajadores por cuenta propia y las demás personas naturales determinarán el monto del impuesto de acuerdo con el sistema de

---

[20] Trabajadores que ejerzan profesiones liberales o presten servicios técnicos que no requieren la utilización de materiales, insumos o maquinarias especializadas, siempre que sus ingresos provengan en un porcentaje igual o superior a un 80% del ejercicio de dichas actividades.

[21] Actividades deportivas o de esparcimiento, agropecuarias, comercio, construcción, fabricación de productos minerales o químicos, industria de la madera, manufactura de alimentos o textiles, minería, transporte, hoteles, restaurantes y servicios financieros.

[22] El IMAS es un sistema de determinación simplificado y definitivo que pueden aplicar aquellos empleados cuya renta gravable alternativa (RGA) es inferior a 4.700 UVT. Si bien la tarifa es superior a la del IMAN tiene las ventajas de que las personas no deberán presentar la declaración de renta del régimen ordinario y la liquidación resultante quedará en firme seis meses después de pagada.

[23] Las tarifas del IMAS también están definidas en la ley y difieren de acuerdo con la actividad.

depuración ordinario. En este punto, de nuevo, hubo cambios importantes durante la discusión en el Congreso. En términos generales, mientras en la propuesta inicial el IMAN aplicaba tanto empleados como trabajadores por cuenta propia, este esquema se limitó a los empleados durante la discusión en el Congreso.

Límites a beneficios por aportes a AFC y FPV. Adicionalmente, la reforma impuso límites a las deducciones por aportes en las cuentas AFC y por aportes a los fondos voluntarios de pensiones, beneficios que han favorecido a los segmentos de la población de mayores ingresos. Antes de la reforma, las personas naturales podían restar de su ingreso los aportes realizados a las cuentas AFC y FPV, con un tope de hasta el 30% de su ingreso, siempre y cuando los recursos cumplan un requisito de permanencia de 5 años o se destinaran a la compra de vivienda. Con la reforma, este requisito se amplió a 10 años, aunque la propuesta inicial del Gobierno era un período de 20 años. Adicionalmente, se impuso el límite al señalar que estos aportes, en conjunto, no podrán ser mayores a 3.800 UVT[24].

Rentas exentas: hasta antes de la reforma, el 25% del valor total de los pagos laborales con un límite de 240 UVT tenía el carácter de renta exenta. Dicho porcentaje se aplicaba sobre el ingreso restando del mismo los ingresos no constitutivos de renta (aportes FPO, FPV y AFC) y las otras rentas laborales exentas. A este resultado se le restaban las deducciones por concepto de intereses y corrección monetaria por créditos de vivienda o los pagos por salud pre pagada o de educación. La reforma tributaria mantiene el porcentaje (25%) y el tope (240 UVT), pero estableció que el cálculo se debe hacer restando del ingreso, los ingresos no constitutivos de renta, las demás rentas exentas y las deducciones (intereses y corrección monetaria del crédito de vivienda, salud obligatoria, pagos por salud pre pagada y dependientes). Con esta modificación, se presenta una reducción en este beneficio al tener que aplicarse el porcentaje sobre una base menor (Asobancaria, 2013).

Umbral a partir del cual las personas naturales contribuyen al impuesto de renta. Por último, la reforma corrigió una deficiencia del impuesto de

[24] Ello significa que personas con ingresos hasta $28 millones mensuales pueden hacer aportes hasta el límite del 30%. A partir de ese nivel, el aporte máximo como porcentaje del ingreso comienza a disminuir.

renta que consistía en que las personas de más bajos ingresos terminaban pagando una tasa de impuesto de renta más elevada que las personas de mayores ingresos pues aunque no declaraban estaban sujetas a retenciones en la fuente. La reforma determinó que los trabajadores que ganan menos de $3.6 millones mensuales no pagan impuesto sobre la renta (tarifa de 0%).

iv. IVA y nuevo impuesto al Consumo

Los cambios más importantes en materia de IVA se pueden resumir así:

- Reducción del número de tarifas (de 7 a 3): una general de 16% y dos tarifas diferenciales de 5% y 10%.

- Para el caso del sector agropecuario, se eliminan ciertos tratamientos diferenciales para actividades comparables. Así mismo, se produce una reducción en la tarifa para los principales bienes y servicios que componen la estructura de costos del sector agrícola con el fin de estimular su competitividad. Este es el caso de los alimentos balanceados para animales y sus materias primas, la maquinaria agropecuaria y sus partes, y los seguros agropecuarios. De esta manera buena parte de los productos y servicios gravados a la tarifa del 10% pasan a la del 5%. Los bienes y servicios restantes que estaban en la categoría del 10% pasaron a gravarse al 16%. Sin embargo, en la discusión en el Congreso la medicina prepagada también pasó a la tarifa del 5% (y no a 16%).

- Se elimina el límite de impuestos descontables que existía, el cual restringía la posibilidad de descontar los IVA pagados por insumos gravados por encima de la tarifa del bien final. De esta manera, la totalidad del monto de IVA pagado en el proceso productivo puede ser descontado independientemente de la tarifa a la cual esté gravado el bien producido. Con ello se busca facilitar y hacer más transparente el proceso de devoluciones de IVA tanto para el responsable del impuesto como para la administración de impuestos.

La reforma tributaria creó un nuevo impuesto al consumo con una tarifa de 8%. El impuesto recaerá sobre los servicios de restaurantes y cafeterías (que quedaron excluidos del IVA). El objetivo de este impuesto es propender por la formalización de los contribuyentes y disminuir sus costos de cumplimiento al sistema tributario. Ello, en la medida que cobrarán y declararán un impuesto mucho más sencillo que no requiere llevar una contabilidad exhaustiva, y también disminuir la evasión en el sector de alimentos y bebidas.

También serán gravados con el impuesto al consumo los bienes y servicios con tarifas superiores a 16% (es decir, 20%, 25% y 35%) que en general son bienes de uso restringido por considerarse bienes de lujo o bienes que generan una externalidad negativa (los automóviles). En este caso estarán gravados con IVA de 16% e impuesto al consumo de 8%.

Frente al IVA, la principal diferencia es que en el caso del impuesto al consumo no se permite descontar el IVA pagado sobre los insumos.

c. Aspectos de microeconomía política de la reforma tributaria de 2012

i. La reducción de los parafiscales a cargo del empleador, la disminución de la tarifa de renta corporativa y la creación del CREE

Como se verá en el análisis que sigue, estas tres medidas en conjunto benefician a empresas de sectores intensivos en empleo. Además de apuntar en la dirección del objetivo del gobierno de generar empleo y formalidad, permiten encontrar el apoyo de una parte importante del sector empresarial.

La idea de reducir los parafiscales había sido ampliamente discutida en Colombia, pero había enfrentado siempre fuertes restricciones políticas, particularmente desde el sector de las cajas de compensación, un sector con un importante poder de cabildeo. Aunque en general las propuestas habían ido en la dirección de cambiar la fuente de financiación (no eliminarlas), la principal resistencia había provenido del hecho que estas entidades quedarían sujetas a un mayor control sobre monto y distribución de los recursos en los diferentes programas, pues como cualquier entidad que maneja recursos del presupuesto nacional, operarían bajo su control. El límite a la amplia libertad que mantienen hoy por el hecho

de que la totalidad de los recursos que reciben provienen directamente del sector privado, lo que las ha dejado por fuera de las reglas, trámites y control del Presupuesto, ha sido la principal razón de las cajas de compensación para oponerse fuertemente a los cambios en los parafiscales y a mantener un fuerte poder de lobby en el Congreso. Este no es el caso del Sena y del ICBF, entidades que reciben hoy en día recursos del sector privado pero también del Presupuesto y por lo tanto están sometidas al control del Presupuesto.

Desde el punto de vista económico, la racionalidad de la reforma al producir una reducción importante de los impuestos a la nómina a cargo del empleador, fue la de disminuir los costos a la contratación de empleo formal. En este sentido, la propuesta fue bien recibida por los diferentes sectores, aunque como se señaló atrás, existe cierta incertidumbre sobre la magnitud de su efecto sobre la generación de empleo.

En este punto, que había contado con una fuerte resistencia política, se pueden identificar varios elementos que pudieron haber facilitado su discusión:

- Se excluyó de la reforma a las cajas de compensación, el sector que había ejercido fuerte oposición a iniciativas anteriores. El gobierno no presentó de manera explícita la razón por la cual las cajas quedaron excluidas de la reforma y, de hecho, su exclusión fue criticada por los analistas. Es de pensar que ello se hizo con el fin de neutralizar la oposición que la propuesta pudiera enfrentar y la dificultad que ello podría representar en materia de consenso político en el Congreso[25].

- Por otra parte, aunque los elevados impuestos a la nómina habían sido señalados como uno de los problemas del sistema tributario con fuertes repercusiones sobre el mercado laboral, era la primera vez que la idea de reducirlos se incluía dentro de una reforma tributaria. La discusión en el Congreso se centró en cómo garantizar que las entidades seguirían recibiendo el mismo nivel de recursos. En la discusión en el Congreso

[25] Montenegro, A. (2013), "Un primer paso", El Espectador, 26 de enero.

se establece una garantía de crecimiento a los recursos que recibirían el Sena, el ICBF y el sistema de salud, lo cual se comenta a continuación.

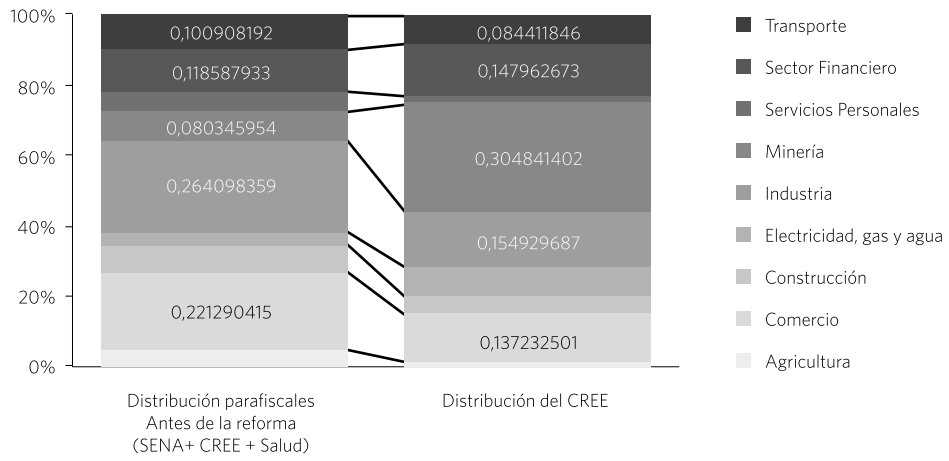
- Aunque los cálculos del Gobierno mostraban que los recursos que generará el CREE son suficientes, durante la discusión en el Congreso, se estableció la garantía de que los recursos destinados a financiar los aportes al Sena y al ICBF crecerán mínimo a una tasa de 2% real. En el caso de salud, se garantizará que el monto de recursos al sistema sea como mínimo el monto equivalente al que aportaban los empleadores a título de contribución parafiscal para dicho fin por cada empleado. En el largo plazo, esta condición no parece representar un elevado riesgo fiscal, pues es de esperar que la economía crezca en promedio por encima de 2% en términos reales. La garantía de financiamiento para estas entidades redujo la resistencia de las mismas a la medida.

- Como se ha mencionado, los resultados de algunos estudios recientes sugieren que el efecto en empleo de la sustitución de la fuente de financiación de los impuestos parafiscales o parte de estos puede no ser tan importante como inicialmente se podría pensar. Algunos de estos estudios señalan que al eliminarlos hay un impacto importante sobre empleo, pero si su financiación se remplaza por otro impuesto, este efecto se reduce. No obstante, estos ejercicios han consistido en reducir los parafiscales a cargo del empleador y remplazarlo por un incremento del impuesto sobre la renta o en el IVA. Ello difiere de lo establecido en la reforma, pues los parafiscales se financian ahora con los recursos del CREE, tributo que recae sobre las utilidades de las empresas, pero su base es diferente a la del impuesto de renta. En efecto, frente a la base del impuesto de renta, la base del CREE resulta más grande para algunos sectores y para otros, más baja. En la medida en que la deducción de activos fijos no resta en la base del CREE, aquellos sectores intensivos en capital, que generalmente mantienen elevados niveles de inversión, tienen una base gravable del CREE más grande frente a la del impuesto de renta.

Este diseño del CREE introduce un cambio en la distribución sectorial de los parafiscales, recargándose más en aquellos sectores intensivos en capital, como es el caso de la minería, el de electricidad, gas y agua y el sector financiero y beneficia a los más intensivos en empleo. Por ejemplo, el sector minero que contribuía antes con 8% de los parafiscales del Sena, ICBF y salud, pasaría a contribuir con 30% (Gráfico 8). La participación de la industria disminuiría de 26% a 15%. Ello podría, sin embargo, tener un efecto sobre la inversión y la acumulación de capital.

Gráfico 8

DISTRIBUCIÓN SECTORIAL DE LOS RECURSOS DEL SENA, ICBF Y SALUD ANTES Y DESPUÉS DE LA REFORMA



Fuente: Ministerio de Hacienda.

El apoyo del sector empresarial a esta propuesta se evidencia en varias de las declaraciones de los principales gremios del país:

"Los empresarios estiman que la reforma es equitativa, aunque requiere ajustes. Luis Carlos Villegas, presidente de la Andi, el gremio industrial y empresarial más grande del país, opinó que la reforma "incluye muchos prin-

cipios tributarios que el sector privado colombiano ha venido pregonando durante varias décadas". (Portafolio, octubre 25 de 2012).

"Serían entre 850.000 y 1 millón de empleos", señaló el presidente del gremio de los empresarios e industriales del país, al tiempo que la entidad decidió, por fin, 'destapar' su posición ante la Reforma Tributaria, la cual respalda pero respecto de la que también le quiere hacer sugerencias de modificaciones a la propuesta inicial del Gobierno". (Portafolio, octubre 25 de 2012).

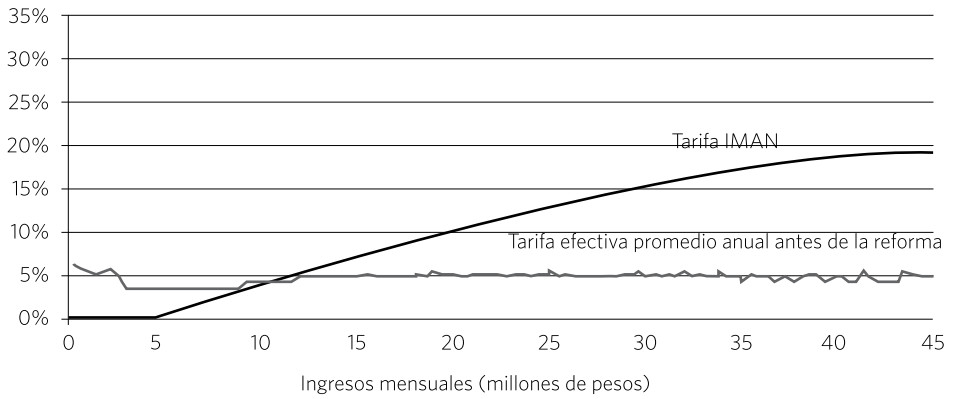
"Fenalco dice que le gusta la Reforma Tributaria, pero que se debe conocer más". (Caracol Radio, octubre 17 de 2012).

a) El impuesto de renta a las personas naturales no encontró la oposición de la clase media, la más afectada, aunque la medida quedó incompleta y en el Congreso se produjeron varias modificaciones

Frente a la tarifa efectiva promedio antes de la reforma, el IMAN es un sistema más progresivo, pues la tarifa aumenta a medida que aumenta el nivel de ingreso. Las personas con ingresos menores a los cerca de $8 millones pagarán una tarifa menor bajo el IMAN mientras quienes están a la derecha de este nivel de ingreso pagarán una tarifa mayor (Gráfico 9).

Gráfico 9

TARIFA EFECTIVA PROMEDIO ANTES DE LA REFORMA Y TARIFA IMAN POR NIVEL DE INGRESO



Fuente: Ministerio de Hacienda.

De acuerdo con cálculos iniciales del Ministerio de Hacienda, además de introducir un impuesto de renta más progresivo, la reforma permitiría un mayor recaudo por este concepto de alrededor 4.7 billones de pesos (aproximadamente 0.8% del PIB)[26].

El IMAN genera una redistribución de la carga del impuesto entre los diferentes rangos de ingreso. Mientras las personas con ingresos inferiores a $1.6 millones mensuales verán una reducción en el monto del impuesto a pagar frente a lo que venían contribuyendo, las personas con ingresos superiores pagarán más (Cuadro 2). El impuesto recae sobre las personas de ingresos medios y altos. De acuerdo con los cálculos del Ministerio de Hacienda, quienes pagarían más impuesto de renta sería un poco más de 1% de la población de mayores ingresos.

Cuadro 2

VARIACIÓN DEL IMPUESTO POR LA REFORMA POR NIVEL DE INGRESO

% Población por nivel de ingreso	*Nº de Personas*	*Ingreso mensual*	*Variación promedio en impuesto anual (millones)*
80% de la poblacion que menos gana	18,5	Menos de 1	-0,13
19% siguiente	4,4	Entre 1 y 6	-0,94
0,4% siguiente	0,925	Entre 1,6 y 6	0,3
0,2% siguiente	0,463	Entre 6 y 10	1,6
0,34% siguiente	0,786	Entre 10 y 27	17
0,03% siguiente	0,069	Entre 27 y 65	119
0,02% siguiente	0,046	Entre 65 y 85 Millones	205
0,01% siguiente	0,023	Más de 85 millones	397 o más

Fuente: Ministerio de Hacienda.

[26] Cálculos más recientes de la Asociación Bancaria, que toman en cuenta los cambios que se dieron a la propuesta inicial en el Congreso, el recaudo por cuenta del IMAN aumentaría en $3.2 billones (Asobancaria, 2013). La reducción en el recaudo adicional esperado se explica por la reducción en las tarifas del IMAN para ciertos rangos de ingreso y porque se excluyó del IMAN a las personas naturales diferentes de empleados. Ello se compensó parcialmente con el punto adicional de la tarifa del CREE.

Si bien la reforma impuso un límite a varios de los beneficios, la reforma no los eliminó. De esta manera, sigue siendo atractivo para las personas hacer planeación tributaria (Asobancaria, 2013). En efecto, a pesar de que frente al sistema existente antes de la reforma el beneficio es menor, el monto de impuesto a pagar como proporción del ingreso es inferior al que se derivaría de una situación en la cual no se hace ninguna planeación.

La introducción de un esquema más progresivo en materia de impuesto de renta es un avance importante en términos de equidad, especialmente teniendo en cuenta que esfuerzos anteriores habían fallado en este esfuerzo. Es importante resaltar algunos elementos interesantes de economía política que pudieron haber facilitado la discusión de la propuesta. Dentro de estos, vale la pena resaltar los siguientes: (i) la limitación de los beneficios (más no su eliminación) permitió contrarrestar la oposición de los sectores, especialmente del sector financiero, que se verían afectados; (ii) en el objetivo de ampliar el apoyo a la reforma (selección de ganadores-perdedores) no se incluyeron algunos elementos que habrían contribuido a una mayor progresividad del sistema; y (iii) en la discusión en el Congreso se produjeron cambios a la propuesta original que le restaron impacto económico a la medida.

- Límite (pero no eliminación) de los beneficios contrarrestan la oposición de los perdedores con la medida

El esquema del IMAN en el que se limitan los beneficios pero sin eliminarlos resulta bastante interesante desde el punto de vista de economía política. En el pasado, especialmente en la reforma 2006, se propuso inicialmente eliminar los beneficios del impuesto de renta. Ello desató una oposición muy fuerte de los sectores afectados, especialmente del sector financiero.

En la reforma los beneficios se limitan, pero no se eliminan y su diseño permite conservar el incentivo a adquirir productos como las cuentas AFC o planes voluntarios de pensiones y de manera general, para hacer planeación tributaria (Asobancaria, 2013). Ello reduce la oposición de los sectores afectados y el punto que se habían esgrimido en ocasiones anteriores (el des estímulo a sectores altamente generadores de empleo como la construcción y al ahorro de largo plazo) ya no permite contraponerlo frente al objetivo deseable de introducir una mayor progresividad y equidad en el sistema.

Las citas siguientes muestran cómo cambia la argumentación de sectores que saldrían perjudicados por la reducción/eliminación de los beneficios. En 2006 cuando la propuesta de la reforma tributaria era eliminar los beneficios. En su momento, el Presidente de Asofondos expresaba:

"Lo importante es gravar el consumo y no el ahorro. Es una propuesta bastante radical, pues acaba de tajo los incentivos a la inversión en vivienda y el ahorro. Si se consideran exagerados, podrían revisarse los beneficios sin acabar el mecanismo. Una cosa es revisarlo y otra acabarlo. Por esto, le estamos pidiendo muy respetuosamente al gobierno que lo reconsidere" (Luis Fernando Alarcón, Dinero, 2006)[27]".

Por su parte, la Asobancaria expresaba:

"Finalmente, sería totalmente inconveniente eliminar los estímulos al ahorro y a la construcción, que se han establecido a través de las exenciones de las cuentas AFC, AFP y de los pagos de intereses a los créditos de vivienda. Es indiscutible que desde que se pusieron en funcionamiento estos esquemas de fomento, el ahorro de los colombianos y el sector de la construcción han mostrado un gran dinamismo, produciendo efectos muy importantes sobre la inversión, la generación de empleo y el crecimiento de la economía[28]".

En cuanto a la Reforma de 2012, a pesar de que se imponían límites a los beneficios de los aportes a los fondos de pensiones voluntarios, el gremio de las administradoras de fondos mostró su apoyo a la reforma. Su preocupación se centró en un aspecto específico que era el tiempo de permanencia de los recursos para no perder el beneficio que se había establecido en un principio en 20 años, aunque luego sería menos estricto, quedando al final en 10 años:

"(La reforma) Es importante porque genera empleo. Buena parte de los problemas del mercado laboral se asocian a los costos laborales, y por primera vez en mucho tiempo cambiará eso, con los alivios en costos no salariales" (...)."Al comienzo la reforma golpeaba duro el ahorro voluntario, clave para el régimen pensional, y la construcción en vivienda (al aumentar el tiempo mínimo exento de renta de 5 a 20 años de las cuentas de Ahorro y Fomento

---

[27] http://www.dinero.com/edicion-impresa/finanzas/recuadro/el-fin-beneficios/34819

[28] Asobancaria (2006), "La propuesta de reforma tributaria: Un cambio estructural en favor de la competitividad empresarial", Semana Económica, 563, julio.

a la Construcción, AFC y las pensiones voluntarias), pero el Gobierno ha ido cediendo y hay que reconocer su receptividad, también la del Congreso" (El Colombiano, 2012)[29].

En su análisis preliminar de la reforma, la Asobancaria compartía el propósito de los cambios al impuesto de renta para las personas naturales, aunque llamaba la atención sobre el hecho que si los beneficios se reducían demasiado podrían afectar el crecimiento y el empleo:

"En la búsqueda de una mayor progresividad en el impuesto de renta para las personas naturales, que contribuya a reducir en el mediano plazo la desigualdad, en su estado actual el texto para debate de la Reforma Tributaria propone aumentar la carga para el decil más rico de la población. Para lograrlo limita la utilización de los beneficios vigentes y endurece la tributación sobre las rentas de capital. El fin es encomiable. Sin embargo, no sobra advertir que si el incremento de la carga es exagerado, podría tener efectos indeseables sobre la actividad económica o la tasa de cambio, en el corto plazo; y sobre la capacidad de crecimiento de la economía, en el largo plazo" (Asobancaria, 2012).

En resumen, reducir los beneficios en el impuesto de renta pero sin eliminarlos mantiene el incentivo de los contribuyentes para hacer uso de ellos y por lo tanto genera menor oposición de los sectores afectados por tal eliminación. Ciertamente, no eliminar beneficios a los que en general sólo acceden los segmentos de la población de ingresos más elevados resta impacto progresivo a la medida, sin embargo propuestas en este sentido en esfuerzos de reforma pasados habían sido derrotados por la resistencia a la reforma[30]. Este es un aspecto en donde claramente el Gobierno tuvo que balancear criterios de progresividad y equidad con viabilidad política.

- En la discusión en el Congreso se limitó el alcance del IMAN reduciendo el impacto redistributivo.

---

[29] El Colombiano (2012), "Aún con la tributaria, falta más equilibrio en rentas", entrevista a Santiago Montenegro, diciembre 17.

[30] En el Congreso las grandes críticas a los cambios en el impuesto de renta fue el Polo Democrático en cabeza del Senador Robledo, quien en diversas oportunidades señalaba varios aspectos como regresivos.

Durante la discusión en el Congreso hubo cambios a la clasificación de personas naturales que proponía el proyecto de ley, dejando por fuera del sistema del IMAN tanto a trabajadores por cuenta propia como a los rentistas de capital, restando impacto progresivo a la reforma. Es decir, el IMAN recaerá fundamentalmente sobre los asalariados, quienes en el impuesto de personas son quienes siempre han soportado la carga del tributo.

- Se excluyó el impuesto a las pensiones elevadas limitando el alcance redistributivo.

En su propuesta inicial, con el objetivo inicial de equidad y progresividad, se establecía un impuesto de 5% sobre las pensiones mayores a $10 millones.[31] En su momento se comentó que la propuesta era de entrada tímida (Fedesarrollo, 2012). Varios argumentos sustentan esta afirmación: i) las pensiones elevadas son en la práctica subsidiadas por el Estado y benefician a personas de ingresos altos, ii) pensionados que reciben montos de esa magnitud (en buena proporción subsidiados), terminarían pagando una tarifa de impuestos menor a la que pagaría cualquier otra persona con ese nivel de ingresos, iii) el límite a partir del cual debe pagarse impuestos sobre la pensión es más alto que el establecido para un asalariado.

La propuesta fue derrotada en la discusión de primer debate en el Congreso. La gran resistencia a esta propuesta provino del mismo Congreso. Este sector junto con los magistrados de la rama judicial son los segmentos de la población que más se han beneficiado de pensiones elevadas.[32] En el

[31] Inicialmente se propuso reducir el rango exento del pago mensual de las pensiones de 1000 UVT a 500 UVT. Así mismo, se establecía una tarifa única de 5% sobre el monto del pago mensual que superara el rango exento. Por ejemplo, una persona que durante toda su vida laboral efectuó aportes pensionales sobre la base máxima de cotización (25 salarios mínimos), pero que al momento de la obtención de la pensión recibe una mesada pensional mensual que supera dicha base de cotización, es sujeta a tributación del 5% sobre el monto de mesada pensional que supera los 25 salarios mínimos mensuales, y sobre la que nunca efectuó ningún aporte. Es decir, se proponía un impuesto del 5% sobre el monto de la mesada pensional que es subsidiada directamente por el Sistema General de Pensiones, y se mantiene la exención del impuesto de renta sobre el monto que corresponde al máximo aporte hipotético posible efectuado por el trabajador (Ministerio de Hacienda 2012).

[32] De acuerdo con la Superfinanciera, del total de pensionados del RPM, solo 989 personas están recibiendo más de 16 salarios mínimos, es decir, 9 millones de pesos. Ellos representan el 0,09

primer debate esta propuesta no prosperó bajo la justificación por parte del Congreso de que el tema de las pensiones elevadas era un tema que ya estaba siendo estudiado por la Corte Constitucional y que era prudente conocer el fallo antes de producir cualquier medida[33].

Por último, tampoco prosperó la idea de aumentar la permanencia del ahorro en planes voluntarios de pensiones de 5 a 20 años, fijándose al final este período en 10 años.

- No se incluyó el impuesto a los dividendos, una medida bastante criticada

Muchos países de América Latina se han movido en la dirección de modernizar el tratamiento tributario de los dividendos como Chile y Perú, gravando los dividendos en cabeza de la persona natural. Con el fin de evitar la llamada *doble tributación,* en los años 80 este impuesto fue eliminado en Colombia. Bajo el argumento de la progresividad y equidad, los análisis técnicos han mostrado la necesidad de reconsiderar esta decisión y de buscar gravar los dividendos trasladados a los socios en el impuesto a la renta personal (Fedesarrollo, 2012, Perry, 2010).

Aunque en la propuesta preliminar del Ministro Echeverry se incluía un impuesto a los dividendos trasladados al socio del 4%, la propuesta inicial del Ministro Cárdenas no la consideró. Sin embargo, durante el debate en el Congreso, sobre el tema del "cierre social" de la reforma (referida a obtener y destinar unos recursos adicionales a la inversión social a través de la reforma)[34], se discutieron cuatro alternativas, a saber: i) gravar los dividendos

por ciento de esa población. De esos 989 colombianos, 835, el 84,4 por ciento, son ex congresistas y ex empleados del Congreso, que adquieren su pensión de acuerdo con la Ley Cuarta de 1992, la cual tiene una demanda y está siendo estudiada por la Corte Constitucional (El Colombiano, 3 de diciembre de 2012).

[33] Está en discusión en la Corte Constitucional una demanda que pretende eliminar el régimen especial que cubre a las pensiones elevadas. Este fallo por parte de la Corte Constitucional aún no se conoce y por varios motivos la Corte ha venido aplazando la decisión.

[34] Algunos cambios durante la discusión en el Congreso afectaron la neutralidad de la reforma, con un efecto negativo en el recaudo. Ello llevó a la necesidad de introducir cambios que compensaran dicho efecto. A ello se le llamó "cierre social" porque además se definió destino para los recursos del punto adicional temporal en la tarifa del CREE, como se comentó atrás.

trasladados a los socios, ii) imponer un impuesto adicional al sector minero-energético (o no permitirles deducir el pago de regalías como un costo), iii) reducir en un punto porcentual la contribución de los empresarios a las cajas de compensación, iv) subir en un punto adicional la tarifa del CREE.

El Presidente afirmó en su momento que si el impuesto a los dividendos era necesario para lograr el *cierre social* de la reforma, el Gobierno apoyaría la propuesta. Sin embargo, luego de explorar en una reunión conjunta con el Ministro las diferentes alternativas, llegaron a la conclusión de que la mejor alternativa, desde el punto de vista de los análisis del Ministerio y con el fin de lograr el consenso político de la reforma, era subir *temporalmente* (no de manera permanente como lo proponía el Congreso) y orientado a universidades públicas, salud y sector agropecuario (no solamente a las universidades públicas como proponía el Congreso) en un punto la tarifa del CREE. Frente a las otras alternativas el Ministerio expresó que el impuesto a los dividendos constituía un retroceso frente a la eliminación de la doble tributación en los años 80, el impuesto adicional al sector minero-energético podría afectar su consolidación y la reducción de la contribución a las cajas, además de impactar la inversión social que hacen estas entidades, era una alternativa a la que el Gobierno le veía poca viabilidad pues no lograría consenso en el Congreso[35].

Los gremios más importantes del país mostraron, a través de una carta del Consejo Gremial al Gobierno, su desacuerdo y preocupación frente a la idea de gravar los dividendos y también a gravar más al sector minero-energético[36].

b) La reducción de las tarifas de IVA no generó gran controversia

La reducción en el número de tarifas de IVA constituye un paso en la dirección correcta pues como se señaló la estructura tarifaria compleja dificulta la administración del impuesto y facilita la evasión, impactando la productividad del impuesto. Sobre el establecimiento de un nuevo impuesto

---

35 Entrevista del Ministro de Hacienda a la W Radio, diciembre 19 de 2012.

36 El Tiempo, "Siguen reparos a reforma tributaria", diciembre 16 de 2012. Portafolio, "Andi insiste en no gravar dividendos en la reforma tributaria", diciembre 18 de 2012.

al consumo hay opiniones opuestas. Mientras algunos expertos consideran que hay una pérdida en materia de simplicidad al crear un nuevo impuesto al consumo, además sin ganancias netas en términos de recaudo[37], otros análisis sugieren que la creación del impuesto al consumo resulta importante en el esfuerzo de unificar las tarifas de IVA, teniendo efectos positivos sobre administración y control.

La reducción de la tarifa para los insumos del sector agropecuario, además de tener un efecto sobre los precios de los bienes finales, produce mejoras en la administración del impuesto, particularmente en lo que tiene que ver con las devoluciones sobre insumos pagados[38]. En este sentido, reducir la tarifa tiene un impacto negativo en la recaudación, pero también limita las devoluciones y ello tiene un efecto compensatorio. Un efecto similar se puede argumentar en el caso del impuesto al consumo para restaurantes y cafeterías, en la medida en que este impuesto no da lugar a devoluciones.

Fue relativamente baja la resistencia sobre las propuestas al IVA y al impuesto al consumo, aunque fueron numerosas las solicitudes en el Congreso para obtener tratamientos más benéficos para numerosos bienes y servicios.[39] En general, en el esfuerzo de unificación de tarifas en las 3 tasas propuestas por la reforma, en la mayoría de los casos la tarifa queda inalterada o se reduce, disminuyendo la resistencia. Sólo en 5 casos se aumentaría la tarifa (asfalto, hoteles, servicios de vigilancia aunque sobre una base menor, medicina prepagada y endulzantes). Únicamente para la medicina prepagada, que fue motivo de amplia discusión en el Congreso, pues la propuesta inicial consistía en aumentar la tarifa del 10% al 16%, el Gobierno terminó cediendo y al final la tarifa quedó en 5%.

---

37 Anif (2012).

38 Las devoluciones tienen un monto importante y esto afecta las proyecciones fiscales del gobierno. Pero adicionalmente, además de atrapar durante algún tiempo la caja de las empresas, estas compensaciones han generado fraude contra la administración pues se han identificado serios problemas de presentación de devoluciones ficticias (Ministerio de Hacienda, 2012).

39 Para el segundo debate de la Reforma se radicaron 308 proposiciones y de acuerdo con el Ministro de Hacienda, la gran mayoría de ellas se referían a lograr una menor tarifa de IVA para ciertos bienes y servicios o para considerarlos como exentos (El Pais, "Reforma Tributaria entra a la recta final con 308 proposiciones, diciembre 17 de 2012).

ii. Ganadores y perdedores

Frente a la propuesta inicial de reforma estructural elaborada por el Gobierno y que no fue presentada al Congreso, el proyecto de ley que se discutió y aprobó mostraba un alcance más limitado, a pesar de que también incluía un aspecto nuevo importante que era el de la reducción de los parafiscales.

Una visión de conjunto del análisis presentado en la sección anterior permite entrever una estrategia del Gobierno para lograr su viabilidad en la discusión política de la reforma.

Por una parte, el Gobierno limitó el alcance de la reforma seleccionando tres temas de envergadura: reducción de los parafiscales a cargo del empleador, la introducción del sistema del IMAN en el impuesto de renta a las personas y reducción en el número de tarifas de IVA. El gobierno la presentó desde el inicio como una reforma que no era estructural, sino como una primera etapa en la que se querían abordar tres temas importantes.

El segundo elemento de esta estrategia fue evitar una fuerte oposición a la reforma que la pusiera en riesgo durante su debate en el Congreso, como había sucedido en los esfuerzos de reforma estructurales anteriores. Dentro de este segundo elemento se identifican dos aspectos importantes:

En primer lugar, el Gobierno buscó generar apoyo a la reforma por parte del sector empresarial. Diferentes instrumentos permitieron ese apoyo: i) como se mostró, en conjunto los cambios introducidos a parafiscales-impuesto de renta corporativo-CREE fueron percibidos como favorables por el sector empresarial, especialmente a las empresas más intensivas en empleo, generando su apoyo a la reforma, ii) el límite a los beneficios en el impuesto de renta a las personas, sin eliminarlos, le restó fuerza a la oposición que en el pasado habían ejercido ciertos sectores económicos al verse afectados por la eliminación de dichos beneficios y iii) la no inclusión del impuesto a los dividendos y el tratamiento a los rentistas de capital en el impuesto de renta personal también resultaba favorable a este sector.

En segundo lugar, redujo la oposición que se podía encontrar en el trámite de la reforma. Ya se mencionó la no inclusión del impuesto a los dividendos, pero también la no inclusión de las cajas de compensación en la reducción de parafiscales a cargo del empleador y el abandono de la idea de gravar las pensiones elevadas, lo cual podía desatar una fuerte oposición en

el Congreso, fueron aspectos que contribuyeron a reducir una oposición y a aumentar la probabilidad de consenso en el Congreso.

El perdedor en la reforma fue la clase media, ya sea porque un número importante de personas entró al sistema IMAN y tendrá que pagar impuestos y otro grupo de personas que ya estaban tributando ahora tendrá que pagar más.

El análisis de economía política indica que si el grupo de perdedores están representados por un gremio-asociación o un partido, tienen poder de cabildeo e inclusive pueden bloquear medidas que los afecten. Pasa lo contrario si no están representados. Adicionalmente, otros análisis como el de Rius (2012) sugieren que las personas no logran entender a cabalidad cómo los va a afectar una reforma tributaria, por tratarse de un tema que es complejo. En este sentido, para este grupo de personas les es más complicado hacer una oposición a las medidas tributarias.

La reforma de 2012 no encontró la resistencia de la clase media. Las consideraciones comentadas anteriormente parecen haber tenido influencia en este comportamiento. Por una parte, la clase media no es un grupo representado. Aunque el jefe del partido de la oposición llamó varias veces la atención sobre el efecto que el IMAN tendría sobre la clase media, sus argumentos no tuvieron eco. Puede ser entonces que se venían cambios relativamente complejos y las personas no podían hacer un análisis preciso de cómo los podría afectar la reforma.

iii. Aspectos de presentación

Los objetivos de la reforma

De acuerdo con la exposición de motivos, la reforma tenía como principal objetivo la generación de empleo y la reducción de la desigualdad. Para ello, la propuesta buscaba mejorar la distribución de la carga tributaria, favoreciendo a los colombianos de menores ingresos, y facilitar la inclusión de la población más vulnerable a la economía formal. También buscaba mejorar

la competitividad de las empresas, especialmente aquellas que utilizan intensivamente la mano de obra, para que continúen creando empleo.[40]

En su objetivo, la propuesta intentó diferenciarse de los propósitos perseguidos por las reformas tributarias anteriores. En particular, no se trataba de una reforma para aumentar el recaudo debido a una necesidad urgente de impuestos, motivación que había guiado la mayoría de reformas tributarias pasadas. Frente a los esfuerzos de reformas estructurales, como la de 2006 o el intento del ministro Echeverry, también se identifican algunas diferencias. En éstas, el principal objetivo consistía en corregir las debilidades de la estructura tributaria en lo relacionado con la eficiencia y la equidad. Si bien, algunos de los cambios propuestos también iban en esta dirección, el Ministro Cárdenas involucró como principal propósito la generación de empleo y la reducción de la informalidad y de la desigualdad. A ello contribuiría principalmente la reducción de los impuestos a la nómina y también una mayor progresividad del esquema tributario.

Adicionalmente, mientras la reforma de 2006 y el primer intento de reforma estructural del actual gobierno planteaban una reforma amplia con muchos elementos estructurales (inclinándose hacia el objetivo de una mega-reforma o reforma en un solo paso), esta última propuesta corregía algunos temas estructurales importantes, pero no todos. En opinión del Ministro, en el tema tributario había que ir por pasos, de una manera más pragmática, a pesar de que tres elementos que contenía eran aspectos estructurales importantes.

Desde el punto de vista de presentación, el viraje que se le da a los objetivos de la reforma resulta importante. En primer lugar, porque aprovecha el consenso existente entre gobierno, analistas, actores políticos y sector privado acerca de que los principales problemas de la economía son los elevados niveles de desempleo, informalidad y desigualdad. En segundo lugar, establecer como elemento esencial de la reforma la reducción de los impuestos a la nómina y financiarlos a través del presupuesto, por el efecto positivo que ello podría tener sobre la generación de empleo formal, generaría también una percepción importante por parte del sector privado que se vería beneficiado de tal medida. Esfuerzos de reformas anteriores, que

[40] Ministerio de Hacienda (2012).

presentaban como objetivo la necesidad de imprimir simplicidad, eficiencia y progresividad al estatuto tributario hacía pensar desde el inicio en que ello pasaría por la eliminación de beneficios particulares lo cual generaba de entrada una fuerte oposición de los sectores afectados.

La neutralidad de la reforma en materia de ingresos

El buen comportamiento de la economía y los buenos resultados fiscales permitieron argumentar al Gobierno que, por lo menos en el corto plazo, no había una necesidad urgente de ingresos y que éste no era el objetivo principal de la reforma. De esta manera, la reforma tributaria que se presentaba estaba desligada de un objetivo de recaudo tributario. Desde el punto de vista de la presentación y discusión de la iniciativa en el Congreso esto era importante pues permitía centrar la discusión en los aspectos de estructura tributaria que el Gobierno planeaba discutir.

Así mismo esta coyuntura de buen comportamiento de los ingresos que le permitía presentarla como una reforma que no tenía espíritu fiscalista, fortalecía la posición negociadora del Gobierno en el Congreso. Como se mostró atrás, en muchas reformas tributarias anteriores, la necesidad de ingresos llevaba a que en muchos casos las tasas impositivas se aumentaran pero a cambio de extender beneficios particulares. En algunos casos también, frente a la necesidad urgente de ingresos, el Congreso favoreció la prolongación o ampliación de impuestos distorsionantes como el GMF o el impuesto al patrimonio, en lugar de pensar en ampliar la base del IVA o del impuesto de renta.

Por último, presentar una reforma neutral desde el punto de vista de los ingresos tributarios permitía honrar, en el agregado, la propuesta de campaña del Presidente Santos de que no se aumentarían los impuestos durante su gobierno.

Sin embargo, y esto es muy importante, señalar que si bien en el corto plazo no se percibe una necesidad urgente de ingresos, varios analistas han llamado la atención sobre las necesidades de mayores recursos en el mediano plazo de alrededor 1.5% y 2% del PIB. Juegan en ello un papel importante la eliminación del GMF, la terminación del actual impuesto al patrimonio en 2014 y los requerimientos de la regla fiscal (Fedesarrollo, 2012

y Anif, 2012). Por otro lado, se perciben presiones de gastos asociadas con el sistema de salud y con la reparación de las víctimas del conflicto. De esta manera, si bien se entiende que desde el punto de vista de la estrategia del Gobierno, la presentación de una reforma neutral fuera importante para sacar adelante los tres elementos importantes de la reforma, es claro que el tema de ingresos tendrá que abordarse en un futuro próximo para poder dar un cierre a las proyecciones fiscales de mediano plazo.

7. REFLEXIONES FINALES Y LECCIONES DE ECONOMÍA POLÍTICA

Colombia tiene un sistema tributario complejo que carece de eficiencia y equidad. Ello ha resultado principalmente de la combinación de la necesidad de ingresos en el período 1990-2005 y de restricciones políticas en un nuevo entorno político e institucional a raíz de la Constitución de 1991. Desde la segunda mitad de la década pasada se ha insistido en la necesidad de una reforma tributaria estructural.

Los primeros esfuerzos en la dirección de producir una reforma estructural integral no fueron exitosos. Éste fue el caso de la reforma tributaria de 2006 y del primer intento de reforma del Gobierno Santos a comienzos de 2012 que no se presentó al Congreso. En este último caso, una gran resistencia se desató a raíz de la filtración de un borrador por un medio de comunicación, dificultando significativamente la socialización organizada de la reforma por parte del Gobierno. Ambas reformas, bien orientadas desde el punto de vista económico, no tuvieron éxito y enfrentaron importantes obstáculos políticos. Una hipótesis que se plantea en este documento es que al pretender introducir numerosos cambios estructurales e importantes simultáneamente, con el fin de lograr significativas ganancias en materia de eficiencia y equidad, las iniciativas contaban con múltiples perdedores, que aunque buscaban proteger sus intereses independientemente, terminaron formando un gran bloque de resistencia y oposición a las reformas.

La reforma de 2012 involucró un enfoque gradual y pragmático. El Gobierno lo presentó no como una mega reforma estructural sino como ajuste tributario, que sin embargo incluía elementos estructurales importantes que hasta ahora no habían podido tener éxitos en el Congreso por la resis-

tencia política que generaban. Este es el caso del cambio en la fuente de financiación de los parafiscales y la introducción de un sistema de impuesto mínimo alternativo en el impuesto de renta personal (IMAN).

En esta estrategia se identifican tres elementos que permitieron reducir la resistencia política a la reforma: su alcance limitado, la selección de un grupo de apoyo a la reforma (el sector empresarial) y la disminución de las discusiones individuales, beneficio por beneficio (al reducir los beneficios en el impuesto de renta personal pero sin eliminarlos). Sin embargo, el alcance limitado (frente a esfuerzos anteriores de reformas más amplias) y los cambios que surgieron en la discusión en el Congreso disminuyeron el impacto progresivo de la reforma.

Adicionalmente aunque también contribuyeron a limitar la oposición a la reforma, algunos elementos necesarios e importantes quedaron fuera. Tal vez la mayor crítica es no haber establecido un impuesto a los dividendos trasladados a los socios, aspecto en el que varios países de América Latina han avanzado exitosamente. Otros de los elementos importantes que la reforma dejó fuera fue no haber incluido a las cajas de compensación en las modificaciones de parafiscales y el establecimiento de un impuesto a las pensiones altas que benefician a un reducido número de colombianos.

La estrategia gradual adelantada en la reforma de 2012 permitió incluir cambios específicos importantes al sistema tributario, al reducir la oposición política que esfuerzos de reformas más amplias han enfrentado en el pasado. Sin embargo, todavía hay mejoras por hacer y la posibilidad de continuar en el proceso de reforma dependerá de los resultados que arrojen las modificaciones introducidas en 2012, aspecto que resultaría fundamental para lograr apoyo político a esfuerzos posteriores.

ANEXO

CARACTERÍSTICAS DE LOS PRINCIPALES TRIBUTOS EN COLOMBIA

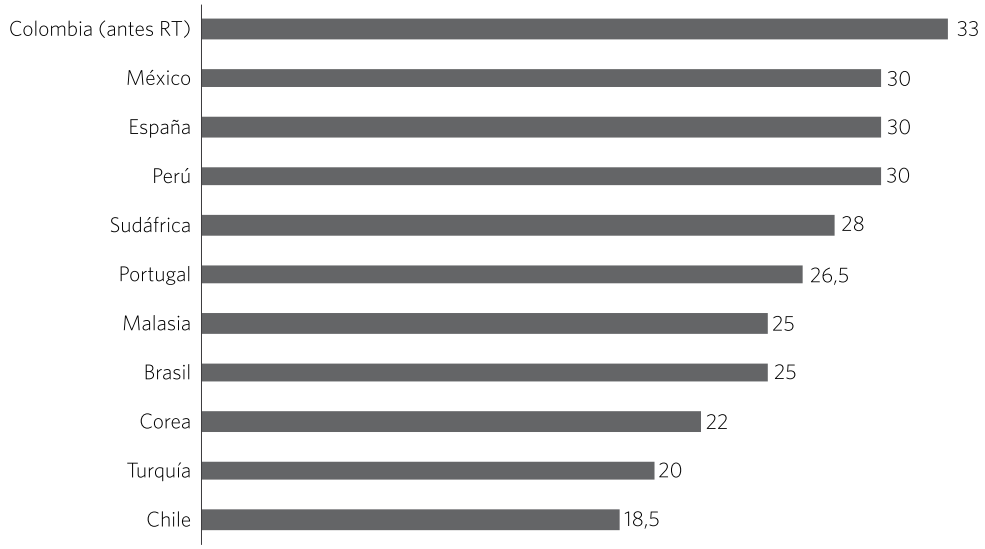
En este anexo se detallan las principales características del sistema tributario colombiano.

Impuesto de renta – personas jurídicas (sociedades)

Colombia mantiene una tarifa de renta máxima más elevada frente a países de referencia. En la región esta tarifa era de 33% (hasta antes de la reforma), más elevada que en Chile (18.5%), Brasil (25%), Perú (30%) y México (30%). Adicionalmente, el impuesto de renta se recarga de manera importante en las empresas. Para 2010, cerca del 87% del impuesto provenía de las empresas y el 13% restante de las personas naturales (Steiner, 2012).

Gráfico 10

TARIFA IMPUESTO DE RENTA CORPORATIVO

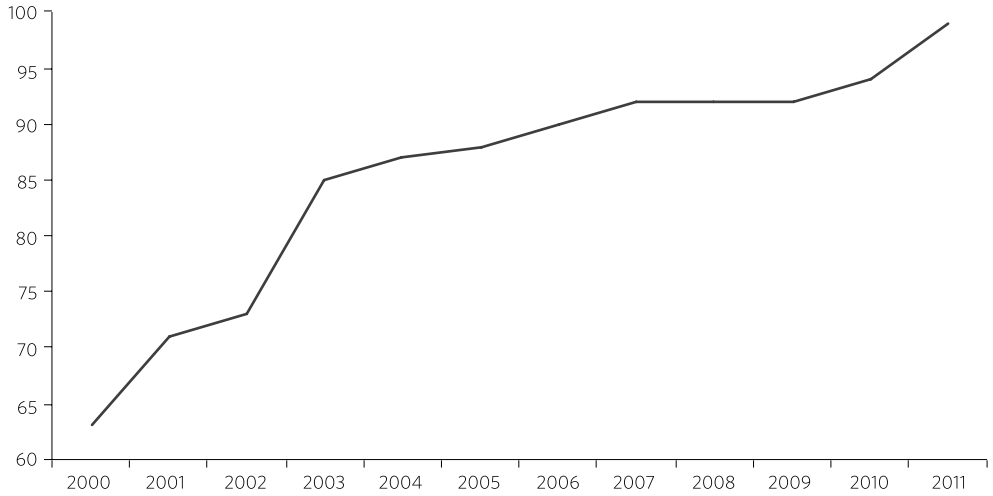


Fuente: tomado del Consejo Privado de Competitividad – Reporte de Competitividad 2013.

La productividad del impuesto de renta es baja debido a los múltiples beneficios existentes. De acuerdo con cálculos recientes del Banco Mundial (2012), el número de gastos tributarios aumentó de 63 en 2000 a 99 en 2011, con un costo fiscal creciente que se ubicó alrededor de 2.4% del PIB en 2010. Entre 2000 y 2010, el costo fiscal asociado a los gastos tributarios del impuesto de renta aumentó en 77% (Gráfico 11).

Gráfico 11

NÚMERO DE GASTOS TRIBUTARIOS EN EL IMPUESTO DE RENTA



Fuente: Banco Mundial (2012).

Adicionalmente, los beneficios otorgados sobre el impuesto de renta corporativa se refleja en inequidad horizontal, en la medida en que la incidencia resulta diferente entre empresas y entre sectores. Es decir, firmas similares tienen cargas tributarias diferentes (Perry, 2010). El caso más ilustrativo es el del beneficio otorgado a empresas situadas en zonas francas. Bajo determinadas condiciones de inversión, una firma pasa de pagar una tarifa no de 33% (antes de la reforma) o de 25% (más 8% de CREE después de esta) a una tarifa de 15%.

Impuesto de renta para personas naturales

Para una muestra de países de la OECD, el impuesto de renta personal representa en promedio un poco más de una cuarta parte de los ingresos tributarios totales y más o menos 10% del PIB. En América Latina estas participaciones han sido estables y bajas (máximo 10% y 2%, respectivamente). En Colombia, el impuesto de renta personal aporta cerca del 3.3% de los ingresos tributarios totales y representa 0.45% del PIB (Cuadro 3).

Cuadro 3
IMPUESTO DE RENTA COMO % DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS Y DEL PIB

	% Ingresos tributaries	*% PIB*
Perú	9,80	1,49
Chile	8,50	1,37
Uruguay	7,90	1,98
República Dominicana	7,00	0,92
Argentina	5,40	1,70
Colombia	3,30	0,45
Brasil	2,00	0,47
Bolivia	1,00	0,24
Panamá	0,90	0,16
OECD*	27,00	8,00

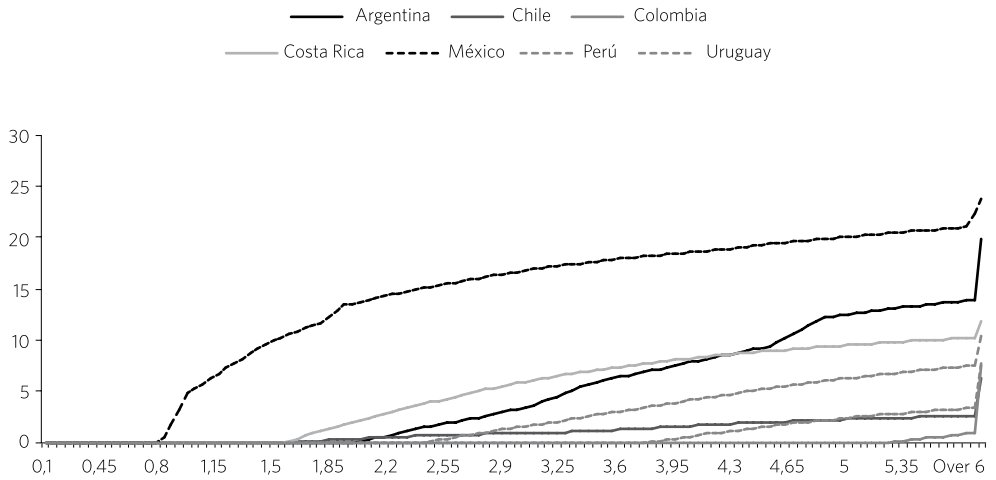
Porcentaje de los ingresos tributarios para 2008.
Fuente: Avila y Cruz (2012).

El impuesto de renta personal también tiene múltiples deducciones y descuentos que afectan su productividad y progresividad. Por ejemplo, las personas pueden excluir del 25% de los ingresos laborales y de los aportes a fondos voluntarios de pensiones y a cuentas AFC de la base gravable así como los intereses sobre créditos de vivienda, además de que las pensiones (ahorro, rendimientos y pensión) no están gravadas con el impuesto de

renta. Adicionalmente, el umbral a partir del cual las personas comienzan a pagar este impuesto es elevado. Si bien en América Latina el impuesto de renta exhibe una tendencia progresiva pues las tasas van aumentando con el nivel de ingreso, la existencia de un amplio tramo exento lleva a que el umbral a partir del cual las personas comienzan a contribuir sea varias veces la mediana del ingreso laboral. El caso más extremo es Colombia en donde las personas comienzan a ser contribuyentes netos a partir de ingresos mayores a 5.5 veces la mediana del ingreso laboral promedio (Gráfico 12).

Gráfico 12

TARIFA DEL IMPUESTO DE RENTA PERSONAL PROMEDIO (RELATIVO A LA MEDIANA DEL INGRESO LABORAL PROMEDIO)



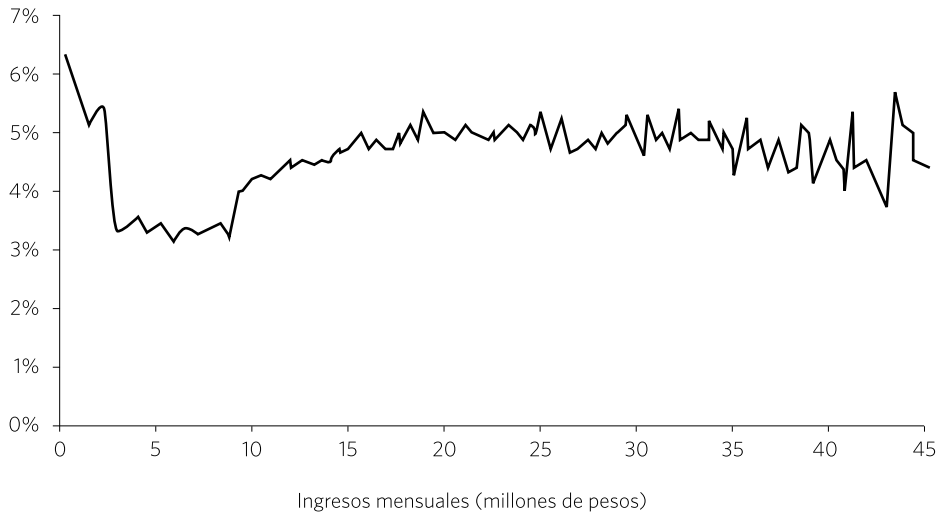
Fuente: OECD (2010).

De esta manera, la base del impuesto es bastante baja. De acuerdo con cálculos de la OECD (2010) sólo cerca del 5% de los hogares en Colombia pagan impuesto de renta. Además, quienes contribuyen al impuesto lo hacen a una tarifa efectiva bastante baja.

Un análisis más detallado del Ministerio de Hacienda (2012), muestra que el impuesto de renta presenta una deficiencia importante en la medida en que las personas de más bajos ingresos que no son declarantes del impuesto terminan pagando una tasa efectiva más elevada que segmentos de elevados ingresos, debido a las retenciones en la fuente y al hecho que no pueden acogerse a muchos de los beneficios que benefician a los segmentos más pudientes (Gráfico 13).

Gráfico 13

IMPUESTO A CARGO COMO PORCENTAJE DE LOS INGRESOS BRUTOS



Fuente: Ministerio de Hacienda (2012).

Ávila y Cruz (2011) calculan que el impuesto de renta de personas naturales es ligeramente progresivo considerado de manera integral, a pesar del carácter regresivo que tienen varios de los beneficios que se han ido estableciendo. Para el caso de los asalariados, el *Gini* antes de impuestos es de 46,9 y pasa a 46,1 luego de aplicar el impuesto de renta personal. Los beneficios tienen efectos que se contrarrestan. Si bien el tramo inicial exento y las tari-

fas marginales tienen en conjunto un importante efecto redistributivo sobre la renta que alcanza cerca de 3 puntos del *Gini,* los beneficios adicionales (ingresos no gravables, deducciones y renta exenta) tienen un efecto regresivo, elevando el *Gini* en cerca de dos puntos.

Impuesto al valor agregado, IVA

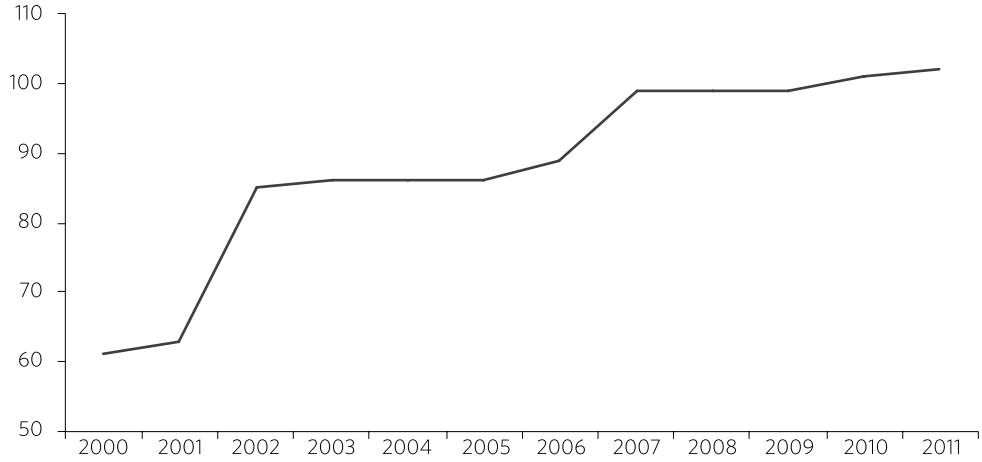
El IVA contribuye con cerca del 40% de los ingresos tributarios del orden nacional. Sin embargo, la productividad del IVA es baja por los múltiples beneficios que existen y también por las numerosas tarifas que había hasta antes de la reforma de 2012, aspecto que ha dificultado la administración del impuesto y facilita su evasión y elusión.

En materia de tarifas, aunque la tarifa general es de 16%, existen 5 tasas diferenciales además de la de 0% de los bienes excluidos. Adicionalmente un conjunto importante de bienes está exento del impuesto.

Los tratamientos especiales también han mostrado una tendencia creciente. El número de gastos tributarios ha aumentado de manera significativa en los últimos años de 63 en 2000 a 102 en 2011, representando un elevado costo fiscal cercano a 2.1% del PIB (Banco Mundial, 2012) (Gráfico 14). Adicionalmente como resultado de consideraciones políticas y constitucionales un número importante de productos de primera necesidad están exentos o excluidos del impuesto.

Gráfico 14

NÚMERO DE GASTOS TRIBUTARIOS EN IVA



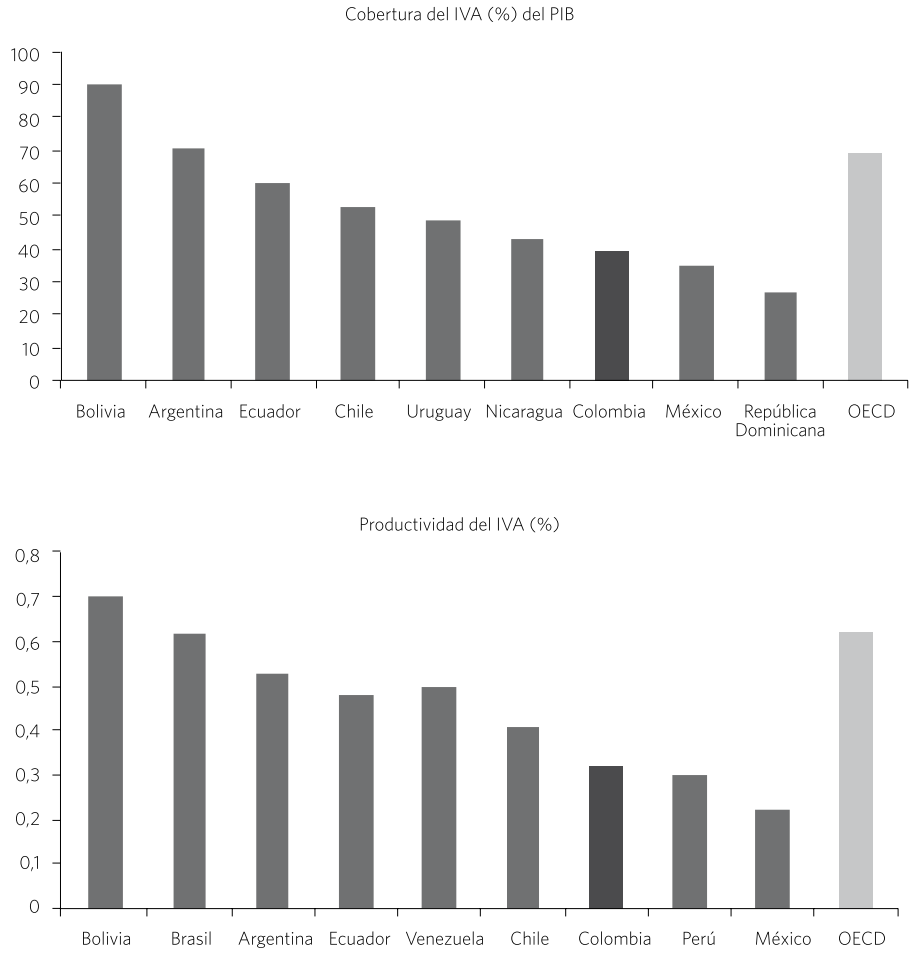
Fuente: Banco Mundial (2012).

Las numerosas exenciones y exclusiones se reflejan en una base reducida del impuesto. La cobertura del IVA, medida como la participación de los bienes y servicios gravados sobre el PIB se sitúa cerca de 39%, comparada con 90% en Bolivia, 70% en Argentina y 53% en Chile. En los países de la OECD, este indicador se sitúa cerca de 70% en promedio (Gráfico 15).

La reducida base y la alta evasión que está alrededor de 25% debilitan la productividad del impuesto. La productividad, medida como la razón entre el recaudo efectivo y el potencial, suponiendo una tarifa general de 16%, se acerca a 30%, que resulta baja en la región y frente a países de la OECD.

Gráfico 15

COBERTURA Y PRODUCTIVIDAD DEL IVA



Fuente: Ávila y Cruz (2011a).

Contrario a lo que sucede en la mayoría de países, en Colombia los bienes de capital están gravados con el IVA y sólo es posible recuperar parte de este costo a través del gasto de depreciación en el impuesto de renta. Así mismo, la

exclusión de algunos productos intermedios termina reflejándose en mayores precios de los bienes finales, debido a que se elimina la posibilidad de descontar el IVA pagado sobre los insumos para producir dicho bien intermedio. Estos aspectos afectan la eficiencia del impuesto (Ávila y Cruz, 2012).

Desde el punto de vista distributivo, la exención y exclusión de numerosos productos de la canasta básica, aunque es una restricción constitucional en aras de la protección del mínimo vital de la población de menores ingresos, resulta cuestionable. Por ejemplo, Ávila y Cruz (2012) calculan que mientras el 38% del valor de los bienes básicos consumidos por los segmentos de ingresos bajos están exentos o excluidos del impuesto, este porcentaje se sitúa en 51% para los segmentos de la población de mayores ingresos. De acuerdo con Moller (2012), el IVA deteriora el coeficiente *Gini* en 1.2 puntos.

Impuestos distorsionantes

El impuesto a las transacciones financieras

Para enfrentar parte de los costos de la crisis financiera de 1999, el Gobierno introdujo el gravamen a los movimientos financieros (GMF) como un impuesto temporal. Varias modificaciones ha tenido este impuesto desde su introducción. Primero, dejó de ser un impuesto de destinación específica orientándose desde 2001 a nutrir el presupuesto nacional. Segundo, su tarifa fue aumentando de 2 por mil a 4 por mil en la actualidad. Tercero, se volvió un impuesto permanente desde 2007. Cuarto, la reforma tributaria de 2010 previó su eliminación gradual desde 2014.

Colombia tiene una bajo nivel de profundización financiera y se argumenta que el GMF ha impedido progresos al respecto en la medida en que incentiva la desintermediación. De la revisión del impuesto en seis países de América Latina, un reporte del BID próximo a publicarse encuentra que a pesar de aparentes virtudes (se recolecta eficientemente, grava los negocios informales, produce mejoras en fiscalización y baja oposición política), el impuesto afecta la eficiencia económica. En particular, los contribuyentes encuentran mecanismos para evitarlo que generalmente producen desintermediación financiera que difícilmente se recupera. El impuesto también

puede tener un efecto distributivo negativo en la medida en que debido a un efecto "piramidación" (un mismo individuo puede pagar varias veces el impuesto si hace varias transferencias entre sus propias cuentas para poder realizar una transacción) puede aumentar los precios de algunos bienes, como en el caso de los productores e intermediarios de alimentos (Lora, 2013).

Aunque el impuesto se irá eliminando gradualmente desde 2014, al reducirse la tarifa en 1 punto porcentual por año, hasta el momento el Gobierno no ha hecho explícito cómo va a remplazarlo.

El impuesto al patrimonio

El impuesto al patrimonio se estableció en 2002 con el fin de fortalecer la política de seguridad democrática. Se creó con carácter temporal aunque ha venido prolongándose en el tiempo, cada cuatro años[41]. La reforma tributaria de 2010 buscó ampliar la base del impuesto, ampliándolo a cerca de 32.000 personas naturales nuevas. Sin embargo, la gran mayoría del impuesto recae sobre las empresas gravando la inversión y la acumulación de capital. De acuerdo con cifras de la Dian, más del 95% del valor de los reconocimientos del impuesto en 2011 correspondió a personas jurídicas. La última cuota del actual impuesto al patrimonio se recibirá en 2014.

Parafiscales

En Colombia el empleo formal está gravado significativamente. Los impuestos a la nómina han crecido en el tiempo. Como porcentaje de salario mensual pasaron de cerca de 10% a comienzos de los años 50 a 58.1% en 2011 (Santamaría et al., 2010)[42]. Para el empleador, el costo de los parafiscales ha aumentado de 6% a comienzos de los años 50 a 29.5% en 2011. Diferentes trabajos para el caso colombiano muestran que los impuestos a la nómina

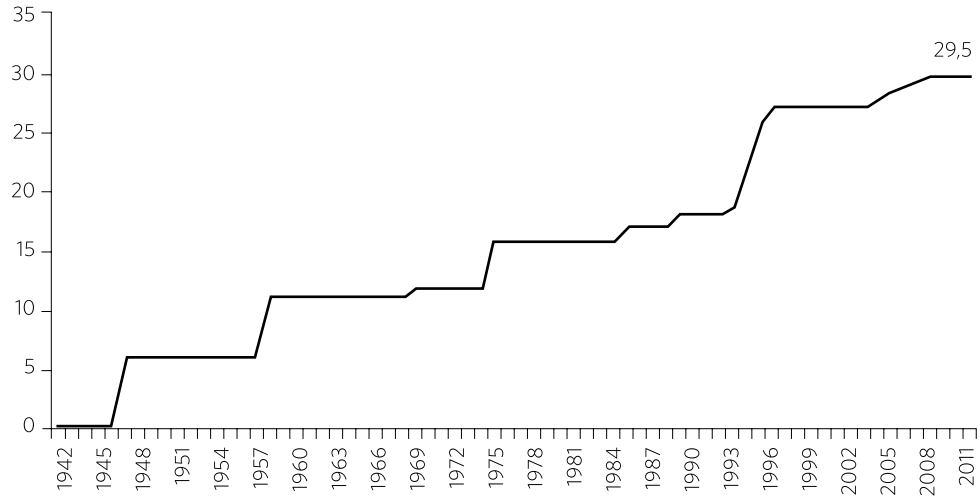
[41] Es un impuesto que se causa el primer año en que se establece pero se paga en cuotas anuales durante cuatro años.

[42] En 2012 los parafiscales se distribuían así: salud 12,5%; pensiones 16%; cesantías 8,1%; prima de vacaciones 4,2%; prima legal 8,3%; SENA 2%; ICBF 3% y aportes a las cajas de compensación familiar 4%.

tienen un efecto negativo sobre la demanda de empleo y actúan como una barrera de entrada de las empresas al sector formal (Rozo, 2008).

Gráfico 16

IMPUESTOS A LA NÓMINA CON CARGO AL EMPLEADOR (% DEL SALARIO)



De acuerdo con la revisión de los diferentes estudios para el caso colombiano, el Ministerio de Hacienda calcula que una reducción de 13.5% en los costos laborales aumentaría la generación de empleo en cerca de 11% (generando entre 400.000 y 1.000.000 de nuevos empleos) y permitiría una ampliación del sector formal de aproximadamente 10-15%[43].

[43] Si bien el resultado de la reducción de los parafiscales sobre el empleo es clara, los resultados no son tan contundentes cuando su financiación es remplazada por otro impuesto. Por ejemplo, Forero, Rojas y Steiner (2012) encuentran que la eliminación de los parafiscales y su remplazo por otro impuesto directo sobre las empresas reduciría la tasa de desempleo en 1.4pp. Hernández (2011), por el contrario, muestra que efectivamente la eliminación de los impuestos parafiscales produce una disminución de un punto porcentual en la tasa de desempleo. Sin embargo, cuando este impuesto es por otro, el impacto se reduce sensiblemente, pudiendo llegar a ser nulo.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Alt, J., Preston, I. y L. Sibieta (2006). "The Political Economy of Tax Policy", working paper prepared for the Report of a Commission on Reforming the Tax System for the 21st Century, Chaired by Sir James Mirrlees.

Anif (2012), Informe Semanal, 26 de octubre.

Asobancaria (2013). "Reforma tributaria: el impacto para las personas naturales", Semana Económica, 28 de enero.

Ávila, J. y A. Cruz (2012). "Elementos para la discusión de una reforma al IVA en Colombia", Dian – Cuadernos de Trabajo, 046.

Ávila, J. y A. Cruz (2011). "Análisis del Impuesto sobre la renta para Asalariados: Progresividad y beneficios tributarios", Dian – Cuadernos de Trabajo, 042.

Brys, B. (2011). "Making Fundamental Tax Reform Happen," OECD Taxation Working Papers 3, OECD Publishing

Cárdenas, M. y V. Mercer (2005). "El sistema tributario colombiano, impacto sobre la eficiencia y la competitividad", trabajo de investigación, Fedesarrollo.

Cárdenas, M., Junguito R. y M. Pachón. (2008). "Political Institutions, Policymaking Processes, and Policy Outcomes: The Case of Colombia". Documento de trabajo, Latin American Research Network. Washington, D.C.: Banco Interamericano de Desarrollo.

Cárdenas, M. y M. Pachón (2010). "Efectos de la Constitución de 1991 sobre la formulación de políticas públicas en Colombia" en Scartascini, C., Spiller, P. y Stein, R. y M. Tommasi, eds.: El juego político en América Latina: ¿Cómo se deciden las políticas públicas?, BID – Mayol Editores.

Castanheira, M., Nicodème, G., y P. Profeta (2012). "On the political Economics of tax reforms, survey and empirical assessment", Economics Working Paper from Condorcet Center for political Economy at CREM-CNRS, 08-ccr.

Cepeda, F. (2012). "La mesa de la Unidad Nacional, ¿una vocación permanente?, Ediciones ECOE.

Clavijo, Sergio (2001). "Fallos y fallas de la Corte Constitucional", Libros de Cambio, Editorial Alfa Omega Bogotá.

Clavijo, S. (2006). "Tributación, equidad y eficiencia en Colombia: Guía para salir de un sistema tributario amalgamado", Borrador de Economía No.325

De la Calle, H. (2008). "Reforma electoral en Colombia, en Zovatto, D. y Jesús Orozco coord., *Reforma política y electoral en América Latina 1978-2007*, UNAM-IDEA internacional.
Di John, J. (2006). "The Political Economy of Taxation and Tax Reform in Developing Countries", UNU-WIDER, Research Paper No. 2006/74.
Echeverry, J.C. (2012). "Reforma tributaria 2012. ELISSA: Equidad, Limpieza, Simplicidad, Seducción y Adaptación a estándares internacionales", Debates de Coyuntura Económica, 90.
Eslava, M. y M. Meléndez (2009). Politics, Policies and the Dynamics of Aggregate Productivity in Colombia, IDB Working Paper Series, 101.
Fedesarrollo (2012). "Nuevamente la reforma tributaria: un avance pragmático en la dirección correcta", Tendencia Económica, julio-septiembre.
Fedesarrollo, Tendencia Económica, varias ediciones.
Fedesarrollo (2011). Economía y Política, 66, January.
Forero, D. Rojas, N. y R. Steiner (2012), "Algunas limitantes al crecimiento", working paper, Fedesarrollo.
Hernández, G. (2011). "Impuestos parafiscales y mercado laboral: Un análisis de Equilibrio General Computable", Archivos de Macroeconomía – DNP, 378.
IMF (2011). "Colombia: IMF Country Report", 11/224.
Lledo, V., Schneider, A. y M. Moore (2004), "Governance, taxes, and tax reform in Latin America", IDS Working Paper, 221.
Lora, E. (2013). "Lo bueno, lo malo y lo feo del impuesto a las transacciones financieras", Dinero, marzo.
Ministerio de Hacienda (2012). Exposición de motivos del proyecto de reforma tributaria, octubre.
Moller, L. C., (2012). "Fiscal policy in Colombia: tapping its potential for a more equitable society," Policy Research Working Paper Series 6092, The World Bank.
OECD (2010). Tax Policy Reform and Economic Growth, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/9789264091085-en
Olivera, M. Pachón, M. y G. Perry (2010), The Political Economy of Fiscal Reform: The Case of Colombia, 1986-2006, IDB Working Paper Series, 181.
Perry, Guillermo (2010). "Hacia una Reforma Tributaria Estructural, Debates Presidenciales: Propuestas económicas de los candidatos, Fedesarrollo.
Profeta, P. (2008). "Political support and tax reforms: an italian example", Cesifo DICE – report, 1.

Rozo, S. (2008). "Costos laborales: una aproximación teórica a sus efectos", ensayos sobre política económica, vol. 26, núm. 57.

Santos de Souza, S. (2013). "The Political Economy of Tax Reform in Latin America: A Critical Review", Woodrow Wilson center update on the Americas, febrero.

Steiner, R. (2012). Consideraciones en torno a una reforma tributaria integral, Foco Económico, febrero 12. http://focoeconomico.org/2012/02/21/consideraciones-en-torno-a-una-reforma-tributaria-integral/#_ftn7

4.

GUATEMALA: CONSIDERACIONES SOBRE UN PACTO FISCAL INCONCLUSO Y ELEMENTOS PARA EL FUTURO

Erick Coyoy & Maynor Cabrera

1. INTRODUCCIÓN

Guatemala es uno de los pocos países de América Latina que discutió y suscribió un Pacto Fiscal. Esto no significa, sin embargo, que la posición fiscal del país pueda considerarse como privilegiada en América Latina. Por el contrario, Guatemala comparte con el resto de los países latinoamericanos muchos de los problemas, e incluso rezagos, en términos de los niveles y calidad del gasto público, así como la disponibilidad de recursos fiscales.

La suscripción del Pacto Fiscal en Guatemala en el año 2000 fue un evento histórico de concertación social, en un país sumamente dividido. Ese pacto, sin significar un cambio radical en materia de política fiscal, reúne consensos importantes que pueden contribuir a construir una relación distinta entre la ciudadanía y la política fiscal. Tomando en cuenta esta experiencia y los cambios que la política fiscal ha tenido en el pasado reciente, la idea central del estudio de caso acerca de Guatemala es tratar de identificar una estrategia de economía política realista, que permita avanzar hacia una reforma tributaria enmarcada en un nuevo acuerdo fiscal para propiciar un desarrollo más equitativo.

El documento cuenta con cinco secciones, además de la introducción. En la segunda se describe el arreglo fiscal existente en el país. Luego, en la tercera, se explican cuáles son los factores determinantes en la economía política de las reformas fiscales en Guatemala. Posteriormente, la cuarta sección expone cuál es el contexto social y político de Guatemala. La sec-

ción quinta expone el análisis de las opciones para abordar un nuevo pacto fiscal en Guatemala, para lo cual se hizo uso de entrevistas semi-estructuradas a expertos de la política fiscal en Guatemala, que incluye a ex Ministros de Hacienda, académicos y políticos que han estado involucrados en la discusión de reformas fiscales en el país. Finalmente, se presentan las conclusiones a las que se ha llegado luego del análisis realizado y las referencias bibliográficas utilizadas.

El estudio de caso de Guatemala pretende ilustrar las complejidades que puede involucrar la construcción de un pacto fiscal en un país con rezagos de todo tipo: fiscales, institucionales, de competitividad y con una democracia débil. Superar estos desafíos requiere retomar el debate en materia fiscal y buscar puntos de encuentro que permitan la construcción de un verdadero acuerdo fiscal. En este documento se presentan reflexiones que esperamos sean de utilidad para este proceso.

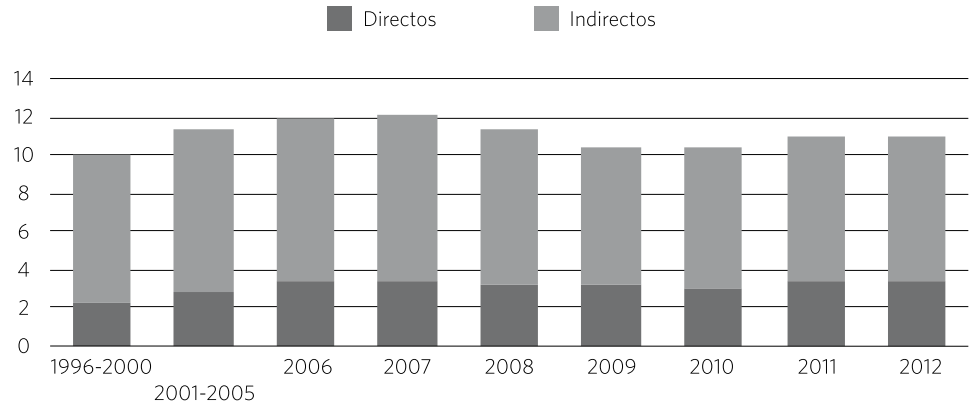
2. ARREGLO FISCAL EXISTENTE EN EL PAÍS

Una de las características que identifica al arreglo fiscal existente en Guatemala es el bajo nivel de los ingresos tributarios. De acuerdo con distintas compilaciones de estadísticas financieras sobre la presión tributaria, como OCDE/CEPAL/CIAT (2012) y Barreix, Bes y Roca (2011), el país figura con uno de los niveles más reducidos de recaudación tributaria de la región latinoamericana[1].

La situación de la baja carga tributaria es central en definir cuál es el monto de recursos disponibles para financiar el gasto público en Guatemala, dado que el sector público no cuenta con otros ingresos fiscales no tributarios, como podrían ser los provenientes de la explotación de los recursos naturales, ni tampoco las utilidades de empresas estatales.

[1] Ver Gráfico 3 América Latina: Carga Tributaria (2011).

Gráfico 1
EVOLUCIÓN DE LA CARGA TRIBUTARIA (1996-2012)



Fuente: elaboración propia basada en datos del Ministerio de Finanzas Públicas y Banco de Guatemala.

La tendencia de los ingresos tributarios no ha sido de crecimiento sostenido, a pesar de los esfuerzos que ha hecho el país en términos de reformas tributarias luego de la firma de los Acuerdos de Paz en el año 1996. Mientras que en el lapso comprendido del año 1995 al 2002 la presión tributaria aumentó del 8.8 al 11.9% del PIB, luego muestra un comportamiento oscilante: baja como proporción del producto al 11.2% en 2005, aumenta al 12.1% en 2007, vuelve a descender al 10.3% en 2009 —como consecuencia de la crisis económica mundial de ese año— y se recupera al 11% en 2011.

Estas variaciones se explican porque la permanencia de los impuestos en Guatemala es altamente vulnerable ante impugnaciones planteadas por distintos sectores ante la Corte de Constitucionalidad (CC)[2], la cual opera bajo un marco constitucional sumamente restrictivo en la interpretación del poder tributario del Estado. Por ello, gran parte de las reformas fiscales han sufrido el efecto de eliminación de normas importantes impugnadas y dejadas sin efecto, lo que ha influido en que la evolución de la recaudación tributaria haya sido inestable.

[2] Véase más adelante una explicación sobre la Corte de Constitucionalidad en la sección 3.e.

La inestabilidad de la recaudación tributaria también puede explicarse por su alta dependencia de las importaciones. Estas últimas, al ser sumamente volátiles y altamente correlacionadas con el ciclo económico, trasladan dicha tendencia hacia la recaudación tributaria. Según estimaciones realizadas por el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI, 2012), alrededor del 40% de la recaudación tributaria depende de los gravámenes a las importaciones[3] y por lo tanto, tiende a mostrar similar comportamiento.

A pesar de la inestabilidad y el bajo nivel de la carga tributaria, han existido algunos progresos en la recaudación fiscal durante los últimos veinte años. Durante la década de los años noventa, se observó un crecimiento importante de los impuestos indirectos de la mano de la recaudación creciente del Impuesto al Valor Agregado (IVA) (véase el Cuadro 1). No obstante, los impuestos al comercio exterior o aranceles se han venido reduciendo debido a procesos de apertura comercial y tratados de libre comercio. A su vez, los impuestos selectivos al consumo también han reducido su participación, lo cual se debe a que gravan las unidades consumidas a tasas fijas expresadas en términos nominales, con lo cual su efecto recaudatorio se ha erosionado a lo largo del tiempo debido al efecto inflacionario.

Cuadro 1

EVOLUCIÓN DE LA CARGA TRIBUTARIA POR IMPUESTO (1991-2012)

	1991-1995	*1996-2000*	*2001-2005*	*2006-2010*	*2011-2012*
Directos	**1,7**	**2,4**	**3,0**	**3,2**	**3,5**
ISR empresas y personas	1,6	1,5	1,9	2,4	2,8
ISR auxiliar	0,0	0,9	1,2	0,8	0,7
Patrimonio	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0
Indirectos	**6,8**	**7,9**	**8,6**	**8,0**	**7,5**
Iva	2,9	4,4	5,4	5,3	5,3
Aranceles	2,0	1,4	1,4	0,9	0,7
Selectivos	1,3	1,6	1,4	1,3	1,0
Otros indirectos	0,5	0,4	0,5	0,5	0,5

Fuente: elaboración propia basada en datos del Ministerio de Finanzas Públicas y Banco de Guatemala

[3] De acuerdo con el estudio citado, esta situación es similar a la de otros países centroamericanos.

Los impuestos directos han mostrado un mejor desempeño a partir del año 2004. Esto se debe principalmente a dos factores: el primero ha sido la utilización impuestos auxiliares a la renta, que gravan los ingresos brutos o activos netos, ante las dificultades para gravar adecuadamente la renta de las personas individuales o jurídicas. El segundo factor es el crecimiento reciente del régimen simplificado de Impuesto sobre la Renta (ISR), en el cual se tributa sobre ingresos brutos, que ha tenido un incremento importante en los últimos cinco años, según información publicada por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

La alta participación del IVA en la recaudación tributaria y la baja proporción de impuestos personales a la renta tienden a condicionar un sistema tributario regresivo. Los estudios realizados en el país sobre el tema coinciden en que el impacto del sistema tributario sobre la distribución del ingreso es sumamente reducido. Por ejemplo, según ICEFI (2007) se concluye que el sistema tributario guatemalteco a finales del año 2005 era ligeramente regresivo con una tendencia hacia la neutralidad. Su capacidad redistributiva era muy limitada debido a un diseño regresivo de los impuestos y una baja carga tributaria.

Otro aspecto que condiciona tanto la inequidad vertical como la horizontal es el amplio uso de exoneraciones fiscales en la promoción de la inversión extranjera. A pesar de ello, como lo señala ICEFI (2008), los impactos en atracción de inversión extranjera directa (IED) han sido poco significativos, aunque existe alguna evidencia sobre una influencia positiva en la generación de empleo en el país. Otro resultado central del estudio de ICEFI es que las tasas impositivas son solo un factor más, no precisamente el más importante en la atracción de IED hacia Guatemala.

De los bajos influjos de IED hacia Guatemala en los años recientes, un poco más de una quinta parte ha estado orientada hacia el sector primario, principalmente hacia las industrias extractivas (minería y petróleo). Este sector cuenta con potencial de generación de ingresos fiscales, sin embargo, su aporte hasta el momento ha sido sumamente reducido. De acuerdo con los datos publicados por el Ministerio de Finanzas Públicas, el aporte de regalías ha rondado el 0.3% del PIB durante el período 2002-2012. Asimismo, el principal impuesto que aportan estas industrias es el Impuesto Sobre la Renta (ISR). Por otro lado, la apuesta de atraer IED a través de industrias

extractivas ha estado rodeada de altos niveles de conflictividad en las comunidades donde se desarrollan estas actividades. Se han observado demostraciones de rechazo por parte de las comunidades hacia la instalación de actividades extractivas en las comunidades.

En 1998, se creó la SAT, como un ente autónomo que se encarga del cobro de impuestos internos y externos. Sin embargo, a la fecha persisten grandes debilidades en el cobro de los impuestos, principalmente en la parte aduanera. Lo anterior se refleja en niveles de evasión significativos. De acuerdo con las estimaciones publicadas por la SAT para el período 2001-2010, el incumplimiento del IVA es equivalente a un 34% del potencial recaudatorio. Por otro lado, el estudio elaborado por Cabrera (2009) estima que los niveles de incumplimiento del ISR son elevados (62.8%). Asimismo, las estimaciones oficiales de evasión del ISR elaboradas por la SAT y citadas por Pecho, Peláez y Sánchez (2012), se sitúan en alrededor del 62%.

3. PRINCIPALES ASPECTOS DE ECONOMÍA POLÍTICA

a. Un país con un Pacto Fiscal pero con escasos acuerdos

La situación de las finanzas públicas descrita anteriormente está enmarcada en un contexto político particular. Como ya se mencionó, las debilidades en la recaudación tributaria se traducen en un gasto público reducido que, dado el contexto institucional y político es, además, poco efectivo, con escasa transparencia y basado en esquemas clientelistas. Las dificultades para alcanzar el éxito en la negociación de las reformas fiscales condujeron a la suscripción de un Pacto Fiscal por un grupo amplio de sectores en el año 2000 como una posible solución a los problemas fiscales del país, tomando como base la propuesta de la CEPAL.

El Pacto Fiscal contiene una serie de principios y compromisos en distintas áreas de la política fiscal: balance fiscal, ingresos del Estado, administración tributaria, gasto público, deuda pública, patrimonio público, evaluación y control y descentralización. Desde su suscripción se han aprobado varias reformas tributarias que han buscado el fortalecimiento de los

ingresos del Estado. Sin embargo, no ha sido posible incrementar la carga tributaria a los niveles mínimos establecidos en los Acuerdos de Paz (13.2% del PIB) ni se observó un círculo virtuoso de construcción de acuerdos en temas fiscales, ni tampoco se ha promovido un debate amplio de la política fiscal. Ha prevalecido la misma dinámica previa al Pacto en la que se han alternado períodos de tensión y negociación entre el gobierno y las cámaras empresariales en torno a los temas fiscales.

La figura del Pacto Fiscal aún permanece vigente pero con significativa debilidad. Durante el gobierno del período 2004-2007, se conformó el Grupo Promotor de Diálogo Fiscal (GPDF)[4]. Este grupo acordó medidas principalmente en el área de ingresos fiscales, pero también en lo relativo a transparencia y calidad del gasto público, con el fin de que fuesen impulsadas en el gobierno del período 2008-2012. Este paquete de reformas no fue aprobado durante el período en mención, y no fue sino hasta inicios del año 2012 bajo una nueva administración gubernamental cuando se aprobó una nueva ley del ISR basada en esta propuesta, pero que tuvo modificaciones al momento de su aprobación por el Congreso de la República y que ha sido objeto de recursos de inconstitucionalidad por parte de cámaras empresariales, por lo cual su vigencia y efectividad recaudatoria están en riesgo. También fue presentado a consideración del Legislativo un paquete de iniciativas para favorecer la transparencia, pero un año después sigue sin ser discutido ni aprobado.

El incremento en el gasto social a partir de 1996 es un aspecto positivo que puede rescatarse de los Acuerdos de Paz y del Pacto Fiscal. La mayor parte del alza en el mismo se ha destinado a educación, mientras que el gasto público en salud y vivienda recibe prácticamente la misma asignación, como proporción del PIB, desde hace 18 años. El rubro de asistencia social es poco atendido, y no fue sino a partir del año 2008 que recibió mayor atención a través del programa de transferencias monetarias condicionadas denominado "Mi Familia Progresa". No obstante, su ordenamiento institucional es débil. A pesar de que se creó en el año 2012 el Ministerio de Desarrollo Social, éste aún está en fase de consolidación.

---

[4] Cuyos miembros fueron nombrados por la Comisión Nacional de los Acuerdos de Paz (CNAP), ente creado por el Congreso de la República para darle seguimiento a dichos acuerdos.

La baja efectividad del gasto público unida a un esquema de promoción clientelista de las políticas públicas hace sumamente complicada la aprobación de reformas fiscales. A ello hay que agregar un poder considerable de las élites económicas, que les permite bloquear las reformas fiscales, ya sea por presiones políticas o por medio de mecanismos legales para impugnar las normas tributarias aprobadas, entre los que destacan los recursos de inconstitucionalidad mencionados previamente. A su vez, también existen grupos de interés que bloquean reformas en la gestión del gasto público, y no se descarta que gran parte de esas presiones provengan de financistas de campañas electorales de los distintos partidos.

b. Esquema político clientelista y corrupto

Guatemala se puede denominar un país sin sistema de partidos políticos[5] (véase Sánchez, 2008). Prácticamente no existen partidos políticos consolidados, y lo que existe en la práctica son *vehículos* electorales en los cuales los candidatos tienen la opción a postularse en cada proceso eleccionario en la medida en que cuenten con fondos o financistas para aportar al partido así como para la campaña.

Esta debilidad de los partidos ha sido recurrente desde el retorno a la democracia en 1985. La Asociación de Investigación y Estudios Sociales (ASIES, 2012) reporta que desde entonces se han celebrado siete elecciones generales en Guatemala, y 75 partidos políticos han sido inscritos en el Tribunal Supremo Electoral para participar en las mismas. No obstante, cada uno de estos partidos ha participado solo en un promedio de 1,6 eventos electorales, lo cual significa que pocos de ellos logran sobrevivir más de dos elecciones. Adicionalmente, ningún partido ha logrado la reelección en la Presidencia de la República.

[5] Guatemala no se ha caracterizado por tener un sistema consolidado de partidos políticos. Sin embargo, al menos tres partidos políticos, que fueron fundados alrededor de 1954, Democracia Cristiana, Movimiento de Liberación Nacional y Partido Revolucionario, subsistieron más de 40 años. Posteriormente a la nueva Constitución Política de 1985, la longevidad de los partidos políticos se ha reducido significativamente.

La alta inversión de recursos en las campañas políticas luego debe ser resarcida a los financistas de campaña de alguna forma. Parte importante lo constituye la vinculación de los políticos con la realización de obras públicas, donde pueden obtener comisiones para el repago de la campaña. Al respecto, Acción Ciudadana (2012) señala que la debilidad institucional de los partidos provoca que si los gastos de las campañas electorales se erogan sin encontrar apoyo en una masa de afiliados que los cubra, los dirigentes terminan dependiendo de grandes capitales y de donantes privados, dándoles una desmedida influencia en la actividad política de los gobernantes electos.

Este esquema no genera incentivos para promover la transparencia, además de que no favorece la apertura de espacios para la promoción de políticas públicas. Más bien se promueve la política como un escenario para que aquellos intereses privados con mayores recursos se vean representados. No existen caracterizaciones recientes sobre cuáles son los intereses económicos que influyen en la política, pero diversos analistas políticos los dividen entre capital tradicional y capital emergente. Este último comprende tanto nuevos empresarios como fuentes de capital ilícito. Entre los sectores y empresarios del capital tradicional se encuentran los agroexportadores de los cultivos tradicionales como azúcar, café y banano, los cuales prevalecen entre los principales productos de exportación de Guatemala, así como los empresarios de las industrias desarrolladas en el marco del Mercado Común Centroamericano, una zona de libre comercio regional que hace poco más de 50 años fue adoptada por los países para propiciar la industrialización de la región. Entre los empresarios del capital emergente se puede ubicar a los exportadores de productos no tradicionales como frutas y vegetales y a los industriales del segmento de la maquila de vestuario, que al amparo de una ley de incentivos fiscales para exportaciones se ha desarrollado en los últimos 20 años.

c. Límites políticos al incremento de los ingresos fiscales

La Constitución Política de la República (CPRG) condiciona el espectro de reformas tributarias que pueden ser aprobadas, dado que existen normas restrictivas respecto a la imposibilidad de gravar más de dos veces un mismo hecho generador, así como criterios para limitar la confiscatoriedad de

los impuestos, entre otros; de tal manera que con base en estas disposiciones constitucionales las medidas de política tributaria pueden ser y han sido recurrentemente impugnadas ante la CC[6], órgano facultado para interpretar el texto constitucional y determinar la compatibilidad de las leyes ordinarias con el mismo. En unos casos se acude a este recurso con fundamento jurídico y en otros, por oposición y rechazo al gobierno de turno.

A la par de la dificultad para aprobar medidas de política tributaria por los límites constitucionales, está la amplitud existente en el sector informal en Guatemala, lo cual limita las posibilidades de ampliar la base tributaria. De acuerdo con las estimaciones de Schneider y Enste (2000), el tamaño de la economía subterránea en Guatemala ronda el 50%. Esto involucra distintas dimensiones de la informalidad, desde pequeños negocios ambulantes y familiares como opción de ingreso para un amplio segmento de trabajadores, los escasos niveles de formalidad del trabajo en Guatemala para eludir el pago de impuestos y de prestaciones de la seguridad social, hasta redes de actividades ilícitas que operan en el país aprovechando la debilidad del sistema de justicia.

A lo anterior deben agregarse los bajos niveles educativos de la mayoría de la fuerza laboral, la deficiente calidad de los puestos de trabajo y, por lo tanto, reducidos niveles de productividad que se traducen en bajas remuneraciones que mantienen a la mayoría de la población en la pobreza (53%, según las estimaciones del Instituto Nacional de Estadística –INE– para el año 2011). Esta situación se ve acompañada por el predominio de condiciones laborales precarias, donde 7 de cada 10 trabajadores en Guatemala no cotizan al seguro social y tampoco aporta al ISR (según estimaciones del PNUD, 2010).

d. Gobernabilidad fiscal débil

Esta situación de escaso cumplimiento de normas tanto tributarias como laborales está inserta en un país con baja cultura de cumplimiento de la legislación en general. De hecho la operación de las instituciones encargadas

[6] Véase más adelante una explicación más detallada sobre la CC (sección 3.e).

del sector justicia en el país genera escasos resultados. Ello no contribuye a que exista una percepción de riesgo de estar en la informalidad o incumplir con las leyes tributarias. Por otro lado, también genera un ambiente de impunidad respecto a los actos de corrupción, cuya baja probabilidad de ser castigados con penas no le genera límites efectivos.

Bajo un Estado de Derecho débil, la gobernabilidad del gasto público se ha deteriorado en los últimos años. Prueba de ello lo constituye la contratación de obras de infraestructura pública sin asignaciones presupuestarias para financiarlas, con lo que se ha generado una deuda considerable para el sector público al margen de la normativa vigente, conocida como *deuda flotante*. Otro aspecto es un mayor involucramiento de los congresistas en la asignación de recursos, incluyendo negociaciones para la aprobación de préstamos[7].

Otro aspecto que podría estar incidiendo en el escenario político guatemalteco es el involucramiento de redes criminales con poder de influencia en materia de política pública. Un estudio de Insight Crime (2011) revela cómo se ha ido incrementando la influencia del narcotráfico en el escenario político local de un área al norte del país (Petén), dentro de lo cual se incluye a las obras públicas como fuente de corrupción y lavado de dinero. Esto no excluye que las redes criminales hayan permeado gobiernos municipales de otras regiones del país.

e. La Corte de Constitucionalidad

La Corte de Constitucionalidad (CC) actúa como tribunal colegiado independiente de los demás Organismos del Estado y su función esencial es la defensa del orden constitucional. Entre sus atribuciones se incluye la de conocer en única instancia las impugnaciones interpuestas contra leyes o disposiciones de carácter general, objetadas parcial o totalmente de inconstitucionalidad.

---

[7] La asignación de recursos no se limita a promover obras en los distritos electorales a los que representan, ya que existen casos documentados de legisladores que han incidido en que se asignen obras que son ejecutadas por empresas en las cuales poseen propiedad o intereses.

La CC se integra con cinco magistrados titulares, cada uno de los cuales tiene su respectivo suplente. Los magistrados duran en sus funciones cinco años y son designados en la siguiente forma:

- Un Magistrado por el Pleno de la Corte Suprema de Justicia.
- Un Magistrado por el Pleno del Congreso de la República de Guatemala.
- Un Magistrado por el Presidente de la República de Guatemala reunido en Consejo de Ministros (quienes secundan la decisión presidencial).
- Un Magistrado por el Consejo Superior Universitario de la Universidad de San Carlos de Guatemala (única universidad estatal).
- Un Magistrado por la Asamblea del Colegio Profesional de Abogados y Notarios de Guatemala.

Aunque en teoría está garantizada la total independencia de criterio de los Magistrados del Tribunal Constitucional, en la práctica es muy difícil que puedan abstraerse completamente del entorno político nacional, de las influencias socioeconómicas, y de las propias implicaciones derivadas del sistema para su elección. Las corrientes políticas que subyacen en la conformación de los órganos colegiados que eligen a los Magistrados también pueden ejercer influencia en sus decisiones, por lo cual se considera que no es posible asegurar con total certeza que las decisiones de la CC están desprovistas absolutamente de influencias políticas. En ese sentido, Barrios Rabanales (2012) recomienda evaluar la posibilidad de instituir un órgano de control de las resoluciones de la CC sin menoscabar su autonomía.

Gutiérrez de Colmenares (2006) señala que el procedimiento de integración de la CC trata de evitar la politización partidista de los magistrados y que mantengan su independencia de criterio. No obstante, en ciertas ocasiones algunos de sus integrantes han sido cuestionados públicamente por

decisiones controversiales[8], lo que ha llevado recientemente a exigir revisiones del procedimiento interno que siguen los entes nominadores para la designación de los magistrados, principalmente que las convocatorias sean públicas, que la participación sea abierta a todos los interesados en el puesto y que cumplan el perfil requerido, y que previamente a la elección se dé a conocer el listado de candidatos.

Respecto a la posibilidad de acudir ante la Corte de Constitucionalidad, la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad (Decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente) establece, en sus artículos 133 y 134, que la inconstitucionalidad de las leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad se plantearán directamente ante la Corte de Constitucionalidad. Tienen legitimación para plantear la inconstitucionalidad de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general: a) La Junta Directiva del Colegio de Abogados actuando a través de su Presidente; b) El Ministerio Público a través del Procurador General de la Nación; c) El Procurador de los Derechos Humanos en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que afecten intereses de su competencia; d) Cualquier persona con el auxilio de tres abogados colegiados activos.

En este contexto, la legislación de carácter tributario se ve recurrentemente enfrentada a acciones de inconstitucionalidad por parte de entidades o personas que se sienten afectados por dichas disposiciones y alegan incompatibilidad de las normas cuestionadas con lo preceptuado en la CPRG. Lo anterior ha llevado en varias ocasiones a que la CC resuelve a su favor, por lo cual quedan sin efecto las disposiciones aprobadas por el Congreso de la República y, consecuentemente, se dejan de percibir los ingresos tributarios correspondientes. A continuación se presentan tres casos de impuestos distintos que en momentos diferentes han perdido su vigencia por esta causa, y ha sido necesario legislar nuevamente para superar los señalamientos de inconstitucionalidad.

---

[8] Un caso de mucha polémica se dio en el año 2003, cuando los Magistrados de la CC debieron dictaminar sobre la prohibición constitucional del exjefe de Estado y entonces candidato presidencial Efraín Ríos Montt.

Caso 1: Impuesto a la distribución de petróleo y combustibles derivados

Acción de inconstitucionalidad general parcial de los artículos 1 y 3 del Decreto 4-2003 que reformaba la Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, Decreto 38-92 del Congreso de la República[9], promovida por Sergio Fernando Morales Alvarado, en su calidad de Procurador de los Derechos Humanos.

En este caso se argumentó doble tributación, la cual contraviene el artículo 243 de la Constitución Política. El fundamento jurídico está basado en que tanto el Impuesto a la Distribución del Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo como el IVA gravan el hecho de importar al país combustibles derivados del petróleo, por lo que se genera una doble tributación, ya que el sujeto que importa al país combustibles derivados del petróleo debe, por el mismo hecho, pagar dos tributos distintos[10].

La Corte de Constitucionalidad resolvió el 7 de octubre de 2004 declarar con lugar la inconstitucionalidad general parcial del artículo 1 del Decreto 4-2003, el cual quedó sin vigencia y fue necesario emitir un nuevo decreto para restablecer el impuesto.

---

[9] Texto impugnado: "Artículo 1. Se reforma el artículo 3, reformado por el artículo 19 del Decreto número 80-2000 del Congreso de la República, el cual queda así: "Artículo 3. Hecho Generador. Para los efectos de la presente Ley, el impuesto se genera en los siguientes casos: a) En el momento de la salida de los productos afectos de los depósitos de almacenamiento de las compañías distribuidoras o plantas procesadoras, para su distribución en el territorio nacional. b) En los casos de personas individuales o jurídicas que no sean distribuidoras o plantas procesadoras que importen por vía terrestre o marítima productos afectos, el impuesto se genera en el momento en que se internen directamente dichos productos al territorio de la República, el cual se pagará en la Aduana correspondiente."

[10] En el caso del artículo 1 del Decreto 4-2003, se planteó que un mismo "hecho generador está gravado dos veces por distintos tributos creados por un mismo sujeto con poder tributario" (sentencia de la Corte de Constitucionalidad expediente 829-98), motivo por el cual se da una doble o múltiple tributación en contravención del artículo 243 de la CPRG.

Caso 2: Impuesto sobre la renta (de personas individuales)

Acción de inconstitucionalidad parcial del artículo 37 "A", literal b), de la Ley del ISR[11]. Dado el efecto de erosión en la recaudación tributaria y la escasa efectividad en controlar la evasión del IVA, había surgido un acuerdo en las discusiones del Pacto Fiscal de eliminar gradualmente el crédito fiscal de los trabajadores por el IVA pagado en sus compras[12].

No obstante, fue interpuesto un recurso de inconstitucionalidad bajo el argumento de que la eliminación de la planilla del IVA era confiscatoria y promovía la doble tributación. La reducción al 50% de la posibilidad de acreditar el IVA al ISR supuestamente tendría estos efectos sobre el pago de impuestos por los asalariados.

La Corte de Constitucionalidad resolvió el 25 de marzo de 2004 con lugar la acción de inconstitucionalidad contra esta medida. Por lo tanto, restituyó el crédito fiscal por el IVA pagado y los contribuyentes pudieron continuar con su acreditamiento al pago del ISR. No fue sino hasta con la emisión de una nueva ley del ISR en 2012 que se le establecieron límites a este beneficio que mermaba la recaudación. Ahora aplica solo para asalariados en relación de dependencia (antes aplicaba a todas las personas individuales), y solo se puede acreditar al ISR hasta un máximo de Q12.000 anuales por IVA pagado.

---

[11] Texto impugnado: "Artículo 37 A. Crédito a cuenta del impuesto. Las personas individuales a que se refiere el artículo 37 de la ley tendrán derecho a un crédito a cuenta del Impuesto sobre la Renta, por el Impuesto al Valor Agregado pagado en la adquisición de bienes y servicios durante el período de liquidación definitiva anual, para su uso personal y de su familia hasta por un monto equivalente a la tarifa del Impuesto al Valor Agregado aplicado a su renta neta obtenida en dicho período, de acuerdo a la escala descendente de acreditamiento y a los períodos de liquidación definitiva anual siguientes: a) Del cien por ciento (100%) del Impuesto al Valor Agregado pagado por la adquisición de bienes y servicios, durante los períodos comprendidos del 1 de julio de 2000 al 30 de junio del 2001 y del 1 de julio del 2001 al 30 de junio de 2002, y: b) Del cincuenta por ciento (50%) del Impuesto al Valor Agregado pagado por la adquisición de bienes y servicios, durante el período comprendido del 1 de julio de 2002 al 30 de junio del 2003 y en los posteriores períodos."

[12] En Guatemala, era posible acreditar el pago del IVA al ISR. Esto fue implementado en el año 1992, como una medida anti evasión, para generar incentivo de que las personas exigieran su factura.

Caso 3: Impuesto al tabaco

Acción de inconstitucionalidad promovida por *British American Tobacco Central America*, contra el segundo párrafo del artículo 27 de la Ley de Tabaco y sus Productos contenida en el Decreto 61-77 del Congreso de la República y sus Reformas. La ley mencionada establece las bases de recaudación de un impuesto que grava la venta de cigarrillos fabricados a máquina, tanto de producción nacional como importados. Una de las tres opciones definidas, establecía que el impuesto debe ser aplicado sobre el precio final sugerido al público, que incluye costos del importador, margen de ganancia y el impuesto al valor agregado.

Por el hecho de incluir este último impuesto se impugno su inconstitucionalidad, tanto por doble tributación (impuesto calculado sobre el monto del propio impuesto), como por no observar el principio de legalidad, reconocidos en los artículos 239 y 243 constitucionales. Es decir, en el caso de los cigarrillos de fabricación nacional, al establecer la base imponible, el precio de venta debe establecerse sin impuestos, como lo permite el artículo 23 de la Ley, infringiendo la norma impugnada el principio de igualdad reconocido constitucionalmente, pues no se da el mismo trato a los importados.

La resolución de la Corte de Constitucionalidad del 2 de septiembre de 2010, estableció dar con lugar la acción de inconstitucionalidad del artículo 27 de la Ley de Tabacos y sus Productos, y se aprobó una nueva redacción para ese párrafo dejado sin efecto, a fin de subsanar el señalamiento de inconstitucionalidad, mediante una reforma legal en 2012 para restablecer el impuesto al tabaco.

4. CONTEXTO INSTITUCIONAL, ECONÓMICO Y SOCIAL DE GUATEMALA

Contexto económico

En las últimas décadas, Guatemala ha experimentado un período de crecimiento económico moderado. Durante la década de 1990, la media del crecimiento anual fue de 4% en tanto que durante los años del 2000 al 2012 fue

del 3%. En 2006 y 2007 se dio una aceleración del crecimiento y se alcanzó el mayor nivel en más de veinte años (6.3% en 2007) pero inmediatamente se registró una fuerte desaceleración producto de la crisis mundial que explotó en 2008 y tuvo su mayor efecto en 2009 cuando el crecimiento fue de apenas 0.5%.

Gráfico 2

CRECIMIENTO ECONÓMICO ANUAL (1990-2012)

Fuente: elaboración basada en estadísticas de la Cepal

Las dificultades de la economía guatemalteca para alcanzar un mayor crecimiento son de diversa índole, pero destacan las relacionadas con la competitividad de su producción y la productividad total de sus factores. En la más reciente medición del Índice de Competitividad Global (ICG) realizada por el Foro Económico Mundial, Guatemala ocupa la posición 83 de un total de 144 países evaluados, con una distancia considerable del país Latinoamericano mejor posicionado, que es Chile en la posición 33, y del país Centroamericano ubicado en la posición más alta, como es Panamá

(posición 40). Al comparar las tasas de crecimiento económico con los países mencionados, se observa que Chile tuvo un crecimiento económico promedio anual de 5.3% (exceptuando las contracciones de 1999 y 2009 por las crisis financieras internacionales) y Panamá de 5% (al igual que Guatemala no ha tenido contracción económica en estos años).

Las mejores puntuaciones del país en el ICG son en las áreas de desarrollo del mercado financiero y sofisticación de los negocios. Sin embargo, la debilidad de la política fiscal también se ve reflejada en uno de los mayores rezagos en la competitividad que está relacionado precisamente con el desarrollo de sus instituciones (principalmente las públicas) y educación terciaria y capacitación.

Aunado a su moderado crecimiento económico, Guatemala es uno de los países con mayor tasa de crecimiento demográfico (estimado en 2.5% anual), lo cual implica que el PIB *per cápita* crece a tasas muy reducidas. En 2011 equivale a tan solo el 40% del promedio latinoamericano. El PIB *per cápita* se incrementó en 120% en Chile y 126% en Panamá entre 1990 y 2011, los dos países latinoamericanos más competitivos, y solamente en 30% en Guatemala durante ese mismo período, lo cual explica en buena medida la elevada pobreza prevaleciente.

Es sabido que la inversión es uno de los determinantes del crecimiento económico. La tasa de inversión de Guatemala es de las más bajas de América Latina. El promedio anual entre 1990 y 2011 es de 17.8% del PIB y el nivel más alto se dio en 1999 con 21.7%. En 2011 es la segunda más baja de la región solo por arriba de la de El Salvador (14.8% y 15.2% del PIB respectivamente), y sustancialmente inferior al promedio latinoamericano (22.6% del PIB en ese mismo año). Entre las tasas más altas de inversión por país en 2011, se encuentran las de los más competitivos, Chile (27%) y Panamá (25.4%).

A la luz de los datos anteriores, queda muy clara la relación directa entre inversión, competitividad y crecimiento económico. Guatemala debe hacer esfuerzos significativos en estas áreas para acercarse al promedio latinoamericano. Hasta la fecha, la estrategia para atraer inversiones ha estado basada en incentivos fiscales, por los cuales el país figura entre la lista de países en desarrollo que disponen de un plazo que vence en 2015 para eliminar este tipo de subvenciones que están determinadas como prohibidas en el marco multilateral de la Organización Mundial de Comercio (OMC).

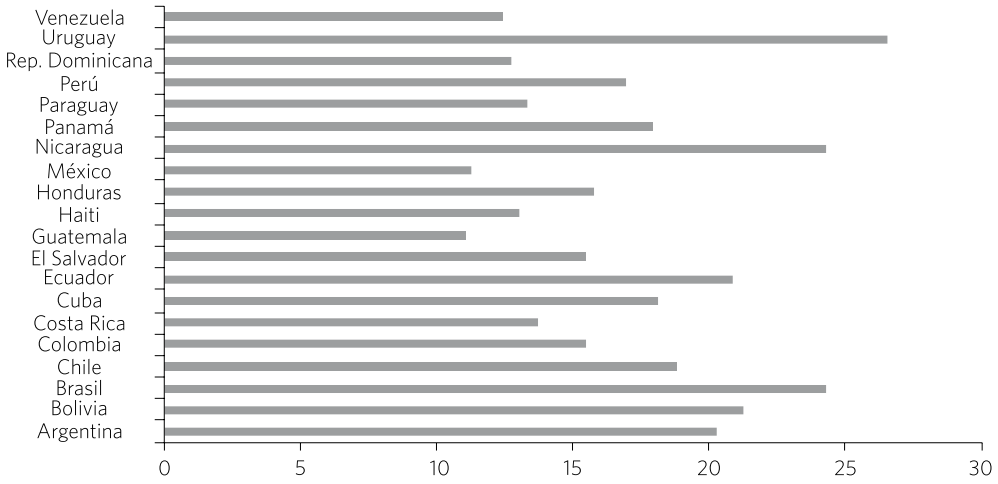
Por lo tanto el país enfrenta un reto múltiple en el sentido de redefinir su estrategia para la atracción de inversiones y de cumplir con los estándares en materia del comercio internacional.

En materia de competitividad, los mayores rezagos están en la calidad de las instituciones públicas y en la cobertura de la educación terciaria. Son retos cuya superación requiere sustanciales reformas del Estado para hacerlo más eficiente y transparente, así como mayor inversión en capital humano.

En lo que respecta a la disponibilidad de recursos públicos para realizar las necesarias inversiones en capital humano y en infraestructura, Guatemala tiene la carga tributaria más baja de la región latinoamericana (11.2% del PIB en promedio en el período 2000-2011), lo cual limita la posibilidad de proveer adecuadamente los servicios públicos básicos y los insumos que se requieren para incentivar el crecimiento económico y mejorar el bienestar de la población. Ello incide en la cobertura y la calidad de la salud, educación, seguridad e infraestructura, sin los cuales es difícil acelerar la inversión y el crecimiento económico de manera sostenida.

Gráfico 3

AMÉRICA LATINA: CARGA TRIBUTARIA (2011)



Fuente: elaboración basada en estadísticas de la Cepal.

En lo que respecta a la deuda pública, su volumen no representa un problema significativo en relación con el tamaño de la economía, al ser equivalente al 24% del PIB en 2011, por lo que es una de las más bajas de América Latina. No obstante, dado el significativamente reducido nivel de los ingresos tributarios, el saldo de la deuda representa más del 200% de los ingresos anuales, con lo cual se evidencia la limitada capacidad de pago para asumir compromisos mayores en el futuro. Los registros oficiales de la deuda pública excluyen los compromisos de pago derivados de la llamada deuda flotante, la cual fue estimada en 2012 por las nuevas autoridades del Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda en Q3,500 millones, equivalente a 0,9% del PIB de ese año. En tanto el Congreso de la República no apruebe financiamiento para el pago de estos compromisos, la normativa vigente los califica como ilegales.

De esta manera se confirma que el mayor reto para Guatemala en el ámbito fiscal es la necesidad de aumentar los ingresos tributarios a fin de contar con los recursos suficientes para atender las distintas necesidades sociales y estimular el crecimiento económico. Por el lado del gasto público también hay necesidad de mejorar su eficiencia y transparencia, pero su reducido tamaño es un problema por sí mismo por cuanto limita severamente la posibilidad de ampliar la cobertura de los servicios básicos y la infraestructura.

Contexto institucional

Guatemala tiene un sistema de gobierno republicano, cuenta con tres organismos del Estado (Ejecutivo, Legislativo y Judicial), y la Constitución Política de la República garantiza la independencia de poderes. Se realizan elecciones generales cada 4 años para elegir Presidente y Vicepresidente, Diputados al Congreso de la República y Alcaldes Municipales. El territorio está dividido en 8 regiones, 22 departamentos y 334 municipios. Las autoridades regionales y departamentales son designadas por el Ejecutivo y las del Organismo Judicial por el Congreso de la República.

En lo que respecta al entorno institucional, la situación de Guatemala presenta rezagos importantes en comparación con sus vecinos latinoamericanos, de conformidad con la más reciente estimación de los indicadores de gobernabilidad del Banco Mundial (2011). En el área de participación y

rendición de cuentas, Guatemala se ubica en la posición 16 de 20, solo por arriba de Honduras, Nicaragua, Haití y Venezuela. Similar posición ocupa en el área de estabilidad política y ausencia de violencia (16 de 20), pero en el segundo rango más bajo de la medición mundial (entre el percentil 10 y 25), lo cual significa que varios países latinoamericanos, incluido Guatemala, presentan retos de gran magnitud en materia de estabilidad política y reducción de la violencia y el crimen.

La efectividad del gobierno es otra de las dimensiones medidas y nuevamente Guatemala aparece en la posición 16 de 20 en la región, en este caso por arriba de Paraguay, Nicaragua, Venezuela y Haití. La calidad del marco regulatorio es la materia en la que Guatemala resulta mejor evaluada, al ubicarse en la posición 12 de 20 en América Latina.

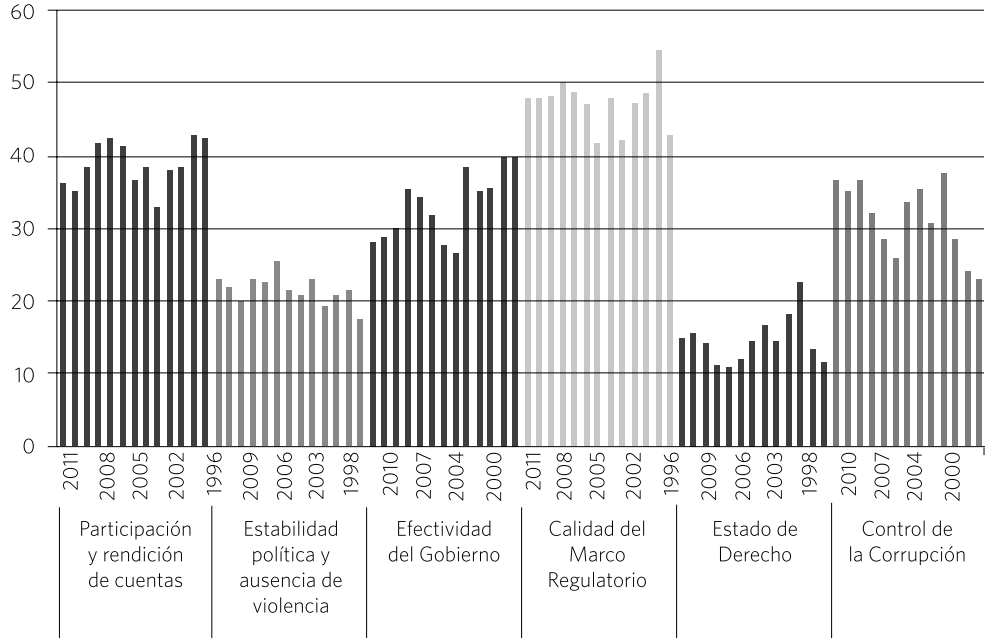
No obstante lo anterior, la aplicación y el cumplimiento de la ley parece ser mucho menos efectiva que la calidad del marco regulatorio en Guatemala. En el rubro de Estado de Derecho el país figura en la posición 17 de 20 entre los países latinoamericanos, solo por arriba de Ecuador, Haití y Venezuela, pero nuevamente en el segundo rango más bajo de la medición mundial (entre el percentil 10 y 25).

El control de la corrupción es la sexta de las dimensiones evaluadas mediante los indicadores de gobernabilidad, y Guatemala figura en la posición 13 de 20 en la región, su segunda mejor evaluación, luego de la calidad del marco regulatorio.

La medición de estos indicadores de gobernabilidad se encuentra disponible para el período 1996–2011 y la situación de Guatemala en las seis áreas evaluadas ha permanecido prácticamente invariable en el período, con excepción del control de la corrupción, para el cual se reporta una mejora a finales de los noventa, posiblemente asociada a la entrada en operación a partir de 1998 del Sistema Integrado de Administración Financiera y Auditoria Gubernamental (SIAF-SAG), como el mecanismo usado desde entonces para el registro y control del gasto público.

Gráfico 4

INDICADORES DE GOBERNABILIDAD (1996-2011)



Fuente: Banco Mundial.

La estabilidad política y ausencia de violencia y el Estado de Derecho son las dos áreas en las que Guatemala presenta peores resultados, ubicándose en el segundo rango más bajo de la medición mundial (entre el percentil 10 y 25) a lo largo de todo el período 1996-2011. En las otras cuatro áreas evaluadas, el país se ubica en el rango entre los percentiles 25 y 50, y solo en una ocasión (1998) se supera ese umbral del percentil 50 en el área de calidad del marco regulatorio y luego permanece por debajo de ese límite.

Esta posición de Guatemala en los indicadores de gobernabilidad confirma la debilidad de su marco institucional, por lo cual se constituye en una limitante para el clima de negocios y la inversión productiva que aumente las posibilidades de crecimiento económico.

Cabe señalar que Chile ocupa la primera posición latinoamericana en cuatro de las seis dimensiones de la gobernabilidad evaluadas por el Banco

Mundial (con excepción de las áreas de participación y rendición de cuentas y de estabilidad política y ausencia de violencia), lo cual es consistente con la primera posición que ocupa en el ranking latinoamericano de competitividad y confirma la directa relación entre ambos factores como pilares para impulsar el crecimiento económico.

Contexto social

Guatemala presenta bajos niveles de desarrollo humano dado su nivel de ingreso. En la escala del Índice de Desarrollo Humano (IDH 2011) se sitúa en el lugar 131 de entre 187 países del mundo. De hecho es el segundo más bajo de América Latina solo por arriba de Haití, con el agravante de que tiene la escolaridad promedio de la población más baja de todas (4.1 años), incluso por debajo de Haití. La expectativa promedio de vida es la tercera más baja de la región y el ingreso per-cápita es el quinto más bajo, lo cual denota que tiene mayores problemas de desigualdad que sus vecinos.

Cuadro 2
AMÉRICA LATINA - ÍNDICE DE DESARROLLO HUMANO 2011

País	*Posición IDH*	*Expectativa de vida*	*Años de escolaridad*	*Ingreso per cápita*
Chile	44	79,1	9,7	13.329
Argentina	45	75,9	9,3	14.527
Uruguay	48	77	8,5	13.242
Cuba	51	79,1	9,9	5.416
México	57	77	8,5	13.245
Panamá	58	76,1	9,4	12.335
Costa Rica	69	79,3	8,3	10.497
Venezuela	73	74,4	7,6	10.656
Perú	80	74	8,7	8.389
Ecuador	83	75,6	7,6	7.589
Brasil	84	73,5	7,2	10.162
Colombia	87	73,7	7,3	8.315
Rep. Dominicana	98	73,4	7,2	8.087
El Salvador	105	72,2	7,5	5.925

País	*Posición IDH*	*Expectativa de vida*	*Años de escolaridad*	*Ingreso per cápita*
Paraguay	107	72,5	7,7	4.727
Bolivia	108	66,6	9,2	4.054
Honduras	121	73,1	6,5	3.443
Nicaragua	129	74	5,8	2.430
Guatemala	131	71,2	4,1	4.167
Haití	158	62,1	4,9	1.123

Fuente: PNUD.

Es ampliamente sabido que un buen estado de salud es una condición necesaria para lograr un rendimiento adecuado en el sistema educativo y una participación productiva en el mercado de trabajo. A su vez, en el sistema educativo se desarrollan las habilidades y destrezas necesarias para lograr una productividad laboral que permita tener un nivel de ingreso apropiado. Las deficiencias nutricionales y la falta de atención médica, así como la carencia de posibilidades de asimilación de conocimiento en el sistema educativo afectan la productividad y el crecimiento económico.

Precisamente en materia de desnutrición crónica infantil Guatemala presenta el mayor de los rezagos no solo en la región sino en el mundo entero (48%, casi uno de cada dos menores de 5 años), muy por encima de todos los otros países latinoamericanos. Haití y Honduras le siguen en la escala (30%) pero con una diferencia sustancial que refleja con contundencia la magnitud del rezago. De hecho el problema de desnutrición crónica en Guatemala se asemeja más a los observados en algunos países del África subsahariana.

Por otra parte, la desnutrición en Guatemala refleja las profundas desigualdades que prevalecen en los distintos grupos poblacionales. En la niñez indígena, la desnutrición crónica alcanza un 65.9 %, mientras que en la niñez no indígena es del 36.2%. Además, la desnutrición difiere significativamente entre el área rural y la urbana (58.6% y 34.3%, respectivamente). Los departamentos del oeste del país, de mayor ruralidad y con población mayoritariamente indígena (Huehuetenango, Quiché, Sololá y Totonicapán), muestran las tasas más alarmantes de desnutrición crónica (De acuerdo con la Encuesta Nacional de Salud Materno Infantil -ENSMI- 2008/09). La educación de la madre tiene un rol importante. Los niños cuyas madres carecen de educación formal registran tasas de desnutrición crónica tres

veces mayor que la observada en los niños de madres con estudios secundarios. Los niños cuyas madres pertenecen al quintil más pobre son los más afectados, con una tasa de desnutrición crónica cinco veces superior a la observada en el quintil más rico.

En materia de educación en Guatemala los avances son mixtos. La matriculación en el nivel primario es casi total como en la mayoría de los países latinoamericanos, pero la matriculación en los niveles secundario y terciario es la más baja de la región (56.6% y 17.7% respectivamente). Esto es consistente con el hecho de que la escolaridad promedio de la población es la más baja, por lo que en materia educativa persisten rezagos importantes para contar con una fuerza laboral más calificada y con posibilidades de ser más productiva y contribuir de mejor manera al crecimiento económico.

Cuadro 3

AMÉRICA LATINA TASA BRUTA DE MATRÍCULA POR NIVEL EDUCATIVO 2011 (IDH)

Pais	*2011*
Chile	85
Argentina	94
Uruguay	89
Panamá	78
Cuba	96
México	80
Costa Rica	74
Perú	82
Brasil	87
Colombia	85
República Dominicana	73
El Salvador	71
Paraguay	71
Honduras	72
Nicaragua	70
Guatemala	71
Honduras	121
Nicaragua	129
Guatemala	131
Haití	158

Fuente: PNUD.

El analfabetismo de adultos también es el más alto de la región (sólo por debajo de Haití) con un 25%, es decir que uno de cada cuatro habitantes carece de los conocimientos elementales para desenvolverse adecuadamente en los distintos ámbitos de la vida, no sólo el económico, sino el social, cultural y político. La población más afectada por el analfabetismo es la indígena. En 2010 la tasa de analfabetismo de la población indígena se ubicó en un 43.7%, muy por encima del 16.3% correspondiente a la población no indígena. Además, el índice de analfabetismo en el caso de las mujeres (32%) es casi el doble que el observado en los hombres. Por ello, el segmento de la población más perjudicado continúa siendo el de las mujeres indígenas adultas, ya que hoy en día más de la mitad de ellas no sabe ni leer ni escribir.

Los indicadores de salud en Guatemala también muestran importantes rezagos en comparación con sus vecinos. La mortalidad materna es de las más altas de la región, aunque por debajo de Haití, Ecuador y Bolivia. El porcentaje de partos atendidos por personal calificado es el segundo más bajo de América Latina, sólo por arriba de Haití. Por su parte, la mortalidad de niños menores de cinco años es la tercera más alta, y es solamente inferior a las de Haití y Bolivia.

Cuadro 4

AMÉRICA LATINA - INDICADORES DE SALUD DE LA POBLACIÓN 2010 (CEPAL)

Países	*Mortalidad Materna*	*Mortalidad infantil*	*Desnutrición crónica*
Argentina	77	12,6	8,2
Bolivia (Estado Plurinacional de)	190	39,3	27,2
Brasil	56	13,9	7,1
Chile	25	7,7	2,1
Colombia	92	15,4	12,7
Costa Rica	40	8,6	5,6
Cuba	73	4,5	...
Ecuador	110	19,6	...
El Salvador	81	13,1	20,6
Guatemala	120	24,2	48
Haití	350	52,9	29,7

Países	*Mortalidad Materna*	*Mortalidad infantil*	*Desnutrición crónica*
Honduras	100	18,2	29,9
México	50	13,4	15,5
Nicaragua	95	21,6	23
Panamá	92	16,7	19,1
Paraguay	99	19,1	17,5
Perú	67	14,1	28,2
República Dominicana	150	20,9	10,1
Uruguay	29	8,7	...
Venezuela (República Bolivariana de)	92	12,9	15,6
América Latina y el Caribe	81	16	...

Fuente: Cepal.

Dado el nivel de ingreso per cápita de Guatemala, se esperarían mayores niveles de capital humano. En general, los déficits de capital humano son más graves en el caso de las mujeres, la población indígena y las áreas rurales. Las carencias en salud y educación limitan las posibilidades de un crecimiento económico acelerado en Guatemala. En particular, los altos niveles de desnutrición crónica tienen repercusiones a lo largo del ciclo de vida, y afectan el capital humano no solo en el corto plazo sino también en el largo plazo. Los bajos niveles de escolaridad también afectan el potencial del crecimiento económico. Por ello, si bien se han registrado en las últimas décadas mejoras en algunos indicadores de salud y educación, hay todavía importantes rezagos que limitan el potencial económico y la productividad.

5. NUEVO PACTO FISCAL DESEADO

Como se indicó anteriormente, Guatemala comparte con los países latinoamericanos una serie de desafíos y rezagos en el campo del desarrollo económico y social. Sin embargo, una característica particular del país es la dificultad de avanzar en el campo de las reformas fiscales. A continuación se presentan algunos argumentos sobre los aportes del Pacto Fiscal al país, lo

que funcionó y lo que no. Posteriormente, se discuten las características que debieran considerarse para un nuevo pacto fiscal y elementos para su viabilidad política. Esta sección está basada parcialmente en entrevistas realizadas a distintos expertos nacionales en el tema económico y fiscal, durante los meses de febrero y marzo de 2013.

a. Reflexiones sobre el Pacto Fiscal del año 2000

El pacto fiscal permitió posicionar en la agenda pública distintos temas de política fiscal desde una perspectiva amplia, buscando articulación e integralidad y no aisladamente como hasta ese momento se venían dando las discusiones. El pacto comprende principios y compromisos en ocho áreas de la gestión pública en materia fiscal:

- Balance fiscal
- Ingresos del Estado
- Administración tributaria
- Gasto público
- Deuda pública
- Patrimonio público
- Evaluación y control, y
- Descentralización fiscal

Aunque no con la integralidad deseada, pueden contarse avances en las distintas áreas como tributación, administración tributaria, gasto público, balance fiscal, por cuanto había lineamientos precisos sobre la necesidad de

avanzar articuladamente. Fue un ejercicio democrático importante donde por primera vez se incluyó a distintos sectores de la sociedad en la discusión de los temas fiscales, con base en una metodología participativa la cual es altamente valorada por distintos expertos consultados.

En cuanto a los aspectos pendientes de cumplimiento o en los que hubo solo avances parciales, se destacan los siguientes:

- El incremento sustancial y sostenido de los ingresos fiscales, dado que los incrementos por distintas medidas hasta ahora han sido insuficientes e insostenibles en el tiempo.

- También falta mucho por realizar en materia de transparencia y calidad del gasto público, y en lo relativo a la gestión del patrimonio del Estado, tanto en lo que respecta a los activos como a los pasivos (deuda pública).

- Las áreas de evaluación y control y descentralización fiscal son quizás las que presentan menos avances, por cuanto persiste una debilidad significativa de las entidades estatales a cargo de las funciones relevantes en la materia.

La definición de la parte operativa orientada a la efectiva implementación del pacto fiscal del año 2000 fue débil. Por un lado, algunos compromisos eran ambiguos y por lo tanto no señalaban un acuerdo claro a cumplir. Era un acuerdo social y político valioso pero sin un fundamento técnico operativo completamente definido para ponerlo en marcha. Parte de ello se intentó solucionar con el Acuerdo Político suscrito de manera inmediata, el cual estableció principalmente medidas tributarias específicas, y que fue finalmente bloqueado por el partido de gobierno. Además, tampoco contó con una clara lista de prioridades, ante lo cual el gobierno de turno escogió avanzar en el tema de ingresos, descuidando las otras áreas.

Además, el diálogo como un mecanismo para la búsqueda de acuerdos amplios no se consolidó plenamente. En consecuencia persisten altos niveles de confrontación al momento de discutir una reforma fiscal, a la vez que la discusión de la misma tiende a estar cerrada a los actores de siempre: par-

tido de gobierno y cámaras empresariales[13]. De hecho, esta es la situación que se presenta actualmente ante la actualización fiscal aprobada en 2012 y las acciones de inconstitucionalidad planteadas en 2013 por las pugnas entre estos dos actores.[14]

La suscripción del Pacto Fiscal en el año 2000 fue resultado de una serie de factores positivos, como la reciente firma de los Acuerdos de Paz, una disposición inédita de apertura del gobierno de turno para definir una ruta hacia el logro de los objetivos en materia fiscal establecidos en dichos Acuerdos, la existencia de un equipo técnico equilibrado con altos niveles de credibilidad como fue la Comisión Preparatoria del Pacto Fiscal, así como el acompañamiento y respaldo de organismos internacionales, como Naciones Unidas, FMI y BID.

Entre los factores a los cuales podría deberse el cumplimiento parcial del pacto fiscal se encuentran los siguientes:

- La falta de voluntad política y conflictos internos de la administración gubernamental de turno (2000-2003) que no hizo suyos los acuerdos alcanzados e impulsó parcialmente algunas medidas, principalmente en lo relativo al aumento de los ingresos fiscales.

- Los sectores sociales y las cúpulas empresariales no se apropiaron plenamente del proceso ni de los acuerdos alcanzados, lo que dio lugar a

[13] El Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras (CACIF) aglutina a las siguientes gremiales de empresarios: Cámara de Industria, Asociación de Azucareros, Cámara de Comercio, Cámara del Agro, Cámara de Finanzas, Cámara de la Construcción, Asociación de Exportadores, Federación de la Pequeña y Mediana Empresa, Cámara de Comercio y Servicios y Cámara de Turismo. La mayoría de las veces acciona el CACIF en representación de todas las cámaras y en algunas ocasiones algunas cámaras accionan por separado.

[14] Como una muestra de la férrea posición del sector empresarial ante el tema fiscal en el portal de Internet del CACIF en la sección de "Historia de CACIF" se puede leer lo siguiente: "En el año 2000 directivos del CACIF presentaron al Congreso de la República la propuesta de los acuerdos alcanzados en el Pacto Fiscal para instaurar una mayor disciplina fiscal, fortalecer los mecanismos de recaudación y priorizar la calidad del gasto público. El año siguiente, estuvo marcado por una fuerte tensión del gobierno con la iniciativa privada y otros sectores del país. El punto álgido fue el Paro Nacional del 1 de agosto del 2001, denominado **"El Día de la Dignidad"**, que estuvo coordinado por el CACIF en protesta por las medidas impositivas de un gobierno que no aceptaba conversar con el sector privado. Esta protesta concluyó exitosamente con el cierre de más del 90% de la actividad productiva." www.cacif.org.gt.

que no hubo defensores del cumplimiento de los compromisos del pacto fiscal al momento de darse los incumplimientos por parte del gobierno.

- Gran parte de los actores, como los sectores sociales y las organizaciones de empresarios, que participaron en el proceso de definición de compromisos no tenían responsabilidad directa en promover su cumplimiento, como si lo habría tenido la clase política que participó en menor medida en las discusiones y en los acuerdos, por lo que tampoco los hizo suyos y no los percibe como elemento relevante de su agenda de trabajo.

- El pacto fiscal no incluía las medidas específicas para cumplir los compromisos establecidos en las distintas áreas, por lo que ha quedado a consideración de los gobiernos de turno la definición y aprobación de las disposiciones para su implementación, lo cual ha provocado en algunos casos el rechazo de sectores que se han visto afectados, principalmente en el caso de las leyes tributarias, lo cual ocasiona la recurrente práctica de acciones de inconstitucionalidad para bloquear su vigencia.

- No se contó con un mecanismo permanente y con la institucionalidad suficiente para el seguimiento y la evaluación del cumplimiento de los compromisos del pacto fiscal. Cada gobierno de turno implementó la opción que consideró adecuada para ello y no hubo una efectiva transición entre una administración y otra para propiciar continuidad de las acciones en la materia.

La mayoría de factores positivos que propiciaron la suscripción del Pacto Fiscal en 2000 se han desvanecido en la actualidad. La desconfianza entre grupos de la sociedad y respecto a las instituciones políticas, como los partidos y el Congreso, se ha incrementado. De hecho, los intentos posteriores por involucrar más activamente en el proceso a los actores políticos tampoco dieron los resultados esperados, como fue el caso del Grupo Promotor del Diálogo Fiscal designado por el Congreso de la República en 2006, el cual presentó su propuesta de reformas en 2008 pero que no fue aceptada ni impulsada plenamente por los actores políticos del período 2008-2011.

En síntesis, Guatemala ya cuenta con una experiencia del Pacto Fiscal, que fue exitosa en sus inicios, pero que dista de ser un ejercicio que haya cambiado significativamente el rumbo de la política fiscal, aunque si le marca un norte hacia el cual debiera dirigirse. La discusión cotidiana sobre el tema fiscal aún está plagada de mitos y sigue considerando al sector público como la causa de los problemas y no como un actor relevante en la búsqueda de soluciones. Esto no significa que no existan avances, como los mencionados anteriormente, pero sí muestra que aún es necesario construir acuerdos sociales sobre el país que se quiere y sobre cómo la política fiscal puede contribuir a lograrlo.

b. ¿Cuáles son las características o elementos deseables de un nuevo pacto fiscal?

El primer elemento que parece necesario tomar en cuenta es que no hay que partir de cero, es decir que a pesar de los insuficientes resultados del Pacto Fiscal del año 2000, es importante tenerlo de referente y punto de partida ante un nuevo intento de búsqueda de acuerdos sobre los distintos ámbitos de la materia.

Se considera necesario definir un orden de prioridades para la atención de los temas pendientes, iniciando con aquellos que muestran los mayores rezagos. En ese sentido, distintas fuentes consultadas coinciden en que un futuro pacto fiscal debería tener como prioridad número uno el gasto público en sus distintas dimensiones: destino, nivel, calidad y transparencia. De particular importancia es el fortalecimiento de los mecanismos de control y fiscalización del gasto público, en lo cual tiene un papel central la Contraloría de Cuentas, así como la implementación de sistemas de evaluación de la calidad del gasto.

Asimismo debe ser parte de un pacto fiscal el fortalecimiento continuo de la Superintendencia de Administración Tributaria para que en todo momento cuente con los recursos y las capacidades necesarias para cumplir adecuadamente sus funciones. Esto se considera necesario porque en algunos momentos su accionar ha quedado supeditado a los intereses particulares de funcionarios de turno, sin responder a una visión estratégica de la entidad, y porque en otros momentos no ha contado con todos los recursos

financieros que según su Ley Orgánica le corresponden para realizar sus funciones. Hay consenso de que deben combatirse la evasión y al contrabando, pero se considera que no debieran ser temas específicos de un pacto fiscal por ser aspectos relativos a la administración tributaria, pero que al mismo tiempo involucran actores del sistema de seguridad y justicia.

Un nuevo Pacto Fiscal también debería contemplar una reforma profunda de la gestión del sector público, principalmente del presupuesto, la planificación, las contrataciones y adquisiciones y la gestión de recursos humanos (servicio civil).

Dado el alto porcentaje de los ingresos tributarios que se encuentran pre-asignados por la Constitución Política y por distintas leyes, podría ser conveniente un acuerdo nacional también sobre el destino de los recursos, a fin de que las prioridades no sean producto de decisiones políticas de un contexto particular sino que respondan a una visión de largo plazo.

Dado que el sistema tributario guatemalteco descansa principalmente sobre dos impuestos, el IVA y el ISR, se considera necesario seguir avanzando en el fortalecimiento de este último, principalmente el de las personas. Se debe tomar en cuenta la progresividad, siempre y cuando se busque incluir a los extremos de la distribución del ingreso que por distintas causas podrían estar excluidos del pago de impuesto en la actualidad.

Un nuevo pacto fiscal también debería abordar la equidad horizontal. Por ello debiera incluirse la estrategia de otorgamiento de incentivos fiscales para la atracción de inversión extranjera directa (IED), la cual no debe ser un tema al margen de la política fiscal. De igual manera deben considerarse las medidas necesarias para hacer competitivo y simple el sistema fiscal.

La discusión de un pacto fiscal también debiera incluir otros impuestos heterodoxos, así como ingresos no tributarios, como los provenientes de industrias extractivas. En esta área no ha existido suficiente información y discusión, y es necesario llegar a acuerdos nacionales sobre el tema. De lo contrario, estos sectores productivos tendrán escasa viabilidad económica como hasta ahora por la resistencia política a los mismos.

Otra área identificada como relevante es la descentralización. Un nuevo pacto fiscal para favorecer el desarrollo y la equidad debe contemplar una estrategia de desarrollo local y fortalecimiento de las finanzas municipales.

Si bien es cierto que la situación del endeudamiento público no se considera un problema crítico en el caso de Guatemala, otra de las opciones posibles es la definición de reglas contra cíclicas para la contratación de nueva deuda. Esta situación es de mayor importancia en tanto la estructura tributaria sea tan dependiente de las importaciones, lo cual hace que las variaciones del ciclo económico se trasladen hacia los ingresos fiscales.

c. Orden de prioridades de temas relevantes

Con base en el análisis realizado, se han identificado diez áreas de acción que deben ser incluidas en un nuevo acuerdo fiscal en Guatemala. En función de la viabilidad política para alcanzar los acuerdos necesarios para la aprobación de las principales medidas de cada una de las áreas de acción, se considera que el orden de prioridades para su discusión debiera ser el siguiente:

- En el corto plazo (menos de 3 años), se considera prioritario enfocarse en los siguientes temas de la política fiscal:

  - ✓ Transparencia y calidad del gasto
  - ✓ Fortalecimiento de la fiscalización y el control del gasto
  - ✓ Fortalecimiento técnico y autonomía de la SAT

- En el mediano plazo (de 3 a 5 años), existe una serie de áreas de la política fiscal que son relevantes, pero requieren un proceso previo de fortalecimiento de la confianza entre los distintos sectores y actores de la sociedad guatemalteca, dado que involucran una secuencia de esfuerzos y transformaciones importantes en el sector público:

  - ✓ Fortalecimiento sostenible de los ingresos y diversificación de las fuentes de recursos fiscales
  - ✓ Reforma de la gestión pública (planificación, contrataciones, recursos humanos)

- ✓ Manejo contra-cíclico del endeudamiento
- ✓ Exenciones, exoneraciones e incentivos fiscales
- ✓ Descentralización fiscal
- ✓ Gestión y control del patrimonio público
- ✓ Revisión de las pre-asignaciones de los ingresos y su destino

d. Contenidos claves en un nuevo pacto fiscal

¿Cuáles son las fuentes de mayor recaudación tributaria que son políticamente viables de abordar?

El sistema tributario guatemalteco depende mayoritariamente de dos impuestos: el IVA y el ISR. No parece factible que otras medidas tributarias o nuevos tributos puedan generar mayores recursos que alguno de estos dos. Quizás otros impuestos al consumo puedan ser viables al tratarse de rubros no prioritarios para la mayoría de la población, pero su aporte a la recaudación total es reducido.

Uno de los primeros pasos urgentes para mejorar la recaudación tributaria, como ya se explicó anteriormente, corresponde a una mejora en la administración tributaria. Una mejor administración y profesionalismo en el recaudo de los principales impuestos existentes, IVA e ISR, también debe ser explorada como una fuente para impulsar mayores ingresos fiscales. Esto debiera contemplar mecanismos para ampliar la cobertura de los contribuyentes, tanto en número como en zonas geográficas del país. La simplicidad y facilidad para pagar los impuestos puede contribuir a ampliar la base fiscal y aumentar los ingresos fiscales.

Más allá de reformas administrativas, no parece posible excluir de la discusión los dos impuestos principales. En el caso del ISR, nuevas reformas deberían estar orientadas a incrementar la carga sobre las personas y no sobre las empresas. Esto involucraría la incorporación de más contribuyentes a la base tributaria, buscando la progresividad del impuesto. También debiera discutirse la tasa y la base del IVA. En el caso del IVA, si bien

tiene efectos sobre toda la población incluida la de bajos ingresos, tiene la ventaja que es una medida efectiva para aumentar la recaudación en el corto plazo. Además, la tasa es aún menor a la de otros países centroamericanos, por lo cual podría ser homologado a una tasa similar.

La exploración de la diversificación de fuentes de ingresos es un tema más delicado que está sujeto a consideraciones políticas e incluso ambientales. En esa línea, las regalías por explotación de recursos minerales pueden ser fuentes de ingresos adicionales, pero la viabilidad de su aprovechamiento depende de acuerdos nacionales de mayor alcance que lo fiscal y tiene que ver, entre otras cosas, con la sostenibilidad ambiental, la mitigación de daños y la participación de las comunidades en los beneficios. Dado que el tema es polémico, las posiciones van desde quienes consideran que es inviable políticamente consolidar el sector, quienes consideran que es nocivo para el país bajo las reglas del juego actuales hasta quienes consideran que el problema político se limita a liderazgos ilegítimos que promueven la confrontación. Por lo tanto, hace falta un debate abierto y profundo sobre el tema para que pueda ser considerada una fuente sostenible de recursos.

Una fuente poco explorada en los últimos años son los ingresos de los gobiernos municipales. Es un área en la cual se ha hecho muy poco y podría avanzarse de forma considerable. Tendría beneficios importantes porque podría propiciar un mayor desarrollo del país a partir del desarrollo local. Dentro de los impuestos mencionados se incluyen los del patrimonio, como el Impuesto Único sobre Inmuebles (IUSI) que existe en la actualidad.

Finalmente, también se mencionó que deben discutirse impuestos de tipo heterodoxo, como los que podrían aplicarse a la telefonía móvil, las transacciones financieras, o alguna modalidad de impuesto con destino específico para seguridad y justicia.

En términos de potencial recaudatorio, las medidas que más recursos adicionales podrían aportar son las relativas al IVA y al ISR. Seguidamente se ubican las regalías por la explotación de recursos minerales y algunos impuestos específicos como podría ser un impuesto a la telefonía móvil o a las transacciones financieras. El combate al contrabando y la defraudación aduanera es otro rubro que se considera puede aportar recursos de manera significativa. En conclusión, los impuestos de tipo local como el predial

quizás aportarían menos a la recaudación, pero no por ello dejan de ser relevantes dado el casi nulo aporte en la actualidad.

En cuanto a la viabilidad política de las medidas relativas a ingresos fiscales, se considera que es el tipo de disposiciones para las cuales se requiere mayor grado de acuerdos previos para su aprobación, por lo que pudieran contemplarse para el mediano y largo plazo en función de la complejidad del diálogo que debe desarrollarse. En el corto plazo no parece factible lograr acuerdos para nuevas medidas impositivas, dado que las más recientes se aprobaron en 2012 a inicios de la nueva administración de gobierno, y dada la conflictividad que este tipo de disposiciones genera. En 2013 se encuentran en proceso de trámite una serie de acciones de inconstitucionalidad interpuestas por cámaras empresariales en contra de la nueva legislación, principalmente la del ISR, por lo que habrá que esperar su resolución para conocer la incidencia que tendrán en la recaudación esperada (en caso de declararse con lugar) y en las posibilidades de establecer un nuevo diálogo sobre estos temas.

¿Es políticamente factible disminuir la evasión tributaria?

Hay un amplio consenso en que debe atacarse la evasión tributaria pero no se considera que deba ser tema específico de un pacto fiscal dado que en buena medida es del ámbito de competencia de la administración tributaria.

Además, en algún momento del proceso también se involucra el sistema de justicia, por lo que el logro de los resultados depende de la efectividad de las instancias legales correspondientes. Este elemento trasciende los alcances de un pacto fiscal y queda supeditado a otro tipo de acuerdos nacionales.

Algunas opiniones asocian la evasión a la baja moral tributaria generada por la falta de controles y combate efectivos a la corrupción. Por lo tanto, sugieren que el primer paso para incrementar los ingresos fiscales es mejorar las fiscalización y la rendición de cuentas del gasto público.

Distinto es el tema de la ampliación de la base tributaria, tanto del IVA como del ISR, el cual se considera sí debe ser parte de las discusiones sobre las posibles opciones para incrementar los ingresos fiscales.

Los temas más complejos de abordar son los relativos al contrabando y la defraudación aduanera. Según las fuentes consultadas, dadas las estructuras criminales que están enquistadas en las aduanas y los puertos, así como la vinculación con el tráfico de drogas, armas y personas, esta es el área más compleja de abordar en términos de evasión fiscal.

Uno de los aspectos a incluir en un pacto fiscal es el rol que las cámaras empresariales deben jugar en relación con el combate efectivo al contrabando. Más allá del discurso en contra de este lastre, resulta necesario realizar acciones para reducir los incentivos para esta práctica ilegal, como podrían ser sanciones a los miembros de las cámaras que hagan uso del contrabando como una vía para competir deslealmente.

¿Qué puede ofrecer el Estado a la ciudadanía como mejora de gestión y de transparencia que ayude a aprobar una reforma tributaria?

En el corto plazo se considera indispensable el fortalecimiento de la Contraloría de Cuentas que asegure un efectivo trabajo de fiscalización en el uso de los recursos públicos, a fin de que todos los sectores puedan comprobar que son adecuadamente utilizados. En la actualidad la Contraloría carece de la confianza de casi todos los sectores, por lo que resulta poco probable lograr acuerdos sobre medidas para generar ingresos adicionales sin mostrar avances efectivos en transparencia y calidad del gasto.

También se necesitan avances claros en materia de combate a la corrupción que incluyan castigos ejemplares en casos claves. Es importante romper el ciclo de la impunidad y lograr que prevalezca la ley por encima de poderes fácticos o económicos. Hay un amplio reconocimiento de los distintos sectores sociales de la necesidad de una reforma a la ley electoral y de partidos políticos. Ello, a fin de propiciar mayor transparencia en la gestión de los funcionarios electos y reducir la corrupción en el manejo de los recursos públicos. La expectativa es alta para que puedan aprobarse estos cambios antes de una nueva convocatoria a elecciones en 2015.

Otros aspectos a incluir

Guatemala posee un amplio historial de estabilidad macroeconómica. Es necesario asegurar esa estabilidad, para lo cual pudieran incluirse reglas

fiscales inteligentes que permitan la realización de políticas contra cíclicas y generar estabilizadores automáticos. Por ejemplo, una regla de este tipo podría permitir endeudamiento en casos de emergencia, si se dan condiciones previamente definidas.

En el caso de la inversión pública es necesario contar con planes multianuales de inversión pública previamente definidos con criterios técnicos con base en los cuales se prioricen los proyectos a ejecutar. Como parte de la estrategia de desarrollo del país, se considera recomendable privilegiar el desarrollo urbano y rural, lo cual puede ser congruente con una estrategia de descentralización y desarrollo desde lo local.

e. Elementos de la "microeconomía política" del nuevo pacto:

Actores relevantes para la negociación de un acuerdo fiscal en Guatemala

En función de la experiencia del pacto fiscal del año 2000 y de los avances logrados y los aspectos pendientes, se considera que los actores que deben ser incluidos en la discusión y eventual negociación de un nuevo acuerdo fiscal en Guatemala son los siguientes:

- Organismo Ejecutivo por medio del Ministerio de Finanzas Públicas y la Superintendencia de Administración Tributaria.
- Organismo Legislativo por medio de la Comisión de Finanzas Públicas y la instancia de jefes de bloque.
- Corte de Constitucionalidad.
- Cámaras empresariales de los distintos gremios aglutinadas en el CACIF.

- Sector cooperativista[15] y de la pequeña y mediana empresa.
- Organizaciones de trabajadores[16] y de la economía informal[17].
- Centros de investigación y centros de estudios.
- Partidos políticos con representación en el Congreso de la República por medio de sus secretarios generales.

Un gran desafío lo constituye la fragmentación que padece la sociedad guatemalteca y, en consecuencia, las organizaciones sociales de cualquier naturaleza. Sin embargo, según las fuentes consultadas, los actores enumerados anteriormente son indispensables para que un proceso de concertación fiscal tenga probabilidades de llegar a acuerdos. De esta forma se puede asegurar que los puntos de vista y criterios de todos los actores son tomados en cuenta en todas las fases del proceso. Asimismo, se propicia que los acuerdos se mantengan vigentes hasta la aprobación de las disposiciones legales correspondientes, y el punto de vista ex ante de la CC puede reducir el riesgo de que puedan ser declaradas con lugar las inconstitucionalidades que puedan surgir aún con la participación de todos los sectores en la definición de las medidas.

---

[15] Aglutinado en la Confederación Guatemalteca de Federaciones de Cooperativas (CONFECOOP) y en la Federación Nacional de Cooperativas de Ahorro y Crédito (FENACOAC).

[16] Algunas de las más importantes son la Central General de Trabajadores de Guatemala (CGTG), la Confederación de Unidad Sindical de Guatemala (CUSG) y el Movimiento Sindical, Indígena y Campesino Guatemalteco (MSICG). Según registros de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) http://dialogosocial.oit.org.pe/?page_id=192

[17] Estas organizaciones son más recientes y algunas de ellas son la Federación Sindical de Trabajadores Independientes (FESTRI) y el Sindicato de Trabajadores y Trabajadoras Independientes de Guatemala (STTIGUA). Según registros de la OIT acerca de "Experiencias Organizativas de los Trabajadores Independientes de la Economía Informal en América Latina y el Caribe"

Ganadores claves en la viabilidad del pacto fiscal

Todos los actores económicos, sociales y políticos deben ser parte de una reforma que asegure el fortalecimiento sostenible de las finanzas del Estado. Los esfuerzos realizados hasta la fecha han tenido resultados parciales en términos de recaudación adicional precisamente por no ser producto de consensos nacionales y tener siempre la postura en contra de alguno de los sectores. Las medidas tributarias específicas cualesquiera que sean deben ser resultado de ese acuerdo amplio y todos los sectores deben reconocer y asumir que las medidas favorecen el desarrollo nacional, y no velar solo por sus intereses particulares.

Todos los sectores tienen algo que ganar con una política fiscal integral que asegure incremento de los ingresos y más y mejores servicios públicos. Las cámaras empresariales abogan constantemente por la ampliación de la base tributaria y el combate al contrabando y a la corrupción, por lo cual los acuerdos en estas áreas deben estar presentes para aumentar por esta vía los recursos del Estado, al mismo tiempo que la anuencia para respetar el diálogo y no acudir a medidas legales unilaterales o las presiones políticas para bloquear las reformas que consideran les afectan.

Los asalariados y las Mipymes del sector informal necesitan mayor cobertura de servicios públicos con calidad (principalmente salud, educación y seguridad) por lo que la transparencia y la efectividad del gasto son relevantes para ellos, pero también deben reconocer la necesidad de que aporten ingresos al Estado en la medida de su capacidad de pago. La clase media igualmente debe tener opciones para sentirse atendida por el Estado y así muestre su anuencia a contribuir con sus impuestos, por lo cual la revisión de los destinos del gasto público es otro de los elementos que no puede faltar en los acuerdos fiscales, dado que sus necesidades son distintas a las de sectores con más bajos ingresos.

De igual manera, los sectores productivos requieren mayor cobertura y calidad de infraestructura, principalmente vial y energética, por lo que es indispensable asegurar la integralidad de las acciones a fin de lograr la efectividad del gasto, dado que no se trata únicamente de incrementar la disponibilidad de ingresos sino de hacer uso óptimo de los existentes.

Involucrar a las fuerzas políticas del país también es fundamental. En particular, a los partidos políticos representados en el Congreso y en las alcaldías. Este aspecto no es sencillo en Guatemala, por la debilidad de los partidos existentes. A este respecto el reto consiste en romper los círculos viciosos existentes en la asignación y manejo de los recursos públicos y las prebendas buscadas por las organizaciones políticas y los financistas de campañas. En relación con lo indicado, está en discusión y pendiente de aprobación una reforma a la ley electoral y de partidos políticos a fin de propiciar mayor transparencia en el financiamiento de los partidos y reducir su sujeción a intereses particulares. Para viabilizar la aprobación de esta reforma y definir las nuevas reglas del sistema electoral, se debe establecer un diálogo con los actores políticos a fin de mostrarles los beneficios que les representa ante sus electores el contar con adecuados mecanismos para asegurar la transparencia y calidad del gasto público.

Elementos para la elaboración, participación, negociación, comunicación, evaluación, que ayudarían a aprobar una reforma tributaria

Se considera que un asunto de forma y de fondo es la asignación de la mayor prioridad en el corto plazo a la discusión de los destinos del gasto, así como su calidad y transparencia para generar confianza entre todos los actores y sectores. Este activo social ha resultado muy dañado en los últimos tiempos. Durante ejercicios previos de reforma tributaria esto no se ha abordado y prevalece la desconfianza sobre el destino y la transparencia con la cual son ejecutados los nuevos ingresos fiscales. Un pacto amplio podría ser difícil de realizar, por lo cual es importante priorizar áreas clave como la transparencia, combate a la corrupción y calidad y destino del gasto público. Esto permitiría allanar el camino de las discusiones acerca de qué se va a financiar y cómo.

También es necesario involucrar a instituciones públicas clave para llevar a buen término un proceso de acuerdos sociales. En particular, los partidos políticos, el Congreso de la República y la Corte de Constitucionalidad deberían ser tomadas en cuenta en los debates públicos y establecer mecanismos que aseguren respeto a los acuerdos, aún después de un período electoral y al margen de sus resultados. Se considera que uno de los errores

del Pacto Fiscal del año 2000 fue no tomar en cuenta a estos actores desde el inicio del proceso, por cuanto en ellos recae la responsabilidad de aprobar las reformas legales necesarias. Por otra parte, es indispensable legitimar sus actuaciones por cuanto a nivel de opinión pública cuentan con una fuerte carga de señalamientos sobre prácticas poco transparentes. En el caso de la CC, su participación permitiría darle sostenibilidad a las reformas, que son tan vulnerables a los recursos de inconstitucionalidad.

La elaboración de las medidas que integren una reforma tributaria de consenso nacional debe ser producto del trabajo de grupos técnicos y legales con representatividad de todos los sectores. La experiencia del GPDF conformado en 2006 con base en lo establecido en la Ley Marco de los Acuerdos de Paz se considera adecuada, al igual que su instalación y juramentación por parte del Congreso de la República.

Durante el proceso de trabajo se elaboró una gama de estudios técnicos y legales en las distintas áreas de la política fiscal, y se realizaron actividades de presentación y consulta de los avances a representantes de los distintos sectores, y la propuesta resultante fue presentada al mismo Congreso de la República. No obstante, se trataba ya de una conformación distinta de la Asamblea, como resultado del proceso electoral de 2007 y la toma de posesión de las nuevas autoridades en 2008. En ese sentido se considera que además del adecuado soporte técnico deben definirse mecanismos que permitan que los procesos de trabajo y las propuestas resultantes no sean invalidados por los cambios político-electorales.

La negociación para la aprobación de la propuesta debe ser el resultado de un consenso nacional sobre la necesidad de avanzar en los distintos componentes de la política fiscal, como elemento indispensable para lograr el desarrollo nacional. Sin esa convicción de los distintos actores económicos, sociales y políticos no se considera factible la aprobación de medidas con impacto significativo y sostenible, y más bien pueden repetirse los resultados de los procesos de diálogo del pacto fiscal en 2000 y la propuesta de reforma fiscal en 2008.

No debe pensarse en "copiar" el ejercicio del año 2000. El resultado final no debe ser un documento que se suscriba por todos los sectores y luego quede como una referencia para los actores políticos, sino que debe pensarse en un proceso permanente y continuo de construcción y realiza-

ción del Pacto Fiscal. Esto requiere amplia participación en la definición de las propuestas y apropiación de las mismas por parte de todos los sectores sociales, económicos y políticos.

También debe haber compromiso de los actores para la aprobación de las reformas legales así como para su efectiva implementación y la evaluación de los avances. La ausencia de mecanismos para asegurar evaluación y continuidad de las acciones es quizás otra de las debilidades del Pacto Fiscal del 2000. Si bien es cierto se suscribió el "Acuerdo Político para el Financiamiento de la Paz, el Desarrollo y la Democracia en Guatemala" y se conformó la Comisión de Seguimiento del Pacto Fiscal, el primero no se cumplió a cabalidad sino solo parcialmente, con énfasis en lo relativo al aumento de impuestos, y la segunda no contó con toda la capacidad de acción necesaria para que sus evaluaciones fuesen vinculantes o generaran condiciones para rectificar o realizar las acciones pertinentes.

Respecto a quién debería convocar a un Pacto Fiscal se identifican distintas posiciones. La primera resalta a las instituciones del Estado, encabezadas por el gobierno de turno, el cual debe promover un acercamiento con la sociedad para llegar a acuerdos mínimos en los distintos temas. Otra visión sitúa a la sociedad civil como la promotora e impulsora de un nuevo pacto fiscal. Este proceso podría estar basado en mayor liderazgo de instancias técnicas como los Think Tanks o nuevos movimientos políticos.

6. Conclusiones

a. Arreglo fiscal existente en el país.

Guatemala es un país con bajos niveles de tributación, donde el crecimiento de los ingresos ha sido leve en los últimos años. Además, los impuestos son vulnerables frente a recursos legales ante la Corte de Constitucionalidad y por su alta dependencia de las importaciones. Otra situación característica es la apuesta por las exoneraciones fiscales como el único medio para atraer IED, el cual ha sido poco efectivo y erosiona la recaudación tributaria.

El país cuenta con un pacto fiscal pero con pocos acuerdos y avances reales. El gasto público social y la inversión en infraestructura son bajos y

poco efectivos. Esto se debe, entre otros, a que existen esquemas de promoción clientelista de las políticas públicas. Las élites económicas tienen una fuerte capacidad de veto de las reformas fiscales. Adicionalmente, la gobernabilidad fiscal es débil: altos niveles de informalidad, evasión fiscal y corrupción.

b. Características deseadas de un nuevo acuerdo fiscal.

Un nuevo Pacto Fiscal debiese tomar como referencia la experiencia del año 2000. Las prioridades del nuevo pacto debieran estar en el gasto público, promoviendo una reforma de la gestión y transparencia del sector público para que mejoren los resultados y haya credibilidad sobre el desempeño del gobierno.

En el área de ingresos fiscales debieran considerarse discusiones importantes acerca de la efectividad del ISR y el IVA, los dos impuestos que aportan tres cuartas partes de los ingresos. Se considera necesaria también una discusión sobre los incentivos fiscales, así como otras fuentes de ingresos, como impuestos heterodoxos y los ingresos provenientes de las industrias extractivas. Un área en la que hay pocos avances y se considera puede ser una opción factible es la descentralización. Aunque el endeudamiento público no es un problema crítico, podría ser importante considerar mecanismos de su manejo contra cíclico.

c. Restricciones de economía política para avanzar hacia el acuerdo fiscal deseable

En principio un nuevo Pacto Fiscal debe tomar en cuenta factores que fueron soslayados en la experiencia del año 2000. En primer lugar, no se convocó desde el inicio a los partidos políticos al debate y esto fue costoso para el proceso. Además, es importante tomar en cuenta la realidad del país e incluir a un actor importante como la Corte de Constitucionalidad, dado que hay que hacer sostenibles las reformas, tanto en lo relativo a los impuestos como al gasto público.

Una de las restricciones más importantes radica en los altos niveles de corrupción. Esto tiene distintas causas, que van desde la permanencia de un clima de impunidad hasta la captura de instituciones públicas para el aprovechamiento de negocios privados con recursos públicos. Esto genera una situación en la cual es muy difícil aprobar reformas fiscales, ya que los grupos de interés pueden influir en su aprobación y contenido, además que también pueden influir en que no se realicen reformas que combatan la corrupción. A su vez, las instituciones encargadas del control y castigo de la corrupción y evasión son muy débiles y son vulnerables a redes criminales y a la captura por parte de distintos grupos de interés.

Por lo anterior, se considera que el principal punto de partida de un nuevo pacto fiscal debe ser el gasto público: destino, nivel y mecanismos para asegurar la transparencia y la rendición de cuentas. Esto podría distinguir un pacto fiscal de una simple reforma tributaria, lo cual podría tener un efecto positivo para generar un desarrollo más equitativo.

Este punto de partida deberá estar acompañado de la discusión de las fuentes de ingreso para financiar las prioridades de gasto público. Un factor restrictivo puede estar en la capacidad de veto de grupos económicos así como la debilidad administrativa y judicial que se tiene en el país para controlar la evasión. Adicionalmente, esta discusión debe comprender los incentivos fiscales, por cuanto el efecto de nuevas medidas fiscales puede ser neutralizado por el de exenciones y exoneraciones.

Otra restricción radica en la identificación del actor con la legitimidad y credibilidad suficiente para convocar a un nuevo pacto fiscal. Según algunas opiniones, el gobierno de turno podría hacerlo pero para otras es una tarea de la sociedad civil. En todo caso, se requieren liderazgos y confianza para un proceso de este tipo. En la actualidad el país cuenta con vacíos de liderazgo político y grandes niveles de desconfianza entre los ciudadanos.

Pese a los limitados avances, Guatemala ya tiene una experiencia previa con el Pacto Fiscal. No se trata de copiar el ejercicio, por cuanto el momento político es distinto, pero es un referente en el cual ya se abordaron los grandes temas. Por lo tanto, debiese ser valorado en su correcta dimensión para construir nuevos acuerdos acerca de la política fiscal que el país requiere para su desarrollo, sobre la base de las lecciones aprendidas. Esto también significa que en lugar de buscar un momento cumbre en el cual se aprue-

ba un Pacto Fiscal, lo necesario es iniciar un proceso hacia la construcción e implementación de acuerdos, donde las prioridades inmediatas debieran estar en los temas de gasto público, y progresivamente avanzar hacia el fortalecimiento de los ingresos fiscales.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Acción Ciudadana (2012). Análisis del gasto y la rendición de cuentas de los partidos políticos en el proceso electoral Guatemala 2011. www.accionciudadana.org.gt

Asociación de Investigación y Estudios Sociales (2012). Partidos políticos guatemaltecos: Dinámicas internas y desempeño. www.asies.org.gt

Banco Mundial (2011**).** Worldwide Governance Indicators. Disponibles en línea: http://info.worldbank.org/governance/wgi/index.asp

Barreix, Alberto; Bès, Martín y Roca, Jerónimo (2010). "El IVA Personalizado. Aumentando la recaudación y compensando a los más pobres". DOC. No. 8/2011. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España. Disponible en línea: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2011_08.pdf.

Barrios Rabanales, Roger Antonio (2012). "Impugnabilidad de las Resoluciones de la Corte de Constitucionalidad". Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

Cabrera, Maynor (2009). "Evasión y equidad en Guatemala", Serie Macroeconomía del Desarrollo, CEPAL, Santiago de Chile

Gutiérrez de Colmenares, Carmen María (2006). "Sistemas de Elección y Remoción de los Magistrados de las Salas Constitucionales en Centro América". Revista Semestral del Centro de Estudios Constitucionales, Universidad de Talca, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

ICEFI (2007). "Equidad del Sistema Tributario en Guatemala 2006", BID-BCIE, Mimeo.

ICEFI (2008). "Incentivos fiscales y su relación con la inversión extranjera en Guatemala y Nicaragua", Boletín de Estudios Fiscales No.8

ICEFI (2012). "La política fiscal de Centroamérica en tiempos de crisis", 2do. Informe Centroamericano de Política Fiscal, Guatemala

InsightCrime(2011),"GruposdepoderenPetén:territorio,políticaynegocios",[en línea], documento mimeografiado, disponible en http://www. plazapublica.com.gt/content/insightcrimeorg-peten-de-politica-mafias-y-empresas

OCDE/CEPAL/CIAT (2012). Estadísticas tributarias en América Latina, OECD Publishing.

Pecho, M., J. Peláez y J. Sánchez (2012). "Estimación del incumplimiento tributario en América Latina: 2000–2010". Documento de Trabajo DT 02-2012. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT.

PNUD (2010). “Guatemala: un Estado para el Desarrollo Humano”. Informe de Desarrollo Humano 2009/2010.
Sanchez, O., (2008). “Guatemala’s Party Universe: A Case Study of Under-Institutionalization”, Latin American Politics and Society, Vol. 50, No. 1 (2008).
Schneider, F. and Enste, D., (2000). “Shadow Economies around the World: Sizes, Causes and Consequences”, Journal of Economic Literature, Vol. XXXVIII (March 2000).

5.

PARAGUAY: HACIA UN NUEVO ACUERDO

Dionisio Borda & Manuel Caballero

1. INTRODUCCIÓN

Un nuevo arreglo fiscal que mejore la equidad es posible en Paraguay. Las condiciones estructurales y coyunturales son favorables para encarar una reforma que permita recaudar más impuestos y corregir la alta inequidad tributaria. La economía está en pleno crecimiento y el Estado necesita realizar mayores gastos para reducir los niveles de desigualdad, satisfacer la mayor demanda de bienes y servicios públicos y asistir a los grupos más vulnerables de la población.

Las actuales condiciones de la *macroeconomía política* permiten encarar un nuevo arreglo fiscal que mejore la presión tributaria en un sistema donde la carga impositiva promedio es baja y está desigualmente distribuida. La baja recaudación y la alta inequidad entre sectores económicos y segmentos de ingresos reclaman una reforma que aumente los ingresos y mejore la relación entre la imposición directa e indirecta. Al mismo tiempo, existe la necesidad de mayores recursos financieros destinados a reducir los elevados niveles de pobreza y la desigualdad, y a aliviar el déficit de infraestructura económica del país, que son resultados del modelo de crecimiento vigente.

La llamada *microeconomía política*, por su parte, puede facilitar una reforma impositiva. Existe hoy mayor conciencia ciudadana de que los sectores privilegiados deben contribuir en igualdad de condiciones con otros sectores, y la percepción de elevadas cotas de evasión y elusión que dejan un espacio importante para mejorar la recaudación. La ciudadanía exige

mejores servicios públicos que acompañen la expansión económica que se viene registrando en el país y, al mismo tiempo, una mejor calidad de gasto público. Además, el nuevo gobierno, recientemente electo, enfrenta la necesidad apremiante de recursos financieros para satisfacer las crecientes demandas de la ciudadanía, en momentos en que el balance fiscal se ha tornado deficitario.

El nuevo arreglo fiscal supone aplicar reglas iguales a todos de manera que los sectores y contribuyentes que hoy pagan poco aporten más para corregir la inequidad existente y aumentar los ingresos tributarios. Asimismo, este nuevo acuerdo implica fortalecer las instituciones tributarias y mejorar las reglas impositivas para combatir la evasión fiscal. Igualmente, que el Estado mejore la calidad del gasto y asigne más recursos que acompañen el proceso de expansión y desarrollo económico del país.

Las reformas recientes, de 1991 y 2004, prueban que en Paraguay es posible una reforma tributaria que mejore los ingresos y que ordene el sistema impositivo. La experiencia muestra que, si bien las condiciones para la reforma están dadas, también existen riesgos que pueden impedir su implementación efectiva o debilitar el propósito de la misma.

Considerando este contexto, el objetivo del presente estudio es analizar la economía política para lograr un nuevo acuerdo fiscal en Paraguay. Para ello, el estudio prosigue con las siguientes secciones: el arreglo fiscal existente en el país; análisis del contexto económico, social e institucional; descripción del nuevo acuerdo fiscal planteado como deseable; análisis de la economía política para lograr el nuevo pacto fiscal; y, por último, la conclusión.

2. ARREGLO FISCAL EXISTENTE EN EL PAÍS

En esta sección se abordan las principales características del sistema tributario y la configuración del actual arreglo fiscal.

2.1. Principales características del sistema tributario

La economía paraguaya ha crecido en los últimos veinte años a una tasa promedio anual de 2,8%, con dos velocidades: un bajo crecimiento de 2,0%

anual en la primera fase (1991-2000) y un ritmo mayor de crecimiento de 3,5% anual en la segunda fase (2001-2011), caracterizada esta última por una mayor volatilidad[1].

En este mismo periodo (1991-2011) el incremento del gasto público fue de 5% promedio anual en términos reales, mayor que la tasa de crecimiento económico. Este aumento del gasto público se explica, por una parte, por la exigencia de un mayor nivel de inversión y cobertura de servicios, motivado por el mismo crecimiento económico; y, por la otra, por el incremento discrecional del gasto público, particularmente en servicios personales, por obra del Congreso[2]. Estos incrementos del gasto fiscal fueron acompañados por el ingreso tributario, que creció, coincidentemente, en un promedio anual de 5% en términos reales. Este comportamiento es el resultado del esfuerzo de dos reformas tributarias que se dieron en los últimos veinte años, reflejadas en la Ley 125 de 1991 y la Ley 2.421 de 2004, respectivamente. En este sentido, la presión tributaria, excluyendo la contribución a la seguridad social, tuvo un crecimiento importante, pasando de 7,8% del PIB en 1991 a 12,1% del PIB en 2011.

Otros comportamientos significativos fueron el desbalance fiscal, dado por mayores gastos que ingresos (Gráfico 1), y el crecimiento de la deuda pública (Gráfico 2). Tanto el resultado fiscal como el endeudamiento muestran dos periodos. En el primero de ellos (1995-2003) el déficit se amplía y la deuda crece como consecuencia de la crisis bancaria[3], la disminución de la presión tributaria, el incremento del gasto público, la depreciación de la moneda y el incremento de la inflación. Al problema económico se sumaron también problemas de presión social y de gobernabilidad[4]. Los proble-

---

1 El motor principal del crecimiento fue el sector agropecuario sujeto a las variaciones del clima y de los precios internacionales. En 2009 hubo una caída del crecimiento de 4% seguida de un crecimiento sin precedentes del 13,1% en 2010.

2 Las atribuciones del Congreso paraguayo, según la Constitución de 1992, son muy amplias en materia presupuestaria, pudiendo incrementar gastos sin la debida justificación técnica de la fuente de financiamiento y en cualquier época del año. El Congreso ha hecho uso creciente de estas facultades legales en los últimos años.

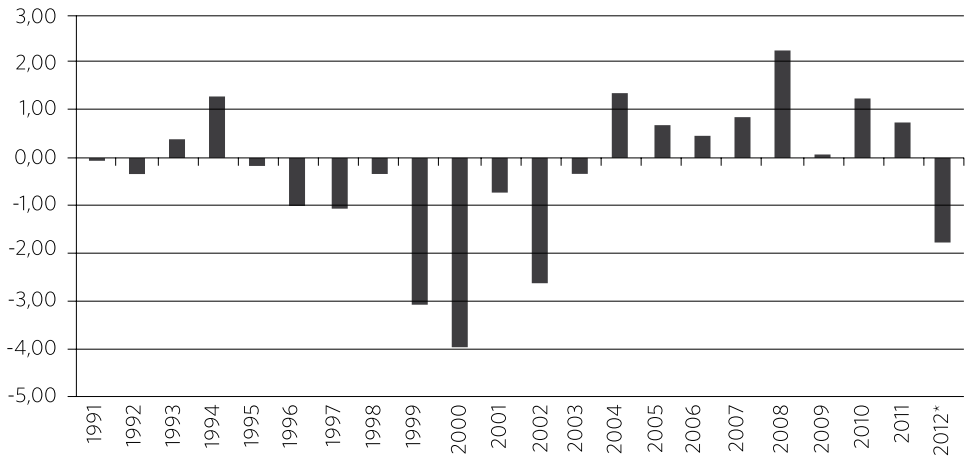
3 Paraguay pasó por una crisis bancaria importante que tuvo inicio en 1995 con la quiebra de cuatro bancos al mismo tiempo y que se extendió en los sucesivos años con la quiebra y cierre de más financieras y bancos hasta 1998.

4 El país experimentó en 1999 una convulsión política que estalló con el asesinato del vicepresidente y condujo al juicio político y posterior renuncia del Presidente. Estos eventos cono-

mas señalados condujeron a una crisis financiera del Estado, manifestada en una cesación parcial de pagos, que obligó a implementar un conjunto de reformas, incluida la tributaria. En el segundo periodo (2004-2011), las finanzas públicas se recuperan y la deuda pública disminuye progresivamente como resultado de la implementación de un conjunto de reformas en los dos primeros años del gobierno del Presidente Nicanor Duarte Frutos (2003-2008).

Gráfico 1

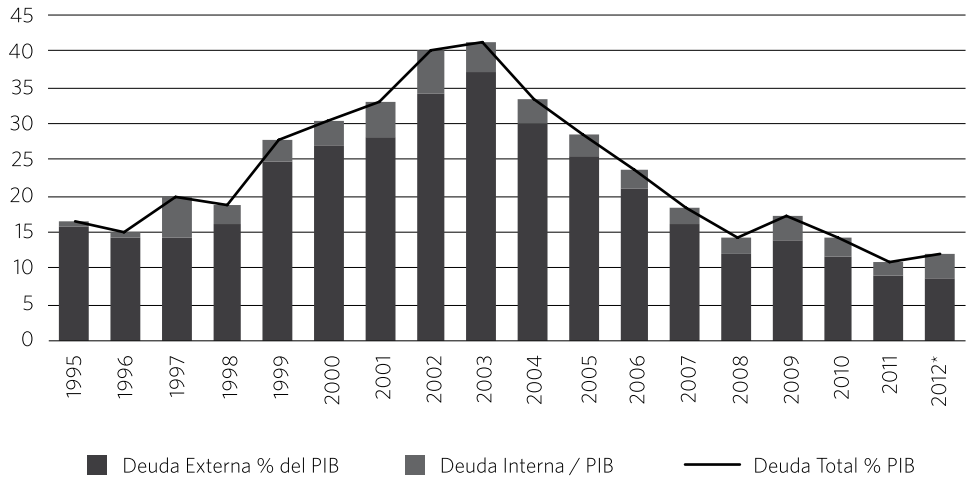
EVOLUCIÓN DEL RESULTADO FISCAL GLOBAL



* Cifras Preliminares.
Fuente: Elaboración propia con datos del MH.

cidos como el Marzo Paraguayo provocaron manifestaciones ciudadanas que terminaron con la muerte de varios manifestantes. Luego, el presidente designado por el Congreso tuvo que enfrentar una fuerte recesión económica, un debilitamiento institucional y múltiples problemas de gobernanza.

Gráfico 2
DEUDA PÚBLICA



* Proyección Deuda total Subsecretaria de Economía del MH.
Fuente: Minnisterio de Hacienda (MH).

En el pasado reciente el Paraguay ha emprendido dos reformas tributarias con objetivos distintos y en contextos diferentes. La primera reforma tuvo lugar en 1991 con el retorno del país a la democracia (1989) y con un alto liderazgo político[5]. El sistema tributario era complejo (varios tipos de impuestos) y de bajo rendimiento. El propósito de la reforma consistió en simplificar el sistema tributario y aumentar la recaudación, principalmente a través de la introducción del impuesto al valor agregado (IVA).

La segunda reforma tuvo lugar en 2004 en un contexto de crisis fiscal, cesación parcial de pagos, gobierno recién electo (2003) y alta presión internacional de los organismo multilaterales de crédito[6]. La reforma tuvo lugar mediante un acuerdo con los partidos políticos, el Congreso y los empresa-

[5] El general Andrés Rodríguez lideró el golpe de Estado que derrocó al dictador Alfredo Stroessner en 1989 y fue electo presidente ese mismo año.

[6] El BID y el BM, siendo los principales acreedores del Estado, exigieron un acuerdo con el FMI para resolver la inminente cesación total de pagos.

rios. Los objetivos de esta reforma fueron formalizar la economía, aumentar la recaudación, incluir por primera vez el concepto de equidad tributaria (se introdujo el impuesto a la renta personal, IRP) y acentuar la simplicidad del sistema tributario: tasa única y para todos (Borda 2007: 25). Sin embargo, el acuerdo no ha sido cumplido plenamente: la entrada en vigencia del IRP fue postergada sucesivamente y fueron introducidas crecientes deducciones en las reglas de este impuesto. Los grupos de intereses vinculados al sector empresarial y a los políticos del Congreso habían acordado la implementación del IRP, con una tasa del 10%, a cambio de la reducción del impuesto a la renta corporativa de 30% a 10%, lo que efectivamente tuvo lugar, pero el Congreso, a través de modificaciones de la legislación, postergó hasta en cuatro ocasiones la puesta en vigencia del IRP, rompiendo el acuerdo original[7].

En ambas ocasiones se dieron cambios que sugieren que las reformas tributarias son reversibles. El Poder Legislativo en algunos casos, y el mismo Poder Ejecutivo en otros, fueron introduciendo exenciones que perforaron el sistema y terminaron por debilitar el impacto de las reformas[8]. Algunos poderosos, por la vía legal o ilegal, se las arreglaron siempre para seguir pagando muy pocos impuestos.

A continuación se examinan cinco características principales del arreglo fiscal vigente: baja presión tributaria; importancia de la renta de las hidroeléctricas[9]; elevada incidencia de los impuestos indirectos; inequidad tributaria; y, alta elusión y evasión impositiva.

---

7 El IRP entró en vigencia recién en agosto de 2012.

8 En el caso del Ejecutivo se pueden mencionar los decretos de régimen de liquidación para el pago del impuesto a la renta de las actividades agropecuarias (Imagro), del Régimen Automotor Nacional, de biocombustibles y de ensamblaje de bienes de alta tecnología. En el caso del Congreso se pueden citar las leyes de la tarifa social eléctrica, de ensamblaje de partes automotores y de bienes de alta tecnología.

9 El Paraguay comparte la empresa binacional Itaipú con el Brasil (en funcionamiento desde 1983) y la empresa binacional Yacyretá con la Argentina (en funcionamiento desde 1994). Las rentas recibidas en carácter de royalties y compensaciones por venta de energía se empezaron a recibir en 1989 de Itaipú y en 1995 de Yacyretá.

a. Baja presión tributaria

La presión tributaria ha aumentado en los últimos veinte años, pero aún sigue siendo baja teniendo en cuenta el desarrollo económico relativo del país. El PIB per cápita nominal (PPA) en el año 1991 fue de US$ 3.000, mientras que la presión tributaria fue de 7,8% del PIB. En el año 2011 el PIB per cápita nominal (PPA) fue US$ 5.390[10], mientras que la presión tributaria fue de 12,1% del PIB. Como se puede apreciar, el crecimiento del PIB per cápita nominal (PPA) en este periodo fue de 80%, mientras que el crecimiento de la presión tributaria fue de solo 55%.

La presión tributaria ha tenido un comportamiento variable, con periodos de mayor o menor recaudación. En efecto, después de alcanzar un pico de 11,2% del PIB en 1995, dicho ingreso siguió una tendencia descendente hasta llegar a su punto más bajo de 8,1% del PIB en 2002 (Gráfico 3)[11], debido a las elusiones y evasiones fiscales que perforaron la reforma de 1991, lo que se explicará más adelante.

Este mismo comportamiento que siguió a la reforma de 1991 se vuelve a registrar con la reforma del 2004. La presión tributaria se recuperó hasta un 12,1% del PIB en 2011 con la eliminación de exenciones y una mejor administración tributaria, pero esta mejora está bajo riesgo de estancamiento o retroceso debido a las nuevas perforaciones legales (regímenes específicos, exenciones y tasas diferenciadas) introducidas después de la reforma.

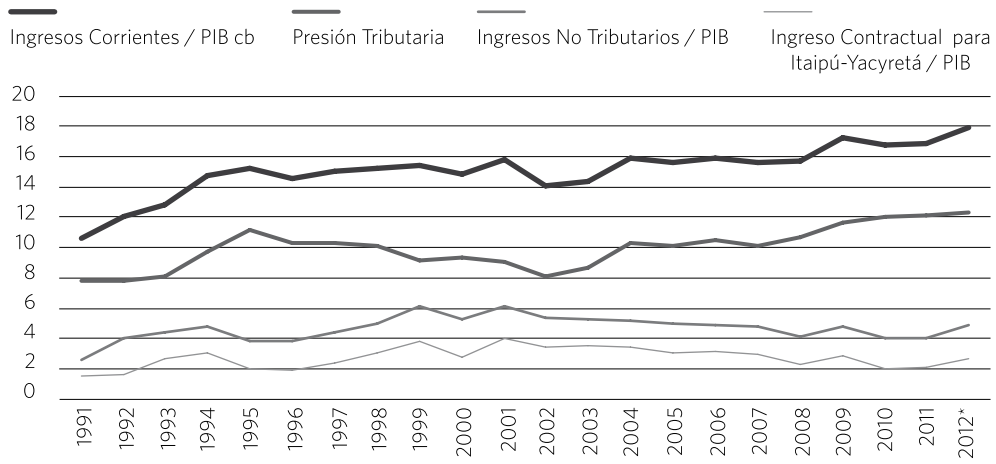
---

[10] Banco Mundial (Abril 2013). En World Development Indicators: http://data.worldbank.org/indicator/NY.GNP.PCAP.PP.CD/countries/PY-XJ-XN?display=default

[11] El total de ingresos fiscales, presentado en el Gráfico 3, es la suma del ingreso tributario (presión tributaria) y del ingreso no tributario. La renta de las hidroeléctricas (Itaipú y Yacyretá) es parte del ingreso no tributario.

Gráfico 3

PRESIÓN TRIBUTARIA EN PARAGUAY (%)



* Cifras Preliminares.
Fuente: Elaboración propia con datos del MH.

b. Importancia de la renta de las hidroeléctricas

La baja presión tributaria es compensada, parcialmente, por los ingresos no tributarios (Gráfico 3), de los cuales el principal componente es la renta generada por las hidroeléctricas. La misma tiene su origen en los royalties y compensaciones por venta de energía. Esta renta representa un promedio de 2,4% del PIB en los últimos cinco años[12]. Si bien el peso relativo de estos ingresos no representa una proporción elevada del PIB, como en otros países de la región que cuentan con recursos naturales, de todos modos constituye una porción importante del ingreso fiscal. Como el precio de la electricidad no depende del comportamiento del mercado de la energía, sino que está fijado contractualmente por los países involucrados, estos flujos de ingreso son relativamente estables. Estas rentas se distribuyen en partes iguales entre la Administración Central y los gobiernos sub-nacionales. Buena parte de los ingresos no tributarios restantes, 1,2% del PIB en 2011, corresponde a

[12] Serie histórica 2008-2012.

los aportes a los fondos de jubilaciones de los funcionarios públicos, conocidos como cajas fiscales.

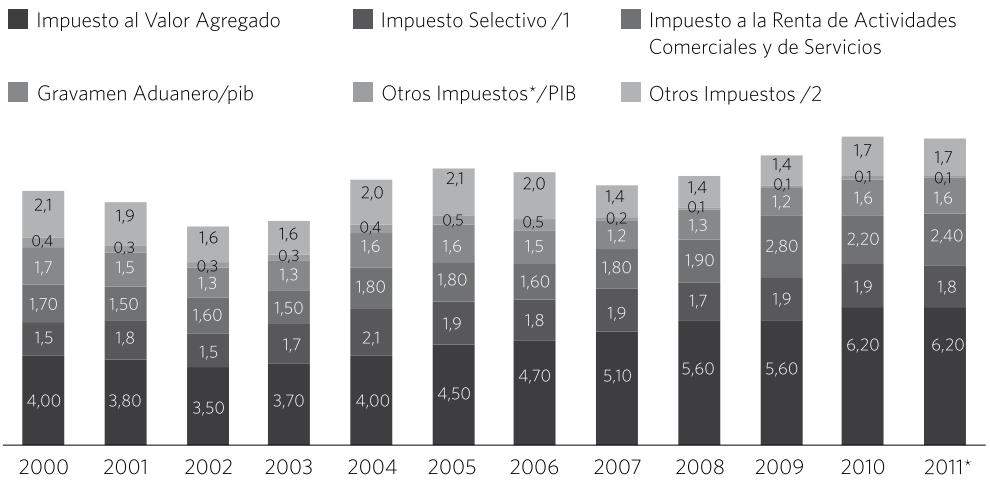
c. Elevada incidencia de los impuestos indirectos

La imposición indirecta tiene en el Paraguay un gran peso relativo en el ingreso tributario. Esta cifra representa un promedio (1991-2012) del 81,1% del ingreso tributario y se ha mantenido relativamente estable en el periodo estudiado. El impuesto indirecto que grava los precios de los bienes y servicios está constituido principalmente por el impuesto al valor agregado (IVA), el impuesto selectivo al consumo (ISC) y gravámenes aduaneros.

El IVA constituye el impuesto que más contribuye a la recaudación tributaria (Gráfico 4). El impuesto directo grava las utilidades de las empresas, pero solo contribuyen efectivamente las actividades industriales, comerciales y de servicios. El sector agropecuario tiene una contribución marginal. El impuesto a la renta personal no tiene incidencia en el periodo de estudio porque recién entró en vigencia, efectivamente, en agosto del 2012.

Gráfico 4

PARTICIPACIÓN DE LOS IMPUESTOS EN EL INGRESO TRIBUTARIO (% PIB)



* Cifras Preliminares. /1 Incluye: Impuesto a los Combustibles y Otros. /2 Incluye: Gravamen Aduanero, Tributo único, Maquila, Renta de Carácter Personal, Actos y Documentos, Patente Fiscal.
Fuente: Elaboración propia con datos del MH y BCP.

d. Inequidad tributaria

Además de la baja incidencia de los impuestos directos en la estructura tributaria, la contribución impositiva no es proporcional a la importancia relativa de algunos sectores. El impuesto a la renta agropecuaria (Imagro) participa solamente con un 1,5% del total del impuesto a la renta corporativa (0,03% del PIB), vis a vis a la participación de las empresas industriales, comerciales y de servicio, en el periodo 2005-2011[13]. Esta diferencia se torna mucho más llamativa si se considera la participación del sector agropecuario en el PIB, cuya contribución principal viene del sector de agronegocios. En promedio esta participación en el periodo 2005-2011 fue de 21,7% del PIB. Estas cifras permiten apreciar que la diferencia para un mismo tipo de impuesto es significativa entre sectores, donde es llamativa la escasa contribución del sector de agronegocios. Esta exigua contribución se debe, en orden de importancia, a las reglas de deducibilidad de este impuesto y a la dificultad del control.

Otro aspecto de la inequidad tributaria es la vigencia tardía del impuesto a la renta personal. En el arreglo fiscal de 2004 se redujo el impuesto a la renta corporativa de 30% a 10% y se introdujo el impuesto a la renta personal con una tasa del 10%, cuya vigencia fue postergada en cuatro ocasiones hasta el mes de agosto de 2012. Dado que este impuesto no incluye renta global y cuenta con una deducibilidad muy amplia, los deciles con mayores ingresos no contribuirán de manera proporcional.

La inequidad tributaria se observa también entre segmentos de ingresos. En el caso del impuesto al valor agregado (IVA), la carga para el decil más pobre es de 18,3% de sus ingresos y representa una contribución del 2,3% del total del IVA. En el otro extremo, la carga para el decil más rico es de solo de 4,6% de sus ingresos y representa una contribución de 35,9% del total del IVA[14]. Estas cifras revelan cómo el IVA incide en forma desproporcionada con respecto a los niveles de ingreso.

---

[13] Se toma la serie a partir del año 2005, coincidente con la reforma tributaria del 2004.

[14] Bellassai y Jara (2013). "Reorientar el sistema tributario hacia la equidad: un imperativo para el desarrollo". En P*araguay Debate, Nota de política 11*.

e. Alta elusión y evasión impositiva

La evasión y la elusión fiscal siguen siendo un impedimento a la mejor recaudación, a pesar de las reformas de 1991 y de 2004. La evasión fiscal consiste en evitar el pago de los impuestos violando la ley, mientras que la elusión fiscal consiste en evitar el pago de los impuestos dentro del marco legal, lo que es permitido por las exenciones o por ciertos vacíos en las mismas leyes. Contribuye con esta situación una débil administración tributaria que se manifiesta en la baja calificación de los recursos humanos, la escasa profesionalización, la capacidad limitada de fiscalización y el bajo desarrollo de las tecnologías de la información y la comunicación.

Existen pocos estudios que miden la evasión y la elusión impositiva[15]. En uno de ellos (Zárate, 2010: 24-25) se define la brecha fiscal del IVA como "la proporción que representa el IVA potencial menos el IVA recaudado sobre el IVA potencial"[16]. La brecha fiscal entre 1992 y 2009 es de 38% en promedio. En 2003 la brecha fiscal fue de 40%, en 2006 esta cifra se redujo a 27,5% y en 2009 marcó un ligero repunte a 28,3%. En otro estudio (Garzón, 2007: 20) se calcula la brecha fiscal con una metodología que captura las exenciones del tributo. Las cifras revelan una brecha fiscal de 66,3% en 2003, de 55,3% en 2005 y de 54,4% en 2006[17]. Las dos estimaciones revelan una evasión relativamente elevada, aunque decreciente en los años observados, como resultado de un mejor control tributario.

En estos estudios no están considerados el comercio entre el Paraguay y los países vecinos y cierto grado de acumulación del IVA[18]. Si bien no existen publicaciones sobre gasto tributario, estimaciones realizadas por técnicos del Ministerio de Hacienda sitúan el gasto tributario anual del IVA en

---

15 No se conocen estudios recientes sobre la evasión del impuesto a la renta.

16 La recaudación potencial es simplemente el producto de la tasa del IVA (10%) por el consumo privado y, por consiguiente, no considera las tasas diferenciadas del 5% y 0% ni las exenciones. Este cálculo sirve solamente para fines comparativos año a año y no como cuantificación de la tasa verdadera de brecha fiscal. Este estudio abarca la serie histórica 1992-2009.

17 Los años que abarca este estudio corresponden a 2003 y 2005-2006.

18 El comercio considerado aquí es el que el Banco Central del Paraguay denomina reexportación (Importaciones del Paraguay de productos que pagan el IVA en la Aduana y luego se revenden en las zonas fronterizas). En una fracción menor, existen contribuyentes que no descargan el IVA de sus compras, como las cooperativas en el agro y los productos agropecuarios.

alrededor del 1,5% PIB y el del impuesto a la renta corporativa en 0,5% del PIB en el periodo 2008-2010. El gasto tributario total anual determinado así en alrededor del 2% del PIB, resulta ser relativamente elevado comparado con los de otros países de la región. Con mayor razón cuando se toman en cuenta tanto las bajas tasas impositivas como la baja presión tributaria existentes en el país.

A pesar de que la presión tributaria en el Paraguay es relativamente baja, existen regímenes tributarios especiales que incluyen exenciones y tasas reducidas, como son el régimen de industrias de exportación (maquila), el de inversión en bienes de capital y el de ensamblaje. En cuanto a impuestos específicos, el rendimiento del IVA se ve afectado por tasas reducidas[19] y exenciones[20], mientras que el impuesto a la renta de las empresas adolece de tres limitaciones muy notorias: la ausencia de reglas de precios de transferencia, la omisión del principio de renta global y la capitalización débil[21].

A su vez, el impuesto a la renta de las actividades agropecuarias (Imagro) contempla tres regímenes de pago con algunos beneficios para unos de los que carecen otros[22]. Las reglas del Imagro son más benignas que las reglas del impuesto a la renta de las actividades comerciales, industriales y de servicios (Iracis), lo que genera una asimetría entre contribuyentes empresariales en actividades diferentes.

En resumen, el sistema tributario paraguayo tiene falencias, inequidad e ineficiencia. La presión tributaria está por debajo del nivel de desarrollo del país, brecha que es compensada, en parte, por las rentas provenientes de las hidroeléctricas. Los impuestos directos tienen poca incidencia en la estructura de los ingresos tributarios, mostrando una desproporción en la carga tributaria entre sectores económicos y niveles de ingreso. Si bien las bajas tasas impositivas han ayudado a mejorar la recaudación, la evasión y la elusión si-

---

[19] La tasa general del IVA es 10%, pero admite tasas 5% y 0% para determinados productos.

[20] Exenciones para determinados bienes (productos agropecuarios en estado natural, revistas, libros, periódicos, etc.), servicios (intereses de valores públicos y privados) y sujetos (entidades sin fines de lucro, partidos políticos, fundaciones, etc.).

[21] Por débil capitalización se entiende la desproporción entre el tamaño del capital propio y del capital prestado, generándose deducciones por los gastos de intereses del capital prestado.

[22] Los tres regímenes son: i) régimen de renta presunta, con tasa de 2,5%; ii) régimen simplificado, con tasa 10% sobre la diferencia de ingresos y egresos, que reconoce como crédito el IVA pagado en las compras de bienes; y, iii) el régimen contable, con tasa del 10% sobre la utilidad.

guen relativamente elevadas, lo que exige una disminución de las exenciones, ajustes en los procesos jurídicos y mejoras en la administración tributaria.

2.2. Configuración del actual arreglo fiscal

El arreglo fiscal vigente en Paraguay se explica con cuatro hipótesis de la economía política y del sistema tributario, vinculadas con la sociedad, con la democracia, con el Estado y con el contexto de la reforma.

La primera hipótesis explora las características de una sociedad excluyente y con altos niveles de desigualdad. En el actual arreglo fiscal predomina una alta desigualdad en la distribución de la riqueza, de la tierra y de los ingresos, lo que configura un modelo de desarrollo excluyente, concentrador y dual. Por desarrollo dual se entiende la coexistencia de un sector moderno con uso intensivo de recursos naturales, de capital y de tecnología, que marca el ritmo de crecimiento de la economía, con otro sector, en general más informal, con abundante mano de obra no calificada, escaso nivel de utilización de capital y tecnología, con dificultad de acceso a los mercados, que tiene un menor aprovechamiento del crecimiento económico.

Un trabajo de Rius (2012: 7), que cita a Sokoloff y Zolt (2007), afirma que "las mayores desigualdades económicas (e.g. la concentración de la propiedad de la tierra) tienden a coincidir con instituciones políticas más elitistas y en las cuales los derechos democráticos se expanden más lentamente"; y que "los regímenes económicos y políticamente más excluyentes ofrecen mayores resistencias al avance de la imposición a los ingresos, la propiedad y la riqueza". Desde una perspectiva similar, Gómez Sabaini y O`Farrell (2009: 20) afirman que "los países en desarrollo se caracterizan por una gran participación del sector primario en la generación del PBI y del empleo, como también por sectores informales amplios y una baja participación de los salarios en el ingreso nacional entre otras. Estas características reducen la posibilidad de desarrollar algunos tipos de impuestos como el impuesto personal a la renta, a la vez que aumentan la dependencia de impuestos indirectos como los que se aplican al comercio exterior". Remarcan estos autores que "al mismo tiempo motivos políticos y administrativos tienden a dificultar la recaudación de los impuestos sobre la producción

del sector agropecuario, además que dicho sector muchas veces requiere el otorgamiento de exenciones y subsidios".

La segunda hipótesis aborda la calidad de la democracia y de sus instituciones. Paraguay tiene escasa tradición democrática, reflejada en los periodos cortos de vigencia democrática en su historia y en los largos periodos de inestabilidad política y regímenes dictatoriales combinados con la hegemonía de un partido político durante 61 años ininterrumpidos, con un solo caso de alternancia pacífica del poder por la vía electoral. Los partidos políticos tradicionales son de los más antiguos de la región y, en la práctica, tienen bastante similitud ideológica[23]. Precisamente, en el caso paraguayo hay carencia de instituciones políticas sólidas porque, como afirman Gómez Sabaini y O`Farrell (2009: 25), "los procesos políticos y mejores políticas públicas ocurren con partidos políticos institucionalizados y programáticos, cuerpos legislativos con gran capacidad de diseño de políticas, un poder judicial independiente y burocracias sólidas".

La tercera hipótesis explica el círculo vicioso en que está atrapado el Estado y la legitimidad de sus acciones. Paraguay presenta una baja cultura de cumplimiento legal en la sociedad y, en particular, baja "moral de cumplimiento tributario". Como se mencionara antes, la alta evasión refleja un círculo vicioso: Estado débil, corrupción, ineficiencia, escasa disponibilidad de recursos y baja calidad de las políticas públicas. Paraguay no escapa a la realidad señalada por Marcel y Rivera (2009: 266) de que "muchos países latinoamericanos parecen estar capturados en un círculo vicioso en el que la ineficiencia y el patrimonialismo restan legitimidad a la acción estatal, lo que impide incrementar los recursos fiscales, y estas limitaciones impiden desarrollar políticas más eficaces".

La cuarta hipótesis explica los detonantes inmediatos de los nuevos acuerdos fiscales y hace referencia al contexto de la reforma, siguiendo a Gómez Sabaini y O`Farrell (2009: 17). En el caso paraguayo los determinantes principales de los dos arreglos tributarios más recientes han sido un

[23] Una sociedad altamente ruralizada, los periodos de largas dictaduras e inestabilidad, dos conflictos bélicos internacionales de gran envergadura (1864-1870 y 1932-1935), el clientelismo y el prebendarismo pueden explicar el escaso desarrollo institucional y programático de los partidos políticos.

contexto de crisis fiscal, ciclo electoral favorable y firme liderazgo político. Es decir, los dos casos de arreglos tributarios, de 1991 y de 2004, se hicieron bajo la presión de una crisis fiscal y la necesidad de financiamiento presupuestario, y ambas reformas fueron realizadas inmediatamente después de procesos electorales, por gobiernos que contaron con alto nivel de legitimidad.

En resumen, la baja presión impositiva y la inequidad tributaria del actual arreglo fiscal reflejan un alto nivel de desigualdad económica y social y constituye un reflejo de la estructura económica subyacente. A su vez, la debilidad de la democracia y de las instituciones políticas no contribuye a la mejora de la equidad y de la eficiencia tributaria. El círculo vicioso de corrupción, ineficiencia, debilidad estatal, escasos recursos y baja calidad de la política fiscal le resta al Estado legitimidad y capacidad de acción, al mismo tiempo que profundiza la baja moral tributaria. Los casos más recientes de arreglos tributarios, sin mejorar la equidad, ocurrieron en contextos de crisis fiscal y legitimidad de los nuevos gobiernos electos que contribuyeron a implementar las reformas.

3. CONTEXTO SOCIAL, INSTITUCIONAL Y ECONÓMICO

3.1. Contexto social

En este punto se desarrollarán tres aspectos importantes del contexto social en Paraguay: el nivel de pobreza, el índice de desigualdad y la cobertura de la seguridad social. En Paraguay la pobreza es elevada y está concentrada fundamentalmente en el área rural (Cuadro 1). La pobreza total afecta al 32,4% de la población, cifra de por sí elevada que se acentúa en el área rural, donde afecta al 44,8% de la población. Lo mismo ocurre con la pobreza extrema que afecta al 18,0% de la población total país y tiene una mayor incidencia en la población rural, de 29,6%. La pobreza extrema presenta la particularidad de que, en la práctica, ha sido inelástica al ciclo económico. Desde la primera medición de pobreza en 1997 (17,3%) hasta la última medición publicada en 2011 (18,0%), el porcentaje de pobreza extrema se ha mantenido, prácticamente, invariable vis a vis con el ciclo económico. En

cambio, la pobreza no extrema se muestra más sensible al ciclo económico y se redujo de 18,8% en 1997 a 14,4% en 2011.

Cuadro 1

POBREZA POR ÁREA DE RESIDENCIA 2011 (EN % DE POBLACIÓN)

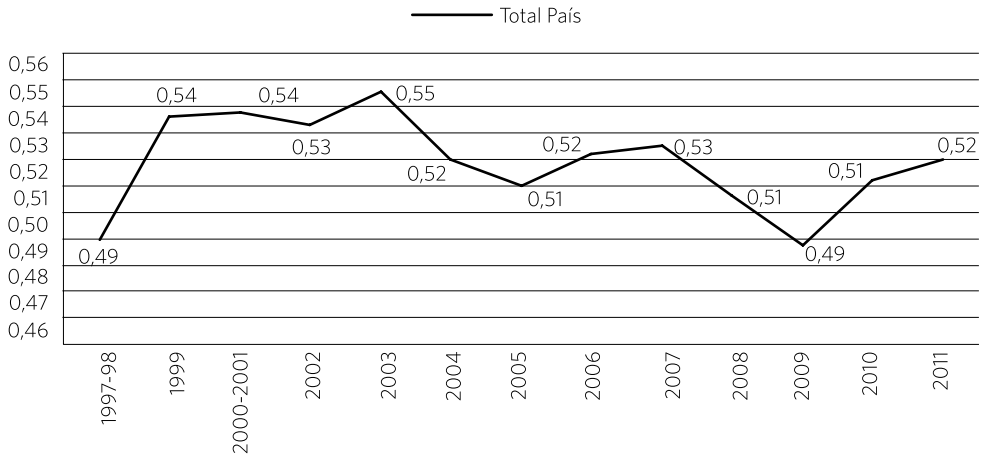
Población	*Pobreza extrema*	*Pobreza no extrema*	*Pobreza Total*
Urbana	10	13,9	23,9
Rural	29,6	15,2	44,8
Total País	18	14,4	32,4

Fuente: Encuesta Permanente de Hogares 2011.

La desigualdad es elevada y persistente. En efecto, el coeficiente de Gini se ha mantenido prácticamente invariable (0,52) en el último decenio, 2002-2011 (Gráfico 5). Tomando los años extremos de la medición se tiene un índice de 0,53 en 2002 y de 0,52 en 2011, siendo éste un periodo de mayor crecimiento relativo (4,1% promedio anual).

Gráfico 5

COEFICIENTE DE GINI



Fuente: Dirección General de Estadísticas y Censos (DGEEC). Encuesta permanente de hogares.

La baja cobertura de la seguridad social, principalmente de la privada, agrava el contexto social. Según cifras del Instituto de Previsión Social (IPS), el promedio de cobertura de la seguridad social en el periodo 2007-2011 fue de 11,3% de la Población Económicamente Activa (PEA). Esta tasa ha venido creciendo durante el periodo de referencia hasta llegar a 13,6% en 2011 (Cuadro 2). Sumando la cobertura de las cajas fiscales del Estado (militares, policías, magisterio, servicio civil, etc.), que representan alrededor del 7% de la PEA, se llega a una cobertura total de 20,6% de la PEA en 2011, que es una de las más bajas de la región.

En resumen, el nivel de pobreza en Paraguay es elevado, particularmente la extrema pobreza que es prácticamente inelástica al ciclo económico; el índice de desigualdad es elevado y persistente; y la cobertura de la seguridad social es baja. Estos indicadores denotan un entorno social marcadamente asimétrico e inequitativo.

Cuadro 2
COBERTURA DE LA SEGURIDAD SOCIAL PRIVADA

Año	*Cobertura % de la PEA*
2007	9,6
2008	10,2
2009	10,7
2010	12,2
2011	13,6
Promedio	**11,3**

Fuente: Informe de Gestión 2012. IPS.

3.2. Contexto institucional

El contexto institucional está dado tanto por las reglas de juego como por la organización del Estado. Las reglas de juego son los acuerdos formales e informales en la toma de decisiones en las políticas públicas y en la or-

ganización del Estado. Éstas abarcan las dimensiones de los tres poderes del Estado (Ejecutivo, Legislativo y Judicial) y al entorno que influencia las decisiones y moldean la burocracia estatal. Desde esta doble perspectiva se analizarán el desequilibrio entre poderes del Estado, el clientelismo político, los intereses corporativos y, por último, los múltiples actores con poder de veto que existen en Paraguay.

El desequilibrio entre poderes constituye un problema estructural en el Estado y ha ido agravándose en la medida en que el Congreso ha utilizado cada vez más sus amplias facultades constitucionales[24]. La constitución de 1992 se redactó en un contexto marcado por el fin de una larga dictadura, caracterizada por la arbitrariedad y el abuso de poder propios de un gobierno autoritario. Por esta razón la Constitución dotó de importantes facultades al Congreso, en detrimento de los demás poderes.

El Poder Legislativo puede levantar fácilmente un veto del Poder Ejecutivo, tiene la facultad de modificar las normas permanentes con leyes temporales (v.g. ley presupuestaria anual) porque no existe prelación de leyes y tiene poderes casi ilimitados en áreas más propias del Ejecutivo. Sus competencias en materia económica, presupuestaria y financiera son bastante discrecionales, tales como la aprobación caso por caso de préstamos e incluso de donaciones. Puede aumentar la estimación de los recursos financieros sin considerar su factibilidad técnica. El presupuesto puede ser modificado por iniciativa parlamentaria, en cualquier tópico y en cualquier época del año (creación de cargos, salarios, aumento de gastos, exoneraciones impositivas, etc.). Por si todo ello fuera poco, la influencia del Congreso abarca los nombramientos dentro del mismo Poder Ejecutivo (v.g. Directorio del Banco Nacional de Fomento, Instituto Nacional de Cooperativismo, Secretaría del Transporte Metropolitano, etc.) y el Poder Judicial (ministros, magistrados, etc.). En algunos casos el Congreso asume incluso un rol de cuasi administrador, que correspondería por entero al Poder Ejecutivo, como es el caso del manejo presupuestario propio, al margen del plan financiero del Tesoro.

---

[24] Mendonça (2013), en Diario Última Hora 26 de mayo de 2013, www.ultimahora.com/notas/622414-No-hay-condiciones-para-plantearahora-una-reforma-constitucional y www.ultimahora.com/notas/622415-Dudo-que-restituyan-poderes-al-presidente.

El Congreso tiene una influencia decisiva en el nombramiento y remoción de magistrados, a través del control del Consejo de la Magistratura y del Jurado de Enjuiciamiento de Magistrados. La influencia del Congreso en el Poder Judicial llevó a la politización de la Justicia y tuvo como consecuencia la degradación de la calidad de la administración de la justicia en Paraguay.

Una segunda característica de debilidad institucional es el clientelismo político, una práctica muy generalizada en la administración del Estado. Setrini (2011: 328) define el clientelismo como "una institución informal que establece los parámetros para la política de distribución de bienes y servicios y alienta la búsqueda particular, en contraposición de la búsqueda colectiva, de los intereses económicos y políticos promoviendo la prestación de bienes divisibles y privados en lugar de la prestación de bienes públicos". El mismo autor (Setrini, 2011: 328) desarrolla el argumento de que "las nuevas reglas electorales y las nuevas condiciones económicas han producido un cambio gradual de un clientelismo monopólico muy coherente hacia una forma más plural y menos coherente de clientelismo, con mayor espacio para la competencia por los recursos del Estado y el poder". Este clientelismo ha afectado a prácticamente todos los partidos políticos de una manera u otra. La consecuencia de esta extendida práctica ha sido el escaso desarrollo de las instituciones, tanto en las reglas e incentivos como de las mismas organizaciones burocráticas. En otro estudio (Abente, 2011: 127), el clientelismo es considerado como un factor agravante en el deterioro de la calidad de las instituciones en Paraguay.

Otro factor que debilita al Estado y a las políticas públicas son los intereses corporativos que según Abente (2011: 127) "consisten fundamentalmente en bienes de club y semi-excluyentes. Estos intereses se articulan alrededor de un sector del empresariado y de un sector de empleados públicos, [...], que también sacrifica el universalismo que deben poseer las políticas públicas". En el campo tributario estos intereses se expresan en las exenciones para el sector agropecuario empresarial, regímenes especiales y tasas diferenciadas para otros sectores y contribuyentes. Además, en los subsidios que se otorgan a través de las políticas públicas a sectores y segmentos de ingresos privilegiados (v.g. subsidio al gasoil, a la educación universitaria, etc.). Las regulaciones y la aplicación de las normas legales no defienden, generalmente, la libre competencia y el derecho de los consumi-

dores. El sistema de la función pública no permite que los mecanismos de acceso, promoción y sanción funcionen adecuadamente. A la vez, el régimen salarial está fuertemente distorsionado por la presión sindical.

Por último, también la existencia de innumerables actores con poder de veto[25] contribuye al deterioro de la calidad institucional del Paraguay. Este factor opera tanto en el marco legal como en los arreglos informales a través de los grupos de interés. Siguiendo el mencionado estudio (Abente, 2011: 123), el "problema se sitúa en el campo del excesivo número de actores institucionales con poder de veto y en el universo de las decisiones sometidas a dicho poder". Estos actores guardan relación con el desequilibrio de poderes, los partidos políticos y los intereses corporativos. Esta multiplicidad de actores con poder de veto, como sostiene el estudio (Abente, 2011: 127) "no responde a intereses amplios de colectivos sociales o económicos, sino a intereses estrechos de tipo personal o, en el mejor caso, de grupo".

En resumen, las instituciones en Paraguay son, por lo general, débiles y están frecuentemente capturadas por intereses corporativos y de clientelismo político. Todo esto conduce a políticas públicas deficientes e inequitativas y, consecuentemente, a una democracia de baja calidad.

3.3. Contexto económico

En esta sección se resaltan dos aspectos del contexto económico: el manejo macroeconómico y las dimensiones estructurales de la economía. El manejo macroeconómico ha cumplido plenamente con el objetivo de generar una situación de estabilidad y predictibilidad de las variables macroeconómicas. En el periodo 2003-2011 hubo un crecimiento económico promedio anual de 4,5%, una inflación promedio anual de 6,9% y un superávit fiscal anual promedio de 0,8% del PIB. Esto tuvo como consecuencia la disminución de la deuda pública de 41,4% del PIB en 2003 al 10,7% del PIB en 2011 y el fortalecimiento de las reservas internacionales netas (RIN) de un 14,8% del PIB en 2003 al 19,2% en 2011.

[25] Abente, siguiendo a George Tsebelis ha definido como "*veto player*" o actor con poder de veto a aquel o aquellos cuyo acuerdo es necesario para cambiar el statu quo.

Los aspectos estructurales de la economía presentan oportunidades y desafíos. Paraguay cuenta con recursos naturales aptos para la producción agropecuaria, excedente de energía hidroeléctrica a bajo costo relativo y población joven, fruto del bono demográfico. El motor principal del crecimiento económico es el sector agropecuario junto con un desarrollo incipiente del sector industrial que empieza a contribuir dando mayor estabilidad al crecimiento económico.

Los principales desafíos estructurales que la economía enfrenta son la insuficiencia de infraestructura, la dualidad del patrón de crecimiento, la baja calificación de la mano de obra y el escaso impacto de las políticas públicas. Una limitación importante para el crecimiento económico es el bajo desarrollo de la infraestructura de comunicaciones (vial, fluvial, portuaria, aérea, de transporte y logística) y de la infraestructura productiva (agua y saneamiento, transmisión eléctrica, conectividad). La dualidad del patrón de crecimiento está configurada por una agricultura empresarial y sector financiero dominante, de un lado, y por una agricultura familiar campesina en deterioro y un amplio sector informal, por otro. El nivel de escolaridad de la fuerza laboral es de un promedio de 7,4 años y la calidad de la educación es baja.

En resumen, las políticas públicas son inequitativas además de estar pobremente diseñadas y deficientemente gerenciadas. No obstante, el contexto económico se presenta favorable y las perspectivas económicas para el mediano plazo son positivas.

4. NUEVO ACUERDO FISCAL DESEADO

El nuevo acuerdo fiscal deseado apunta a reducir la desigualdad y la pobreza, y a generar las condiciones para el desarrollo del país. Las características de este nuevo acuerdo implican: una mayor recaudación impositiva, una mayor equidad tributaria, una mejor administración fiscal y una mejor calidad del gasto. El éxito de este nuevo acuerdo fiscal dependerá del avance en todos estos elementos, con resultados tangibles para la ciudadanía, de tal modo de romper el círculo vicioso del Estado: escasa disponibilidad de

recursos, baja calidad de las políticas públicas y corrupción; situación recurrente que debilita la legitimidad del Estado.

4.1. Mayor recaudación impositiva

La presión tributaria, de 10,9% del PIB en el periodo 2004-2011[26], sigue siendo baja para el nivel de desarrollo del país, en comparación con la región, y con relación al nivel de gasto público promedio anual de 15,5% del PIB en el periodo señalado[27]. Una nueva reforma debería llevar la presión tributaria como mínimo al 15% del PIB. Esto es necesario para asegurar un crecimiento económico sostenido, dado que se podrán destinar más recursos a inversiones en infraestructura de comunicaciones y productivas[28], que mejorarán la competitividad del país. Además, es necesario incrementar la inversión en capital humano, que tendrá un impacto positivo sobre la productividad en el mediano plazo. Asimismo, es fundamental financiar más políticas públicas de protección social para una reducción gradual de la pobreza y la desigualdad. Una presión tributaria como la mencionada precedentemente permitirá al Estado encarar gradualmente estos desafíos. La viabilidad política de esta reforma dependerá críticamente de la credibilidad del compromiso del Estado en garantizar la correcta utilización de los recursos adicionales obtenidos, lo que será abordado en la siguiente sección.

Este incremento de la recaudación se daría en forma gradual, en un periodo de cinco años, en la medida en que se implementen los nuevos instrumentos tributarios. Entre los diferentes instrumentos que podrían ser aplicados para generar una mejora de la recaudación tributaria se citan: i) impuesto a la renta; ii) impuesto único a la venta; iii) IVA e impuesto selectivo al consumo (ISC); iv) regímenes especiales; y, v) impuesto inmobiliario. Estos instrumentos sugeridos no restarán competitividad al sector privado;

---

[26] En 2004 entró en vigencia la última reforma tributaria (Ley 2421/04 de Adecuación Fiscal). La presión tributaria promedio en 2010-2011 fue de 12,1%.

[27] La brecha entre el gasto y la presión tributaria en el periodo estudiado ha sido financiada por los ingresos no tributarios (principalmente por las rentas hidroeléctricas).

[28] Aún cuando se invierte en la modalidad de alianza público-privada, el mayor peso de la inversión en obras públicas suele recaer en el Estado.

por el contrario, potenciarán la competitividad a través de la disponibilidad de más infraestructura, mayor capital humano y mejor cohesión social.

El impuesto a la renta corporativa no es único, pues existen tres regímenes diferentes: el impuesto a la renta agropecuaria (Imagro), el impuesto a la renta de las actividades comerciales, industriales y de servicios (Iracis) y el impuesto a la renta del pequeño contribuyente (IRPC). Se debería fusionar el Imagro con el Iracis o asegurar que el Imagro cuente con reglas que hagan rendir este impuesto de acuerdo con la rentabilidad del sector. Una opción es la modificación del Imagro, con reglas similares al Iracis, incluyendo la norma sobre precios de transferencia, capitalización débil y renta mundial, manteniendo la tasa en su nivel actual de 10%. Al mismo tiempo, se deben realizar algunos ajustes en las reglas del Iracis para mejorar su rendimiento y nivelar los aportes de los sectores (v.g. sector financiero) sin modificar las tasas actuales. Se sugiere la incorporación de cuatro medidas para mejorar el rendimiento de este impuesto: i) ley de precios de transferencia; ii) eliminación de exenciones para los intereses de algunos activos (Letras de Regulación Monetaria, Bonos del Tesoro y ganancias de capital de valores bursátiles), iii) capitalización débil y iv) renta mundial. Y el IRPC se mantiene tal como está. El impuesto a la renta personal (IRP), que entró en vigencia en agosto de 2012, debe seguir su implementación gradual de acuerdo con las previsiones de la ley[29], pero es recomendable una revisión de las reglas de deducibilidad, de tal modo a lograr un mayor rendimiento de este impuesto.

El impuesto único a la venta[30] de los productos agropecuarios en estado natural es un nuevo instrumento que se sugiere para mejorar el ingreso tributario. Se trata de crear una imposición indirecta sobre la venta de los productos agropecuarios referidos a los rubros de la agricultura empresarial, que contaría con una tasa baja y ajustable en función de las condiciones climáticas. Este impuesto es necesario para reforzar la contribución del sector agropecuario considerando que el Imagro es un impuesto más difícil de controlar y cuenta con sujetos exentos. Otro efecto deseable será el mejor control tributario del sector a través de las declaraciones impositivas. El

[29] La implementación plena del IRP se logrará en siete años.
[30] Equivalente a un IVA monofásico no trasladable.

propósito de ambos tributos descritos consiste en elevar la contribución del sector agropecuario empresarial.

Asimismo, se sugiere la implementación de un impuesto a las transacciones financieras[31] que, además de recaudar, permitirá un mejor control de los demás impuestos y ayudará a combatir la evasión. Para el logro de este objetivo, la tasa deberá ser baja.

La modificación gradual del IVA es necesaria para llevar a la tasa única del 10% a los sectores que tienen tasas diferenciadas o exenciones. Por ejemplo, el sector financiero tiene un IVA diferenciado de 5% que puede ser elevado gradualmente a 10%, tasa vigente para una buena parte de los bienes y servicios de la economía paraguaya. En el caso del ISC, las tasas relativamente bajas comparadas con la región para productos tales como bebidas alcohólicas, tabaco, vehículos, y bienes suntuarios. Esta alícuotas se pueden elevar de manera gradual para mejorar el rendimiento del impuesto, el que debe ser consistente con los costos de la externalidad negativa del consumo de determinados bienes.

Los regímenes especiales son varios y generan perforaciones tributarias y distorsiones en el mercado dentro de un sistema impositivo con tasas de por sí bajas. Considerando esta situación, es necesario que no se creen nuevos regímenes especiales y que se corrijan las reglas de los existentes.

El impuesto inmobiliario merece un comentario especial. Lo recaudado por este impuesto queda en el ámbito municipal por disposición constitucional y los desactualizados valores fiscales de los inmuebles están por debajo de los precios de mercado, cuando ellos solo pueden ser ajustados por inflación[32]. Por otro lado, los municipios carecen de medios para la gestión y cobro del impuesto, especialmente en el ámbito rural, y casi no tienen incentivo para cobrar este impuesto porque las crecientes transferencias de recursos que reciben del Gobierno Central les han generado pereza fiscal[33]. Un impuesto inmobiliario deseable debe contemplar una nivelación de los valores fiscales a los de mercado, un nuevo catastro para control de las gran-

[31] Este impuesto debe afectar a todas las instituciones financieras, incluyendo a las empresas de telefonía móvil, ya que éstas también realizan transacciones financieras para sus usuarios.

[32] La ley permite ajustes de hasta 15% anual.

[33] Estas transferencias son parte de la distribución de la renta de las hidroeléctricas.

des propiedades rurales y un rediseño del sistema de cobro que incluya una gestión regional.

4.2. Mayor equidad tributaria

El peso del impuesto directo en el sistema impositivo es muy bajo: 20% del total de ingresos tributarios (2,4% del PIB del 2011). El nuevo arreglo fiscal conduciría a un mayor nivel de recaudación de impuestos directos con algunas medidas centradas en la modificación del Imagro, del Iracis, del IRP y del impuesto inmobiliario.

Un segundo problema que afecta a la equidad es el tratamiento diferenciado o discriminatorio entre contribuyentes. El Imagro, por ejemplo, privilegia al sector de agronegocios, que debería contribuir de igual manera que otros sectores de la economía. Igualmente, el sector financiero, al tener exenciones, hace una contribución efectiva menor que los demás sectores sujetos al Iracis[34]. Inclusive, existen cooperativas de ahorro y crédito que tienen alta participación en el sistema financiero[35] y que, sin embargo, están exoneradas del Iracis y del IVA.

En lo que respecta al IRP, se debe incluir un esquema de renta mundial en el régimen de este impuesto. En la actualidad están exonerados los ingresos provenientes de activos financieros, cualquiera sea su fuente, mientras que los dividendos de acciones locales tributan solo sobre el 50% de las utilidades. También se deben eliminar algunas reglas de deducibilidad que favorecen a los contribuyentes con mayores ingresos.

Asimismo, el impuesto inmobiliario debería ser replanteado para que tenga un mejor rendimiento y ayude a mejorar la participación de los impuestos directos en el total de los ingresos tributarios.

En materia de equidad tributaria corresponde evaluar también las externalidades negativas generadas por algún sector o actividad específica. Por ejemplo, algunos derivados del petróleo producen mayor daño ambiental que otros, pero este tema no ha sido abordado explícitamente a través

---

[34] Están exonerados de impuesto a la renta los intereses de los títulos de la deuda pública y las ganancias de capital de los valores bursátiles.

[35] La participación está en torno al 20% del sistema financiero.

del sistema tributario[36]. La expansión de la actividad de agronegocios ha generado daños por deforestación y desplazamiento de la población rural con escasa capacidad de inserción en otro mercado laboral, lo que tampoco está internalizado en el sistema tributario. El consumo de alcohol y tabaco no está tributando de acuerdo con los problemas para la salud pública que causa. Tampoco se considera el crecimiento exponencial de accidentes de tránsito como externalidad negativa de la industria de ensamblaje que ha facilitado el acceso a motocicletas. Aunque la responsabilidad principal de los controles recae en la autoridad pública, el sistema tributario ha sido incapaz de hacer que la industria de motocicletas asuma parte del costo de los accidentes que recae en el sistema de salud pública, por el contrario, el mismo Estado ha otorgado subsidios a este sector.

4.3. Mejor administración tributaria

La administración tributaria ha venido ganando en eficiencia luego de la reforma del año 2004. La incorporación de tecnologías de la información y la mejora de su sistema de fiscalización, junto con las nuevas disposiciones impositivas, contribuyeron a elevar la presión tributaria y a formalizar la economía. Sin embargo, aún queda mucho camino por recorrer para tener capacidad más efectiva de aplicación de las normas y mejores controles. La administración tributaria necesita mejor calificación de recursos humanos, profesionalización permanente de sus cuadros, mayor capacidad de procesamiento de información, incorporación continua de tecnología y gestión adecuada de los conflictos de intereses. También es necesario que siga con el proceso de apertura de oficinas regionales de atención al contribuyente.

Desde la reforma tributaria de 2004 hubo un continuo aumento de la cantidad de contribuyentes, que guarda relación con el proceso de formalización de las personas físicas y jurídicas. El criterio de la reforma, tasas bajas y bases amplias, tuvo éxito como disparador de un proceso de formalización. No obstante, hay contribuyentes, en distintos sectores, que aún operan informalmente que no han respondido a los incentivos de formalización

[36] Los tributos actuales cargan menos a aquellos combustibles que contaminan más.

contenidos en la reforma. Parece ser que estos contribuyentes[37], con niveles importantes de evasión, solo responderán a una mayor capacidad de control y castigo por parte del Estado.

La forma más frecuente de informalidad está vinculada al contrabando. En el contrabando existen dos tipos de prácticas: la introducción clandestina de los bienes, sin pasar por ningún tipo de control estatal, y la introducción a través de la propia Aduana con algún mecanismo de evasión. Existen muchos casos de corrupción y la capacidad institucional es débil (muchos actores institucionales con responsabilidad dispersa) para investigar los casos de evasión. A pesar de las herramientas legales existentes para castigar y desincentivar estas prácticas, en los hechos el contrabando está despenalizado. Cualquier acuerdo fiscal debería contemplar una mejor aplicación de las normas legales y un arreglo institucional que posibilite una mayor coordinación de esfuerzo y el combate efectivo a este delito. Asimismo, será necesaria una mayor contribución del Poder Judicial en el castigo de los delitos.

La introducción de los regímenes especiales y las tasas diferenciadas en algunos impuestos, que crearon las condiciones para una importante elusión en el sistema tributario, han respondido más a los intereses particulares del sector privado que a políticas públicas orientadas al fomento de la inversión, producción, empleo, etc. Considerando que la capacidad de la administración tributaria para realizar controles de las normativas generales es de por sí limitada, y menor aún en el caso de los regímenes especiales, el nuevo arreglo fiscal debe revisar los regímenes especiales y las tasas diferenciadas, con el fin de armonizar los objetivos de generación de incentivos para la producción, rendimiento tributario y mejor control.

4.4. Mejor calidad del gasto público

La calidad del gasto es fundamental para un nuevo arreglo fiscal y tiene cuatro componentes principales: sustentabilidad del gasto, eficiencia, equidad y transparencia. Un nuevo arreglo fiscal deberá corregir las de-

[37] En la mayoría de los casos estos contribuyentes están vinculados al contrabando organizado e incumplen con otras obligaciones, como la seguridad social, las condiciones laborales y no son fácilmente detectables.

ficiencias e insuficiencias en estas áreas para lograr la credibilidad de la reforma propuesta.

El esquema institucional vigente de aprobación del gasto público es la primera limitación importante que condiciona la sustentabilidad del gasto. Como se ha mencionado antes, la amplia facultad que tiene el Poder Legislativo facilita el manejo discrecional de la asignación de los recursos públicos, que se refleja principalmente en el crecimiento desproporcionado de gastos corrientes, particularmente en servicios personales, sin tener en cuenta ni el rigor del gasto ni la disponibilidad financiera. El hecho de que un poder del Estado, el Legislativo, pueda aprobar cualquier gasto y otro poder, el Ejecutivo, deba financiarlo, lleva a una situación de transferencia de responsabilidades que no favorece al equilibrio de las finanzas públicas ni a la calidad del gasto.

La legislación vigente establece que el Ministerio de Hacienda representará al Poder Ejecutivo en materia presupuestaria ante el Poder Legislativo, con exclusividad. Pero, en la práctica, las entidades del Estado negocian directamente su presupuesto con el Congreso, sin ningún control del Ministerio de Hacienda. Esta modalidad de negociación conduce a una asignación de recursos ineficiente que, además, pone presión en el gasto global y su financiamiento.

El Poder Ejecutivo, a través del Ministerio de Hacienda, tiene también la facultad de ajustar el gasto presupuestario de acuerdo con la disponibilidad de recursos, a través del Plan Financiero. Sin embargo, esta figura ha perdido fuerza como instrumento de control de gastos debido a las limitaciones impuestas por el propio Poder Legislativo[38] que complican aún más el manejo del gasto público y deterioran la calidad del mismo. Un nuevo arreglo fiscal necesariamente debe poner límites a algunas prerrogativas presupuestarias legales con que el Congreso Nacional cuenta actualmente[39]. Igualmente, será necesario que las instituciones públicas se ajusten a

[38] El Poder Legislativo y el Poder Judicial no están sujetos a ningún plan financiero, de acuerdo con disposiciones de la ley anual de presupuesto.

[39] Dado que algunas facultades tienen carácter constitucional, además de una normativa legal en materia de responsabilidad fiscal, es necesario, sobre todo, un acuerdo político que apunte al mantenimiento del balance fiscal.

las disposiciones legales vigentes en materia de negociación presupuestaria con el Congreso.

Otro aspecto de la calidad del gasto público está vinculado a la eficiencia, equidad y transparencia. La eficiencia tiene que ver con las condiciones de planificación, inversión y control de resultados. Aunque existen una institución responsable de la planificación y algunos esfuerzos institucionales aislados, la planificación sistemática de mediano y largo plazo es todavía incipiente. La débil planificación existente condiciona, así, la calidad de la inversión. El proceso de inversión pública cuenta con herramientas legales adecuadas cuyo proceso de implementación enfrenta dos obstáculos principales: la limitación de los recursos humanos, tanto en cantidad como en calidad para cumplir los objetivos institucionales y la dificultad que existe para que las autoridades del gobierno sometan, necesariamente[40], sus proyectos a un proceso riguroso de gestión de la inversión pública[41]. Por otro lado, el "Presupuesto por resultados" puede convertirse en el instrumento adecuado para medir el cumplimiento y la calidad del gasto público.

Un gasto público regido por principios de equidad es un enorme desafío. De hecho, el mismo proceso de asignación del gasto, descrito precedentemente, implica sobre todo una negociación donde lo que prima muchas veces es la relación de fuerza de las partes. Entonces las asignaciones pueden ir a los que tienen mayor capacidad de cabildeo y no a los más necesitados. Una asignación que apunte a la equidad debería priorizar los gastos en salud, educación y protección social, teniendo particularmente presente el alto nivel de pobreza, pobreza extrema y desigualdad en el país. Otra dimensión de la equidad guarda relación con políticas públicas dirigidas al fomento de la producción y el empleo de la agricultura familiar y de las micro y pequeñas empresas.

La transparencia tiene como elementos claves el acceso a la información y la rendición de cuentas. El acceso a la información en tiempo y calidad oportunos es todavía una asignatura pendiente, a pesar de los avances recientes de las tecnologías de la información y la comunicación en el país.

---

[40] Condicionar la financiación del proyecto de inversión al proceso de inversión.

[41] El proceso consiste en vincular la elaboración de los proyectos con la planificación, el estudio de factibilidad y someterlos a las evaluaciones y monitoreos de rigor.

Hace falta un esfuerzo más sistemático y riguroso para garantizar el acceso a la información de manera que la gestión pública pueda recibir un escrutinio más serio. La rendición de cuentas no es una práctica común y frecuente y esto hace que los administradores públicos estén muchas veces desvinculados de las expectativas y demandas de la ciudadanía.

Existen deficiencias importantes por el lado del gasto que generalmente obstaculizan las propuestas de reformas tributarias. Por eso, el éxito de un arreglo fiscal pasa necesariamente por un mejoramiento de la sustentabilidad del gasto, así como por la eficiencia, equidad y transparencia del mismo.

En consecuencia, es necesario, por un lado, abordar las falencias legales por medio de un marco normativo que garantice el uso responsable, equitativo y transparente de los recursos financieros del Estado. Por otro lado, comprometer al Poder Ejecutivo con una agenda explícita que corrija la ineficiencia, inequidad, baja calidad y falta de transparencia del gasto. La legislación sobre la responsabilidad fiscal debería poner límites a la discrecionalidad del manejo presupuestario del Congreso, de manera tal que respete la estimación de ingresos y los topes de gastos globales del Estado definidos por el Poder Ejecutivo. También debería designar al Poder Ejecutivo como único responsable de la política salarial del sector público y revisar algunos aspectos del proceso presupuestario tales como la iniciativa parlamentaria y las ampliaciones en cualquier época del año. Además, es necesario un marco de endeudamiento del sector público que agilice los procesos de inversión pública. Para mejorar la asignación y gestión del gasto público, el Poder Ejecutivo debería fortalecer su capacidad de planificación, de realización de inversiones públicas, de presupuestación y de evaluación y monitoreo. Hacen falta también, una mayor profesionalización del servicio civil que ordene, especialmente, el acceso, la promoción, la salida y la remuneración de los servidores civiles; así como un mayor uso de las tecnologías de la información y la comunicación que contribuya a la eficiencia y la transparencia.

5. LA ECONOMÍA POLÍTICA PARA LOGRAR EL NUEVO PACTO FISCAL

Esta sección trata de dos aspectos centrales de la implementación del arreglo fiscal propuesto. La primera se ocupa de la macroeconomía política que explica las características estructurales de las instituciones, sistemas de toma de decisión y análisis de actores principales. La segunda, de la microeconomía política, que analiza los procesos de elaboración, participación, negociación y comunicación, que ayudarían a la implementación de la reforma tributaria.

5.1. Macroeconomía política

Las estructuras relevantes de la macroeconomía política están centradas en la economía, la sociedad, las instituciones y los actores involucrados. La estructura económica, como ya se mencionara antes, es dual. Es decir, presenta características concentradoras y excluyentes, especialmente en torno a la propiedad de la tierra. El crecimiento económico responde a esta misma estructura, generando desigualdad en la distribución de los beneficios del crecimiento. La desigualdad y la pobreza extrema, reflejo de esta estructura, responden escasamente a los ciclos económicos. Además, Paraguay tiene escasa tradición democrática y muestra un marcado desequilibrio de poderes consagrado por la propia Constitución de 1992. El Congreso tiene mayor poder relativo que los otros dos poderes del Estado, hecho que crea problemas en la administración de la cosa pública. Las instituciones estatales están fuertemente influenciadas por el clientelismo político y los intereses corporativos. Las consecuencias lógicas de esta situación son la debilidad de las instituciones públicas y las distorsiones en la entrega de bienes y servicios públicos. De esta manera, las políticas públicas no solo tienen escaso impacto, sino que en muchos casos amplifican y potencian las desigualdades económicas y sociales existentes.

Los actores principales en la sociedad son los partidos políticos, los gremios empresariales, profesionales y sindicales, y las organizaciones de la sociedad civil. Estos actores tienen diferentes niveles de influencia en la toma de decisiones públicas, donde se destacan principalmente los parti-

dos políticos, los gremios empresariales y la burocracia estatal, y en menor medida, en algunos hechos notorios, las organizaciones de la sociedad civil. El partido que tiene mayor peso en la decisión política es la Asociación Nacional Republicana, partido colorado (ANR), que fue la que impulso las dos reformas tributarias anteriores[42]. La segunda fuerza política es el Partido Liberal Radical Auténtico (PLRA)[43]. Los gremios empresariales más influyentes son la Asociación Rural del Paraguay (ARP), que nuclea a los ganaderos del país; la Unión de Gremios de la Producción (UGP), que incluye a los productores graneleros; la Unión Industrial del Paraguay (UIP) y la Federación de la Producción, de la Industria y el Comercio (Feprinco). Casi todos estos gremios han tenido intervención en el proceso de aprobación e implementación de la reforma tributaria de 2004, en las sucesivas suspensiones del IRP y en las aprobaciones de los regímenes especiales. Los sindicatos del sector público y los movimientos campesinos son las principales organizaciones sociales que de una u otra forma han influenciado las decisiones de políticas públicas. Los sindicatos públicos han conseguido incrementos desproporcionados de sus beneficios y el bloqueo de la nueva ley de la función pública. Los movimientos campesinos lograron impedir la privatización de algunas empresas públicas (2001). La sociedad civil logró, en el Marzo Paraguayo (1999), la dimisión del presidente de la República y el bloqueo político de la reelección presidencial (2006).

En el nuevo acuerdo fiscal deseado, explicado en la sección anterior, se han desarrollado propuestas más amplias para incrementar la recaudación tributaria, que servirán para un proceso de reformas de mediano plazo. El arreglo fiscal posible en el corto plazo tiene menos envergadura que el acuerdo deseado, sin sacrificar sus objetivos: la meta de presión tributaria (15%), el principio de equidad, el fortalecimiento de la administración tributaria y la mejora en la gestión del gasto. Este acuerdo posible incluye el aumento de la recaudación, principalmente a través de la mayor

[42] La ANR, que impulsó la reforma de 2004, como fuerza de oposición se opuso a la vigencia del IRP durante el periodo 2008-2012.

[43] El PLRA, que se opuso a la reforma tributaria de 2004, luego como partido de Gobierno (2008-2013) intentó que el IRP entrara en vigencia.

contribución del sector agropecuario, la reducción de la evasión y el buen uso de lo recaudado.

Dado que el sector agropecuario empresarial y el sector financiero pueden contribuir más sin poner en riesgo la competitividad de sus respectivos sectores, se propone, en primer lugar, la modificación del Imagro y la implementación del impuesto a la venta. Una mayor contribución del sector agropecuario es viable cuando se toma en cuenta la presión que la ciudadanía, otros gremios empresariales y políticos de diferentes partidos, vienen ejerciendo para que ello ocurra. Tanto es así que el propio sector de agronegocios ha admitido la posibilidad de aumentar su mayor contribución vía impuesto a la renta corporativa, cediendo así al reclamo ciudadano de que este sector debe tributar de acuerdo con su peso relativo en la economía. Se propone, en segundo lugar, la eliminación de exenciones al sector financiero en el Iracis, el impuesto a las transacciones financieras y el aumento gradual del IVA. El sector financiero tiene una expansión acelerada y alta tasa de rentabilidad amplificada por las exenciones vigentes.

La reducción de la elusión y de la evasión tributaria es necesaria y posible. Existe espacio para ahorrar el gasto tributario que ronda el 2% del PIB al año, mediante reglas que incluyan un mejor control de los regímenes especiales que se caracterizan por ser débiles y por prestarse a abusos. Esta medida es factible porque no se trata de la eliminación de estos regímenes, sino de implementar normas que permitan un mejor control. Eso sí, el Poder Ejecutivo y el Poder Legislativo podrían poner freno a la creación de nuevos regímenes como mecanismo de incentivo a la inversión, teniendo en cuenta que las tasas impositivas son de por sí bajas. La administración tributaria debe seguir mejorando su capacidad de recursos humanos y tecnológicos para combatir mejor la evasión impositiva[44] y, adicionalmente, adoptar e implementar nuevas reglas que permitan aumentar la probabilidad de detección de la evasión, la penalización y el costo del delito. Una iniciativa que encare este problema tendría la aprobación de la ciudadanía y de los sectores formalizados de la economía, pues consideran que una de

[44] La mejora del catastro es una parte esencial del fortalecimiento de la administración tributaria.

las falencias de la administración tributaria es el alto nivel de evasión y la consecuente competencia desleal.

El nuevo arreglo fiscal requiere de credibilidad, legitimidad y viabilidad. Para ello es necesario un compromiso del Estado con relación al gasto. Así, el Estado debe garantizar el equilibrio de las finanzas públicas y la calidad y efectividad del gasto público.

Para garantizar a la ciudadanía el buen uso de los recursos se proponen dos medidas: i) una ley de responsabilidad fiscal y ii) el mejoramiento de la gestión pública. La ley de responsabilidad fiscal, como ya se mencionó, pretende asegurar el equilibrio de las cuentas públicas a través del tiempo y evitar el sobreendeudamiento del Estado. Dado que el arreglo institucional otorga al Congreso facultades en el manejo presupuestario, una ley de responsabilidad fiscal debe asegurar que el Congreso respete la estimación global de recursos que realiza el Poder Ejecutivo, no eleve el tope de gasto global ni el salarial, ni modifique el anexo de personal. El mejoramiento de la gestión pública pasa por profesionalizar el servicio civil, especialmente en los mecanismos de acceso y promoción del personal público; por acelerar la implementación efectiva del proceso de planificación e inversión, de acuerdo con los esquemas legales ya vigentes; por la implementación gradual del Presupuesto por Resultados para mejorar la efectividad del gasto; y por el acceso sin restricciones a la información, lo que ayudará a mejorar la transparencia y el control ciudadano.

Los actores principales que se beneficiarían de este acuerdo son: i) los contribuyentes formalizados, ii) los contribuyentes del Iracis, iii) los contribuyentes del Imagro, iv) las organizaciones sociales. Los contribuyentes formalizados no sufrirán la suba de tasas impositivas y, al mismo tiempo, la disminución de la evasión les favorecerá. Los contribuyentes del Iracis tendrán un tratamiento más igualitario vis a vis los contribuyentes del Imagro y no sufrirán modificaciones de sus actuales tasas impositivas. Los contribuyentes del Imagro, si bien podrían estar en contra de una mayor contribución de su sector, disfrutarán de la mayor legitimidad ciudadana y de la disminución del nivel de conflictividad en el campo con los pequeños productores. Las organizaciones sociales también se beneficiarán porque con los mayores recursos públicos podrían ser mejor atendidas en sus necesidades sociales y productivas.

5.2. Microeconomía política

Las dos reformas tributarias (1991 y 2004) realizadas en Paraguay desde la vigencia de la democracia fueron impulsadas desde el Ministerio de Hacienda, en un contexto de déficit fiscal y un gobierno recién instalado, como se mencionó anteriormente. Las reformas fueron iniciativas de los Ministros de Hacienda con el apoyo político del Poder Ejecutivo. En la primera reforma, el partido de gobierno contaba con mayoría propia, mientras que en la segunda, tuvo que construir una mayoría con otro partido para ese efecto. Asimismo, el gobierno realizó el trabajo en consulta con el sector empresarial y, en el caso de la segunda reforma, hubo un acuerdo político explícito entre el Poder Ejecutivo, El Poder Legislativo y los gremios empresariales (Borda 2007:29). Ambas propuestas fueron elaboradas con criterio técnico y pragmático, y en ambas reformas el Poder Legislativo introdujo en el proyecto del Ejecutivo modificaciones parciales que redujeron el potencial de recaudación y dificultaron el control de la evasión[45].

En el caso de la segunda reforma, el Congreso postergó la vigencia del IRP en cuatro oportunidades, hecho que muestra la dificultad de cumplimiento de los acuerdos políticos y la reversibilidad de las reformas[46]. Otro de los factores determinantes en el caso de la segunda reforma fue el fortalecimiento de la autoridad tributaria, coincidente con el proceso de debate de la propuesta. Las medidas administrativas de lucha contra la evasión impositiva[47], la mayor recaudación y la mayor austeridad en el gasto[48] tuvieron alto impacto en las finanzas públicas y también en la opinión pública[49]. Un hecho significativo fue la oposición sistemática de la prensa, principalmente, a la

[45] En el caso de la última reforma, modificaron el IVA, con la escala 0%-5%-10% y en el Imagro las reglas de deducibilidad (v. g. la superficie agrológicamente útil). El IRP también sufrió modificaciones que redujeron su potencial de recaudación.

[46] En un intento de lograr la vigencia del IRP se realizó una fuerte campaña comunicacional, a través de artículos periodísticos de académicos nacionales e internacionales. Se logró el apoyo de la prensa y de la opinión pública, pero el Congreso volvió a postergarlo.

[47] La presión tributaria pasó de 8,7% del PIB en el 2003 al 10,3% del PIB en el 2004.

[48] La reforma de la caja fiscal, que redujo significativamente el déficit operativo, fue una de las señales más fuerte de austeridad del propio Estado en ese contexto.

[49] Contrariamente, en 2002 se intentó un aumento impositivo del IVA del 10% al 12% para frenar el déficit fiscal. Sin embargo, esta propuesta no tuvo éxito en la opinión pública ni en el Congreso.

incorporación del IRP. A pesar de que la propuesta consistió en disminuir el impuesto a la renta corporativa de 30% a 10%, la prensa escrita etiquetó a la reforma como "impuestazo". Los medios de prensa pertenecen a algunos grupos económicos y, en consecuencia, responden a los intereses de esos sectores. Son un factor influyente en las políticas públicas, pero no decisivo[50].

Este nuevo arreglo fiscal posible debería ser planteado por el Poder Ejecutivo para aumentar la recaudación y lograr una mayor equidad tributaria. El hecho de que la situación fiscal se haya deteriorado y aumentado la deuda pública crea un escenario propicio para la reforma que es complementado por la presión ciudadana en demanda de un gasto público mayor para acompañar el desarrollo del país. Esto sirve como argumento para requerir una mayor recaudación que debería provenir de una mayor contribución del sector de agronegocios y del sector financiero. En resumen, que paguen los que no pagan y que se use bien lo recaudado.

El proceso de elaboración de la reforma debería ser encarado de manera inmediata por el gobierno recién electo y la propuesta debe ser técnicamente sólida y realista. Esta propuesta debe ser sometida a una amplia discusión a nivel académico y con representantes técnicos de los diferentes partidos políticos, los sectores gremiales y las organizaciones sociales, en comisiones especiales y en audiencias públicas. Adicionalmente, se deben realizar seminarios y talleres con técnicos y políticos de la región para discutir las experiencias latinoamericanas y difundir las mejores prácticas en la materia. Al mismo tiempo, se debería avanzar en la aprobación de alguna legislación relacionada con la responsabilidad fiscal y presentar una agenda para el mejoramiento de la asignación y gestión del gasto público.

El éxito de la propuesta de reforma dependerá de la capacidad de comunicación y negociación que tenga el Poder Ejecutivo. Es muy importante transmitir exitosamente el mensaje de que mediante la reforma: i) contribuirán más aquellos que actualmente tributan por debajo de su capacidad, ii) disminuirá la evasión con mejores normas legales, iii) habrá equilibrio

[50] Un hecho paradójico constituye el cambio de posición de la prensa con relación al IRP algunos años después. Cuando el IRP fue suspendido por tercera vez, la prensa abogó insistentemente por la vigencia del impuesto.

fiscal de mediano plazo, y iv) habrá más y mejor gasto público especialmente en el área social y productiva.

La equidad es el principio clave del nuevo arreglo fiscal propuesto. Es decir, debe haber una mejora de la equidad vertical y horizontal tributaria. Por esta razón, se debe comunicar que deben contribuir más aquellos sectores de la economía que tienen actualmente una alta participación en la producción y el crecimiento, pero cuya contribución impositiva directa es mínima[51], o cuyas tasas de contribución efectiva están por debajo de las nominales[52]. Asimismo, los contribuyentes de igual capacidad contribuirán en la misma proporción al fisco, mejorando la equidad horizontal. Para este efecto, las normas legales incluidas en la propuesta de reforma servirán para combatir más eficazmente la evasión, asegurando que todos paguen sus impuestos.

También es importante que la ciudadanía y los principales actores comprendan la importancia de la salud de las cuentas públicas y la necesidad de una mayor calidad del gasto. Para que la opinión pública crea en el equilibrio fiscal de mediano plazo será fundamental una norma legal de responsabilidad fiscal, y para que confíe en la calidad del gasto se necesitarán medidas concretas que aseguren una asignación eficiente, transparente y equitativa de los recursos adicionales que se obtendrán. Los actores principales y la ciudadanía deben conocer y apoyar la asignación de recursos adicionales en políticas públicas de protección social, productivas e infraestructura física para los sectores más vulnerables, especialmente en el ámbito rural.

En lo que respecta a la negociación, corresponde al Poder Ejecutivo iniciar el diálogo con los partidos políticos, los dirigentes gremiales y las organizaciones sociales, con la ventaja de que la discusión técnica y la comunicación estarían ya realizadas y con sus objetivos logrados. Entonces, el Poder Ejecutivo podría avanzar en un paquete de reformas que incluiría la reforma tributaria propiamente dicha, la ley de responsabilidad fiscal, la

---

[51] La participación del sector agropecuario es de 21,7% del PIB y su contribución en impuesto a la renta corporativa es en promedio 0,03% del PIB en el periodo 2005-2011.

[52] Es el caso de algunos contribuyentes del Iracis que tienen deducibilidades muy amplias (v. g. sector financiero).

asignación eficiente y equitativa de los recursos financieros, la agenda de la mejora de la gestión pública y la reducción de la pobreza.

La composición del Congreso[53] en el periodo 2013-2018 puede facilitarle al Poder Ejecutivo la negociación y la aprobación de un nuevo arreglo fiscal dentro de un paquete de reformas, como el acordado en 2004. El éxito de la negociación dependería de que el gobierno mantenga una alta credibilidad en todo el proceso, la que deberá estar fundamentada en resultados concretos de buena gestión y de combate a la corrupción y al clientelismo político.

También existen riesgos que pueden impedir este nuevo arreglo fiscal: i) los acuerdos con los actores económicos son generalmente débiles; ii) el proceso de negociación suele ser muy largo y tiende a desalentar los objetivos de la reforma; y, iii) como quedó demostrado, las reformas pueden implementarse solo parcialmente o ser reversibles.

6. Conclusiones

El acuerdo fiscal posible plantea la generación de más recursos tributarios, mayor equidad impositiva y, al mismo tiempo, la reducción de la evasión y una mayor responsabilidad en el gasto público, en un contexto de condiciones favorables y de crecimiento acelerado, pero con altos niveles de desigualdad y pobreza. Los recursos que este arreglo fiscal generará provendrán de un incremento de la contribución del sector agropecuario, del sector financiero y de la disminución de la evasión. La equidad tributaria, por su parte, mejorará a través del aumento de la imposición directa y de una mejor distribución de la carga tributaria entre sectores. Con relación al uso de los recursos se plantea un acuerdo político (Poder Ejecutivo-Poder Legislativo) sobre responsabilidad fiscal y un compromiso del gobierno en una mejor administración del gasto. Esta reforma es necesaria para romper el círculo vicioso de un Estado débil e inficionado por la corrupción, con recursos insuficientes y políticas de baja calidad. El logro de mayores recursos

[53] El partido de gobierno cuenta con mayoría propia en la Cámara de Diputados (44 de 80 escaños) y casi mayoría en la Cámara de Senadores (19 de 45 escaños). Cabe señalar que la oposición está más fragmentada y con poca coordinación y que los proyectos de ley se aprueban por mayoría simple.

y mayor equidad tributaria significará un avance en la justicia social y en el fortalecimiento de las instituciones y de la democracia.

Teniendo en cuenta las reformas recientes, los nuevos requerimientos del desarrollo y las demandas ciudadanas, este arreglo fiscal demandará acciones simultáneas y sucesivas que mejoren la competitividad y reduzcan la desigualdad y la pobreza. El crecimiento económico reciente y su prospectiva para los próximos años demandan más recursos del Estado para financiar las inversiones en capital humano y en infraestructura. El país requiere recursos adicionales para financiar políticas públicas universales y focalizadas en el área social, y existe un amplio margen para recaudar más recursos sin afectar la competitividad de los distintos sectores económicos.

La condición necesaria para la aprobación e implementación de la reforma tributaria consiste en armonizar los aspectos técnicos, políticos y comunicacionales. Recogiendo las lecciones aprendidas del pasado, se dan actualmente las condiciones técnicas para una reforma. Existe una creciente demanda ciudadana de más recursos para financiar políticas públicas que atiendan los antiguos requerimientos sociales y las nuevas necesidades, frutos del mayor desarrollo reciente. Sin embargo, el Estado enfrenta dos problemas para responder a estas demandas: el déficit fiscal actual y la baja presión tributaria. Es oportuno recordar que las dos últimas reformas ocurrieron bajo condiciones similares. La reforma será muy difícil si el gobierno no realiza un gran esfuerzo para combatir la evasión y racionalizar el gasto, de manera tangible, con el fin de lograr y mantener la credibilidad en todo el proceso.

También las condiciones políticas para la reforma están dadas. Se tiene un gobierno recién electo (2013-2018), con mayoría propia en la Cámara de Diputados y posición muy favorable en la Cámara de Senadores. Inclusive, hay ya iniciativas parlamentarias que buscan mejorar la contribución tributaria del sector agropecuario y el nuevo gobierno ha manifestado la necesidad de velar por las finanzas públicas y tener prudencia en el endeudamiento durante el período de transición[54]. Al mismo tiempo, existe conciencia ciudadana de que el déficit fiscal creciente y el sobreendeudamiento no son convenientes. El éxito de todo esto dependerá de que el Poder Eje-

[54] Entre las elecciones generales (21 de abril) y la asunción al mando (15 de agosto).

cutivo ejerza un liderazgo importante en todo el proceso de aprobación e implementación de la reforma.

Otro aspecto importante para la reforma lo constituye el proceso de comunicación y negociación. Es crucial que el gobierno transmita la idea de que se buscará que sectores que no están contribuyendo suficientemente contribuyan más. De este modo, los contribuyentes formalizados no sufrirán la suba de tasas impositivas y la disminución de la evasión nivelará mejor la competencia en el mercado. Con la reforma propuesta, los sectores que nivelarán su contribución, especialmente el agropecuario empresarial, obtendrán legitimidad frente al Estado y la ciudadanía. Como los recursos adicionales obtenidos permitirán responder a los requerimientos sociales y de desarrollo económico, habrá suficiente razón para que esta reforma sea apoyada por las organizaciones sociales. En el proceso de negociación serán fundamentales la intervención de los técnicos de los diferentes sectores y las audiencias públicas para mostrar la consistencia y la necesidad de la reforma. Un acuerdo político, como el realizado en 2003, puede ser útil para favorecer el proceso de aprobación e implementación del nuevo arreglo fiscal. Este acuerdo es necesario y es posible para avanzar hacia una nueva reforma que permita mayores recursos y mayor equidad en la sociedad.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Abente, D. (2011). "Desarrollo institucional y gobernabilidad". En Ministerio de Hacienda, *Aportes para la agenda de mediano y largo plazo del Paraguay en su bicentenario*. Asunción: Ministerio de Hacienda.

Banco Mundial (Abril 2013). En *World Development Indicators*:
http://data.worldbank.org/indicator/NY.GNP.PCAP.PP.CD/countries/PY-XJ-XN?display=default

Bellassai, G. y A. Jara (2013). "Reorientar el sistema tributario hacia la equidad: un imperativo para el desarrollo". En *Paraguay Debate, Nota de política 11*.

Borda, D. (2007). "Paraguay: resultados de las reformas (2003-2005) y sus perspectivas". En *Cepal Serie informes y estudios especiales* 18: 24-29.

Garzón, H. (2007). "Paraguay: la brecha de evasión del IVA" En *Formalización de las actividades económicas. Programa Umbral*.

Gómez Sabaini, J. y J. O'Farrell (2009). "La economía política de la política tributaria en América Latina". En *ILPES/CEPAL Seminario regional de política fiscal* 21: 17-25.

Marcel, M. y E. Rivera (2009). "Economía política de las finanzas públicas y políticas sociales en América Latina". En F. Cardoso, y A. Foxley (ed.), *A medio camino: nuevos desafíos de la democracia del desarrollo en América Latina*. Santiago de Chile: Uqbar.

Mendonça, D. (2013). En Diario Ultima Hora 26 de mayo de 2013, http://www.ultimahora.com/notas/622414-No-hay-condiciones-para-plantearahora-una-reforma-constitucional y en Diario Ultima Hora 26 de mayo de 2013, http://www.ultimahora.com/notas/622415-Dudo-que-restituyan-poderes-al-presidente

Rius, A. (2012). "La reforma tributaria uruguaya de 2006: algunas consideraciones de economía política y comportamental". En *Cepal Serie macroeconomía del desarrollo* 125.

Setrini, G. (2011). "Veinte años de democracia electoral en Paraguay. Del clientelismo monopólico al clientelismo plural". En F. Masi y D. Borda (ed.), Estado y Economía en Paraguay 1870-2010. Asunción: Qr.

Sokoloff, K y E. Zolt (2007) "Inequality and the evolution of institutions of taxation: Evidence from the economic history of the Americas", en S. Edwards, G. Esquivel y G. Márquez, (ed), *The Decline of Latin American Economies:*

Growth, Institutions, and Crises. Chicago: University of Chicago Press, pp. 83-136.
Zárate, W. (2010). "Efectividad de la Política Tributaria en el paraguay. Antes y después de la reforma". En *Observatorio Fiscal. Cadep*.

CAPÍTULO FINAL

Capítulo final.

LECCIONES DE ECONOMÍA POLÍTICA

Jorge Rodríguez Cabello & Francisco Javier Díaz

A lo largo de este trabajo se ha estudiado una serie de arreglos fiscales existentes en la región y los intentos que se han llevado a cabo para reformarlos. El análisis de lo existente es claro: a pesar de la realidad heterogénea que existe en América Latina en materia de recaudación y administración fiscal, así como en niveles de desarrollo económico y eficiencia estatal, lo cierto es que ninguno de los países estudiados posee un nivel adecuado de recaudación ni de distribución de la carga tributaria.

Lo señalábamos en las páginas introductorias (ver Primera Parte, capítulo 2): si bien ha habido en los últimos 30 años un aumento significativo en los ingresos tributarios como porcentaje del PIB en América Latina, estos ingresos siguen siendo sustancialmente menores que los de los países de la OECD, a la vez que son mucho más dependientes de los impuestos indirectos. A ello se suma que la recaudación efectiva es considerablemente menor que la recaudación potencial, producto de las altas tasas de evasión y elusión. Esta situación se atenúa solo parcialmente por el efecto de los ingresos no tributarios provenientes de la explotación de recursos naturales con que cuentan muchos países de la región.

Si existe conciencia respecto de este déficit, ¿por qué los países no hacen las reformas necesarias? La respuesta no es la ausencia de propuestas con sustento técnico; lo que los casos aquí expuestos indican, es que la economía política que gira en torno a los intentos de reforma es lo decisivo a la hora de aprobarlas y de implementarlas efectivamente.

Los cinco estudios de caso abordaron realidades de países muy diferentes, con distintos estados de desarrollo y diferentes contextos políticos. En efecto, se analizó desde el caso de Brasil, donde los ingresos por impuestos representan más de un 30% del PIB; hasta el caso de Guatemala, donde esta cifra no alcanza el 15% del PIB.

¿Es sólo el nivel de desarrollo lo que explica la diferencia en niveles de carga tributaria? Ciertamente no. Como demuestra el capítulo de Chile, país que posee uno de los niveles de desarrollo más altos de la región, los ingresos tributarios representan menos del 20% del PIB. La respuesta está más bien en lo que en este libro se denominó la *macro economía política* y la *micro economía política*.

Los estudios de caso sirvieron para ilustrar estos puntos en cada país, luego de lo cual se extraen algunas valiosas conclusiones a considerar a la hora de planificar nuevos procesos de reforma.

La conclusión central es la siguiente: una reforma tributaria de magnitud, que alcance el carácter de *acuerdo fiscal* y no de simple ajuste, es un proceso político altamente complejo, donde concurren múltiples variables y actores, el que debe planificarse considerando todos sus aspectos macro —características institucionales estructurales, tendencias persistentes y relaciones de poder de mediano plazo— y abordando todos sus detalles micro —estrategias y tácticas negociadoras, aspectos comunicacionales, opinión pública y técnica legislativa. Este proceso requiere planificarse en toda su extensión, desde el diseño mismo de la reforma hasta la implementación efectiva de las nuevas disposiciones, pasando por la aprobación parlamentaria, la disputa comunicacional y la adecuación administrativa de los organismos recaudadores que ella requiera.

En definitiva, se trata de asumir el proceso de construcción de un acuerdo fiscal como una gran empresa política, y no como un asunto simplemente técnico. Asumirlo así es vital a la hora de dotar de legitimidad a las nuevas normas que emanen del acuerdo, lo que a la vez es fundamental para propiciar su cumplimiento.

Como es obvio, en un nuevo acuerdo fiscal, alguien (idealmente los sectores más ricos de la población) tendrá que pagar más, y alguien (generalmente los sectores más vulnerables, y crecientemente, también la clase media) esperará recibir nuevos y mejores beneficios sociales con cargo a la mayor

recaudación. El Estado se comprometerá a cobrar bien y a gastar bien. Si el acuerdo no es visto como justo y legítimo por la mayoría de la población, se hará muy difícil lograr su aprobación, e incluso de lograrse ésta, costará que sea cumplido y respetado. Como se analiza en el capítulo 3 de este libro, las percepciones ciudadanas sobre la eficiencia del Estado o la corrupción, inciden directamente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Es por todo ello, entonces, que el proceso de construcción del acuerdo fiscal debe ser visto como legítimo por la ciudadanía. Aquí surge una pregunta fundamental: en un sistema democrático, ¿no debiera la legitimidad emanar exclusivamente del voto popular? Es decir, si una autoridad elegida legítimamente en una democracia toma una acción, ¿no debiera esta acción ser considerada siempre legítima? En la teoría democrática clásica, solo aquellas acciones que vulneran la legalidad son ilegítimas. El problema es que la ciudadanía a veces percibe que las decisiones de las autoridades se apartan del interés general. De esa forma, como hemos visto en este libro, cuando la ciudadanía se forma una determinada percepción sobre el Estado y sus acciones, termina deconstruyendo la legitimidad clásica-legal, y puede llegar a justificar, por ejemplo, no pagar impuestos ante casos de evidente corrupción o ineficiencia del Estado.

Existe, por tanto, un juicio distinto de la legitimidad de las acciones del Estado, lo que en el caso de los impuestos, es fundamental. El historiador constitucionalista Pierre Rosanvallon sistematiza las nuevas dimensiones que adquiere la noción de legitimidad en la democracia moderna: la legitimidad de imparcialidad, la legitimidad de reflexividad y la legitimidad de proximidad[1]. Con el primer imperativo, el autor destaca que la decisión de autoridad debe ser percibida como distante e independiente de cualquier interés particular. Con el segundo, se trata de que el proceso decisional tome en consideración las visiones plurales del bien común y a los actores que puedan existir sobre una materia. Con el tercero, la decisión se hace legítima cuando considera y acoge los efectos que provoca en todas las singularidades. En este sentido, se trata de un estándar más estricto que el simple cumplimiento legal.

[1] Rosanvallon, P. (2010) *La legitimidad democrática*. Buenos Aires: Editorial Paidós.

Esta teorización hace mucho sentido a la hora de analizar el proceso de construcción de un acuerdo fiscal, porque el propósito esencial de dicho proceso es que la reforma propuesta tenga mayor aceptación, un mayor grado de cumplimiento, e incluso, que se acaten las eventuales sanciones en caso de incumplimiento. De no proceder de esta manera, tomando en consideración las distintas dimensiones de la legitimidad, lo que terminará ocurriendo es que las fuerzas que se oponen al acuerdo terminen bloqueándolo o impidiendo su cumplimiento efectivo, y la ciudadanía, por su parte, no lo sentirá como propio y también considerará no cumplirlo.

Así por ejemplo, si la decisión tributaria es percibida como desmedidamente favorable a un determinado sector o actividad económica, carecerá de legitimidad de imparcialidad. Este punto es esencial a la hora de analizar las franquicias y estímulos tributarios, o por el contrario, al analizar los denominados "impuestos a males" (aquellos que generan externalidades negativas). Ambos, lo que buscan es, precisamente por la vía de la parcialidad, favorecer o desfavorecer a una actividad específica. En los ejemplos contenidos en este libro, los casos de Paraguay y de Guatemala revelan cómo los distintos sectores económicos han ido estableciendo diversas franquicias para evitar el pago de impuestos y perforar lo que, en teoría, era un arreglo fiscal razonable para el nivel de desarrollo de aquellos países. Esas franquicias "ilegítimas" (a pesar de que han sido establecidas siguiendo el proceso constitucional) terminan "deslegitimando" todo el sistema.

El imperativo de la reflexividad también se hace relevante en materia tributaria. Muchas veces la autoridad económica prefiere reducir el ámbito del debate y esconder los dilemas públicos detrás de la complejidad técnica. Eso hace que la sociedad sencillamente no perciba como legítimo lo que finalmente se decidió entre cuatro paredes, por democráticas que sean las autoridades electas al interior de esas cuatro paredes. Una efectiva labor pedagógica y comunicacional es indispensable en este tipo de procesos. Por ejemplo, el caso de Chile en este volumen ilustra una situación muy particular. La reforma tributaria de 1990 tuvo un claro mensaje público: se logró vincular comunicacionalmente la reforma específica (siempre muy com-

pleja técnicamente) con un fin público muy preciso (que era mayor gasto social, especialmente en educación y salud)[2].

Finalmente, la proximidad es crucial en una ciudadanía cada vez más informada, crítica, y con capacidad de conectarse entre sí gracias a las nuevas tecnologías de la información. Si la decisión tributaria que le afecta no es consultada, sencillamente arriesga caer en una masiva inobservancia legal. Es la típica discusión que ocurre cuando se intenta alguna reforma y se oponen a ella las asociaciones de PYMES, o los pequeños transportistas, como ocurre en Chile, o cuando la opinión pública la rechaza porque puede afectar a la clase media, como ocurrió en Paraguay con el intento de impuesto a la renta de las personas. El caso de Colombia es más paradigmático aún: algunas de las reformas propuestas (y abortadas) en las últimas dos décadas eran tan comprehensivas, que dejaban muchos perdedores en el camino, los que terminaban bloqueando el paquete completo.

En suma, el proceso de construcción del acuerdo fiscal debe ser entendido como un proceso político. La reflexión que realizan en este volumen los autores del estudio de caso de Guatemala resume muy bien la necesidad de entenderlo así:

> "La negociación para la aprobación de la propuesta debe ser el resultado de un consenso nacional sobre la necesidad de avanzar en los distintos componentes de la política fiscal, como elemento indispensable para lograr el desarrollo nacional. Sin esa convicción de los distintos actores económicos, sociales y políticos, no se considera factible la aprobación de medidas con impacto significativo y sostenible." (Segunda Parte, capítulo 4).

Los estudios de casos expuestos en el presente volumen permiten extraer, además, lecciones específicas a la hora de diseñar estratégicamente el camino para una reforma fiscal. Estas lecciones se refieren, en primer lugar, a la necesidad de construir una propuesta sólida y entregar garantías

[2] Se trató de una vinculación comunicacional y no normativa real, dado que la Constitución Política de Chile impide afectar los tributos a un fin específico; toda la recaudación ingresa a los fondos generales de la nación.

a la ciudadanía y a los agentes económicos acerca de la viabilidad técnica de las reformas. En segundo lugar, a desarrollar un correcto análisis del marco constitucional, legislativo y político de la reforma. En tercer término, es necesario evaluar estratégicamente la situación económica del país al momento de las reformas, así como la situación de las finanzas públicas y la sostenibilidad del gasto.

En cuarto lugar, la propuesta de reforma no puede plantearse sin considerar el nivel de transparencia y eficiencia estatal, así como las fortalezas y debilidades de la administración tributaria, debiéndose incluir, de ser necesario, medidas que fortalezcan el aparato estatal en estos ámbitos. Finalmente, en el proceso de reforma debe primar una visión integral del sistema, para evitar duplicidades, vacíos e ineficiencias. Ese objetivo puede lograrse tanto con una única reforma comprehensiva, como con sucesivas reformas graduales, pero que mantengan una visión sistémica y de largo plazo, para asegurar la consistencia de los cambios.

ELABORAR UNA PROPUESTA TÉCNICAMENTE SÓLIDA

América Latina ha demostrado en las últimas décadas haber aprendido de los errores del pasado en cuanto a manejo macroeconómico, alejándola de las recurrentes crisis fiscales, recesiones severas e hiperinflaciones. Poco a poco se han creado reglas y procedimientos que han tendido a estabilizar las principales variables macroeconómicas. De esta forma, en el pasado el *status quo* era la crisis recurrente, mientras que las reformas eran las reglas de estabilización.

En materia tributaria, en cambio, hoy el *status quo* son economías estables y que en la última década vienen creciendo. Como se analizó con los estudios de casos, en países como Chile, Brasil o Colombia, la combinación entre cuantiosos ingresos no tributarios e impuestos indirectos, hace que gran parte del gasto fiscal se encuentre financiado por esas vías, y no por los impuestos directos. Cambiar ese arreglo existente es políticamente complejo para los gobiernos. La tentación de optar por lo fácil es evidente, y se crea, por tanto, un sesgo inicial hacia el *status quo*. ¿Para qué cambiar un sistema que funciona? ¿Por qué no mejor confiar en el aumento de ingresos por

la sola vía del crecimiento económico? Estas son las preguntas recurrentes que surgen cuando se comienza a discutir reformas de relevancia.

Por todo ello, construir una propuesta sólida desde el punto de vista técnico es el primer paso a la hora de proponer una reforma tributaria. De otra forma, las fuerzas que prefieren el imperfecto *status quo* tenderán a unirse y bloquear cualquier intento de cambio. El sesgo pro *status quo* y averso al riesgo está muy bien expuesto por el autor del caso de Brasil:

> "Dado el miedo de que la reforma lleve a una reducción de la recaudación y, por consiguiente, del presupuesto que administran ya sea el Presidente, Gobernador o Alcalde, ninguno quiere correr el riesgo de tener que gastar menos y disminuir el tamaño de su respectivo gobierno" (Segunda Parte, capítulo 1).

Una propuesta técnicamente sólida significa: claridad en los objetivos perseguidos; rigurosidad en el análisis empírico, tanto del diagnóstico como de los posibles efectos de las reformas propuestas; trabajo multidisciplinario entre economistas, abogados, expertos tributarios y contables, que permita una impecable redacción del articulado de la reforma.

En el capítulo sobre Chile, el autor resume la relevancia de un buen sustento técnico para el éxito de la importante reforma que Chile realizó en 1990:

> "Se definió de manera ex-ante el ámbito de la reforma, con un sólido sustento técnico de la misma. Tener respuestas con sustentos técnicos a estas preguntas hizo factible una discusión más ordenada y acotada dentro de la coalición de gobierno y permitió plantear una reforma que no fuese un quiebre fundamental con el sistema precedente y, por ende, permitió una negociación más fácil con la oposición" (Segunda Parte, capítulo 2).

CONSIDERAR EL MARCO POLÍTICO-INSTITUCIONAL

El proceso de construcción de un acuerdo fiscal debe considerar el marco constitucional y legal por el cual atravesará la propuesta de reforma, así como las variables políticas que incidirán en su aprobación e implementación.

Un primer diseño estratégico necesario dice relación con el proceso legislativo. Como se analizó en los casos de estudio, los países analizados poseen sistemas políticos complejos, donde participan diversos partidos en el proceso legislativo. Salvo Paraguay, en el resto de los cuatro países existe un sistema multipartidista, en tres casos atenuado (Chile, Guatemala, Colombia), en el otro bastante fragmentado (Brasil). Eso significa que la aprobación legislativa demanda intensas negociaciones entre el ejecutivo y el Congreso (en tres de los países estudiados, la iniciativa legislativa en materia impositiva es de exclusiva responsabilidad del poder ejecutivo, pero en todos ellos la iniciativa presupuestaria radica en el Presidente. Esto significa que ambos poderes están forzados a negociar activamente).

Dada la complejidad de aprobar la reforma en el Congreso, una lección relevante es afirmarse en la principal fuente de legitimidad de los sistemas presidencialistas –que son los que priman en América Latina- que es, precisamente, la figura del Presidente de la República. En ese sentido, un camino estratégicamente aconsejable es presentar la reforma en los primeros meses de mandato de un nuevo Presidente, o en su defecto, cuando éste goce de altos niveles de popularidad, de manera que esa popularidad sirva para alinear a los parlamentarios detrás de los objetivos e instrumentos de la reforma, evitando perforaciones al sistema propuesto, y permitiendo una expedita tramitación. Anclarse a la figura presidencial puede ser, además, muy útil a la hora de blindar a los parlamentarios de las presiones de los grupos de interés.

Asimismo, es relevante preocuparse de todo el entramado legal posterior y no solo de la aprobación específica del paquete de reformas. El caso de Paraguay ilustra muy bien cómo se puede aprobar una determinada reforma, pero posteriores iniciativas legales pueden ir minando su implementación efectiva por la vía de las postergaciones y de las franquicias. En ese caso, las normas constitucionales de manejo presupuestario, donde el Congreso puede condicionar la entrega de recursos a la administración central,

generan una incómoda posición para el Ejecutivo a la hora de resguardar las cuentas fiscales. Ello da pie para la aprobación de las excepciones tributarias que terminan degenerando los objetivos centrales del acuerdo inicial.

El caso de Guatemala, por su parte, demuestra la necesidad de considerar todo el entramado institucional y no solo el análisis del Congreso. Como se ha señalado, en ese país existe un Pacto Fiscal formal, que deriva de los Acuerdos de Paz de 2000, y que aborda una serie de principios en materia fiscal, del cual debieran surgir leyes específicas que los materialicen. Sin embargo, la Corte de Constitucionalidad (y no el Congreso) ha logrado echar abajo diversas iniciativas legales derivadas de dicho pacto, sobre la base de cuestionar la constitucionalidad de las reformas propuestas. Según el restrictivo criterio interpretativo de la Corte, estas iniciativas afectarían principios constitucionales como la doble tributación y la no confiscatoriedad de los impuestos.

CONSIDERAR LA SITUACIÓN ECONÓMICA Y FISCAL DEL PAÍS

Cualquier reforma fiscal que se plantee ocurre en un contexto económico y fiscal en particular, el que incide en el destino de la misma. Esto significa que no hay una receta única de reforma fiscal para los países de América Latina, pues enfrentan realidades fiscales diversas, desde el caso de Brasil, con una de las cargas tributarias más altas de la región pero con problemas de distribución de la misma; hasta Guatemala, con una de las cargas más bajas y además con reducidas fuentes de ingresos no tributarios, pasando por países como Chile y Colombia, con cargas tributarias de moderadas a bajas, pero con importantes fuentes de ingresos fiscales provenientes de la explotación de recursos naturales.

Cuando el Estado cuenta con altos niveles de recursos, ya sean provenientes del sistema tributario o de la explotación de recursos naturales, es muy difícil instalar la discusión sobre otros perfeccionamientos fiscales; por ejemplo, reformas referidas a la composición de la carga tributaria, o a neutralizar la volatilidad de los ingresos asociados a los precios internacionales de las materias primas para evitar comprometer gastos permanentes con cargo a ingresos con un alto componente transitorio.

En cambio, cuando el Estado cuenta con pocos recursos, a priori puede parecer más fácil instalar exitosamente la discusión sobre la necesidad de aumentar los recursos, pero a costa de no importar cómo se hace aquello. Un claro ejemplo en este sentido son los sucesivos aumentos de la tasa del IVA en Chile en las últimas dos décadas, en desmedro de otras alternativas de recaudación más progresivas asociadas al impuesto a la renta.

Por lo tanto, el punto de partida de las finanzas públicas del país incide en su capacidad de promover reformas fiscales, pero la dirección del efecto no es siempre igual: por un lado, una situación fiscal sólida da confianza a la ciudadanía sobre el buen uso de los recursos, facilitando emprender reformas que aumenten la recaudación; pero por otro lado, una situación de desequilibrio fiscal puede servir de argumento sobre la necesidad de contar con mayores recursos que hagan sustentable el gasto público.

Así por ejemplo, en el estudio de caso sobre Colombia, la autora destaca el favorable contexto fiscal como un factor facilitador para un nuevo pacto fiscal:

> "El mayor control del gasto público (acompañado de un buen comportamiento de los ingresos) en los últimos años, ha abierto un espacio para pensar en la idea de embarcarse en el diseño y discusión de una reforma tributaria estructural, en donde los objetivos de eficiencia y equidad ganaran importancia frente al objetivo de recaudo" (Segunda Parte, capítulo 3).

Por su parte, los autores del estudio sobre Paraguay señalan que es la deteriorada situación fiscal la que ayuda a poner en la agenda la necesidad de una reforma:

> "El hecho de que la situación fiscal se haya deteriorado y aumentado la deuda pública crea un escenario propicio para la reforma, que es complementado por la presión ciudadana en demanda de un gasto público mayor para acompañar el desarrollo del país. Esto sirve como argumento para requerir una mayor recaudación que debería provenir de una mayor contribución del sector de agronegocios y del sector financiero" (Segunda Parte, capítulo 5).

Al mismo tiempo, las reformas fiscales no pueden abstraerse de la situación económica del país, ni dejar de considerar los efectos bidireccionales existentes entre la situación económica y las finanzas públicas, tanto por su componente de gasto (cantidad y composición), como por su componente de ingresos (también en su cantidad y composición).

Ciertamente, la recepción inicial de los grupos de interés a una reforma tributaria será muy diferente si se plantea en una economía dinámica a que si se plantea en una economía estancada. Pero eso también dependerá del foco de la misma, tanto de las actividades que grave y en qué cuantía (por ejemplo, podría temporalmente no gravarse las inversiones para reactivarlas, si se está en un contexto de desaceleración), como del uso de lo recaudado (por ejemplo, también en un contexto de recesión, podría aumentarse el gasto en fomento productivo, programas de empleo y capacitación).

Con todo, la debida consideración del contexto económico para una reforma debe intentar aislarse de lo que en el capítulo 1 de la Parte 1 se identifica como el "poder estructural" de los grupos de interés que buscan bloquear o modelar las reformas que afecten su posición dominante. Este poder se refiere a la influencia de estos grupos en la percepción ciudadana sobre los posibles efectos económicos negativos de las reformas, principalmente la amenaza de menor inversión, crecimiento y empleo. Precisamente porque estos argumentos siempre surgirán en contra de una reforma tributaria, es que se requiere construir evidencia sólida respecto de sus reales efectos esperados en la economía.

FORTALECER EL ESTADO PARA LA IMPLEMENTACIÓN EFECTIVA DEL ACUERDO FISCAL

La experiencia empírica muestra que los acuerdos fiscales sostenibles consideran adecuadamente ambas caras de las finanzas públicas (ingresos y gastos), pues no son sustentables los gastos que no cuentan con una fuente de financiamiento estable, ni se puede aspirar a exigir mayor tributación de parte de los ciudadanos si no se especifica el destino de los recursos recaudados ni se dan garantías de su buen uso.

Por lo tanto, a la hora de diseñar una reforma fiscal resulta fundamental la evaluación precisa de las fortalezas del Estado en todos los ámbitos, es decir, su capacidad para llevar adelante el proceso, de recaudar efectivamente, de administrar eficientemente los recursos, y en general, de generar credibilidad en la ciudadanía de que no habrá derroche ni corrupción.

Como se analizó en el capítulo 2 de la Primera Parte de este libro, la percepción ciudadana respecto de la efectividad gubernamental, así como respecto de la transparencia y probidad, afecta significativamente la disposición de la ciudadanía a pagar impuestos, pero además, dificulta la generación de confianzas recíprocas con los distintos actores a la hora de negociar una reforma.

El caso de Guatemala ilustra muy bien esta situación. Como se expone en ese capítulo, existe en ese país un cuadro de baja cultura de cumplimiento de la legislación en general. Señalan los autores:

> "Ello no contribuye a que exista una percepción de riesgo de estar en la informalidad o incumplir con las leyes tributarias. Por otro lado, también genera un ambiente de impunidad respecto a los actos de corrupción, cuya baja probabilidad de ser castigados con penas no le genera límites efectivos" (Segunda Parte, capítulo 4).

Junto a la dificultad en el cumplimiento, una baja capacidad estatal reduce el ámbito de posibles reformas. La capacidad efectiva de la administración tributaria y de los organismos encargados de la ejecución, control de gestión y evaluación del gasto público, predeterminan el set de reformas posibles que se pueden implementar. Partir por mejorar estas instituciones amplía el abanico de reformas posibles hacia aquellas más complejas, como las que afectan la renta de las personas o la tributación de activos financieros más sofisticados.

El caso de Paraguay retrata bien esta situación, donde acorde a los autores del estudio de caso respectivo existe un escepticismo generalizado, tanto en que se podrá cumplir efectivamente la recaudación prometida, como en que se podrá gastar de manera eficiente lo recaudado, lo que ha generado una serie de dilaciones legales en la aplicación de la reforma tributaria.

Por lo tanto, todo pacto fiscal debe considerar dentro de sus componentes los perfeccionamientos necesarios al aparato estatal que le permitan implementar dicho pacto, tanto por el lado de los ingresos –las entidades encargadas de la recaudación– como por el lado de los gastos –las entidades encargadas del control de gestión y de la rendición de cuentas.

CONSTRUIR UN PACTO FISCAL CON VISIÓN INTEGRAL

Los estudios de caso ilustran la necesidad de lograr coherencia en el sistema tributario. El sistema debe poseer propósitos definidos y consistentes entre sí; de lo contrario, surgen las perforaciones y exenciones que terminan no solo aminorando la recaudación, sino que minando la legitimidad del mismo. Los casos de Paraguay, de Guatemala, e incluso de Chile, muestran cómo la inequidad horizontal termina generando presión pública por una reforma mayor.

Sin embargo, no debe confundirse reforma integral o sistémica con *big bang*, es decir, con reformarlo todo y al mismo tiempo. Tanto una estrategia de reforma completa e inmediata como una estrategia gradual pueden ser válidas; la primera requiere de amplia fuerza política para llevarla adelante, mientras que la segunda requiere tener una visión de largo plazo para asegurar la consistencia de los cambios. Ejemplo de reforma completa e inmediata puede ser el caso de Chile en 1974, cuando se introdujo una vasta reforma que cambió el sistema por completo, incluyendo el impuesto a la renta y el impuesto al consumo (Decretos Leyes 824 y 825), reforma cuyas bases duraron décadas (realizada, eso sí, en un contexto dictatorial).

El ejemplo contrario de reforma gradual se ve en el caso de Colombia. Después de dos intentos fallidos de reforma estructural amplia, con diversos cambios estructurales simultáneos, en 2012 el gobierno tuvo que cambiar de estrategia. Como señala la autora del estudio de caso respectivo, la simultaneidad de las reformas estructurales que se planteaba en los proyectos de 2006 y 2011, generaba "múltiples perdedores, que aunque buscaban proteger sus intereses independientemente, terminaron formando un gran bloque de resistencia y oposición a las reformas" (Segunda Parte, capítulo 3).

En definitiva, Colombia optó finalmente por un enfoque gradual y pragmático. Se presentó como un ajuste tributario, que sin embargo incluía elementos estructurales importantes que hasta ahora no habían podido tener éxito por la resistencia política que generaban: el cambio en la fuente de financiación de los parafiscales y la introducción de un sistema de impuesto mínimo alternativo en el impuesto de renta personal (IMAN). La autora identifica tres elementos estratégicos que facilitaron la aprobación de la reforma: su alcance limitado; la selección de un grupo de apoyo a la reforma (el sector empresarial); y la disminución de las discusiones individuales, beneficio por beneficio, a cambio de una discusión del paquete completo de medidas. El costo, sin embargo, fue que se diluyó el impacto progresivo de la reforma del impuesto a la renta.

****

La revisión de los estudios de caso de este libro entrega valiosas lecciones, algunas de las cuales se resumen en este trabajo. El mensaje final del proyecto es que la región necesita un nuevo acuerdo fiscal, acorde a la realidad de cada país, porque sus estructuras tributarias no parecen ser las adecuadas para una región que busca desarrollarse con mayor equidad, tanto por la insuficiencia de su recaudación como por la composición de su carga.

La lección general es que construir ese nuevo acuerdo es mucho más que un asunto técnico, sino que se trata de un propósito esencialmente político. Se trata de determinar democráticamente, como nación, la estructura de cargas para los distintos sectores de la población, de manera que esa distribución se haga legítima ante los ojos de la ciudadanía.

Reseña Autores.

Dionisio Borda

Doctor en Economía por la Universidad de Massachusetts-Amherst y Maestría por la Universidad de Wisconsin-Madison. Fundador e investigador actual del Centro de Análisis y Difusión de la Economía Paraguaya (CADEP). Profesor de economía en la Universidad de Asunción y consultor de organismos internacionales. Fue Ministro de Hacienda de Paraguay entre 2003 y 2005 y entre 2008 y 2012.

Manuel Caballero

Master en Economía y Finanzas de la State University of New York at Buffalo. Fue Viceministro de Economía del Ministerio de Hacienda de Paraguay (2008-2012) y Asesor Financiero de la misma Repartición. Fue miembro Investigador del CADEP. Actualmente se desempeña como Investigador y Consultor independiente.

Maynor Cabrera

Master en Economía Aplicada de la Pontificia Universidad Católica de Chile. Licenciado en Economía de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Realizó estudios sobre política tributaria en la Escuela de Gobierno de la Universidad de Harvard. Es especialista en macroeconomía y política fiscal.

Ha trabajado como investigador en temas de política fiscal, macroeconomía y desarrollo económico en el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), ASIES y el CIEN, y como consultor de organismos internacionales como el PNUD, la CEPAL y el BID. Fue Secretario Técnico de la Comisión de Seguimiento del Pacto Fiscal y asesor de la Superintendencia de Administración Tributaria y de la Secretaría de Programación y Planificación de la Presidencia (Segeplan).

Erick Coyoy

Especialista en Macroeconomía de la Pontificia Universidad Católica de Chile. Economista de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Se ha desempeñado como catedrático en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidades Rafael Landívar y San Carlos de Guatemala, e investigador económico de la Asociación de Investigación y Estudios Sociales ASIES. Ha sido asesor en materia de presupuesto y deuda pública del Ministro de Finanzas Públicas, Director del Proyecto para la implementación del "Sistema Integrado de Administración Financiera y Control Gubernamental", Viceministro de Finanzas Públicas y Ministro de Economía de Guatemala. A nivel internacional ha integrado el Consejo de Ministros de la Integración Económica Centroamericana y Director por Guatemala ante el Banco Centroamericano de Integración Económica.

Francisco Javier Díaz

Master of Science en Ciencia Política de la London School of Economics. Fulbright Scholar en Ciencia Política en la Universidad de Pittsburgh. Abogado de la Universidad de Chile. Ha publicado diversos artículos académicos en libros y revistas, además de publicar columnas de opinión y entrevistas en medios de comunicación. Su foco de investigación está en los temas de Fortalecimiento de la Democracia y la Cohesión Social en América Latina. Se desempeñó durante el gobierno de la Presidenta Michelle Bachelet como Jefe de Asesores en Políticas Públicas en el staff presidencial. En 2005 trabajó en la campaña presidencial de la entonces candidata como su principal asesor en materias políticas y estratégicas.

Alejandro Micco

Doctor en Economía de la Universidad de Harvard. Se ha desempeñado como investigador senior en el Banco Interamericano de Desarrollo (Washington DC) y en el Banco Central de Chile. Sus investigaciones han sido publicadas en diversas revistas internacionales y utilizadas en debates de política económica tanto en Latinoamérica como en Europa. Además, se desempeñó como Coordinador General de Asesores y de Mercado de Capitales en el Ministerio de Hacienda de Chile. En este ministerio participó en la reforma previsional, el subsidio al empleo, y el seguro de cesantía, tres de las propuestas más exitosas de la antigua administración del Estado. También participó en la elaboración de los planes económicos para enfrentar la crisis financiera internacional del 2008.

Romina Novoa

Licenciada en Ciencia Política de la Universidad Católica de Temuco. Se ha desempeñado como investigador asistente en la Corporación de Estudios para América Latina (CIEPLAN), en el área de Fortalecimiento de la Democracia.

Daniela Oliva

Licenciada en Ciencia Política de la Universidad Diego Portales. Se ha desempeñado como investigador asistente en la Corporación de Estudios para América Latina (CIEPLAN), en las áreas de Cohesión Social y Fortalecimiento de la Democracia y también ha colaborado en estudios sobre partidos políticos.

José Roberto Afonso

Doctor en Economía de la Universidad Estadual de Campinas (UNICAMP). Master en Economía de la Universidad Federal de Río de Janeiro (UFRJ). Fue economista del Banco Nacional de Desarrollo Económico y Social (BNDES). Ha sido superintendente del Fondo de Pensiones (FAPES). Se desem-

peñó como Consultor Especial de la Cámara de Diputados y, actualmente, es Consultor Especial del Senado Federal de Brasil. Es investigador del Instituto Brasileño de Economía de la Fundación Getúlio Vargas. Ha publicado más de un centenar de artículos, capítulos y libros publicados en Brasil y en el extranjero.

Jorge Rodríguez Cabello

Master en Administración Pública de la Universidad de Harvard. Master en Economía e Ingeniero Comercial de la Pontificia Universidad Católica de Chile. Es investigador senior de Cieplan en áreas de políticas públicas y política fiscal. Fue Jefe del Departamento de Estudios de la Dirección de Presupuestos de Chile (2006-2010). Ha sido asesor de Política Económica del Ministerio de Hacienda de Chile, Director de la Empresa Nacional de Minería (ENAMI) y presidente del directorio de la Empresa Portuaria Coquimbo (EPCO). Ha sido consultor nacional e internacional en políticas públicas y en política fiscal, y ha publicado variados artículos en dichos ámbitos.

Natalia Salazar

Master y Licenciada en Economía de la Universidad de los Andes de Bogotá, Colombia. Ha sido Subdirectora de Fedesarrollo y ex Viceministra Técnica y Directora de Política Macroeconómica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia.

Alex Seemann

Licenciado en Economía de la Universidad de Chile. Se ha desempeñado como investigador asistente en la Corporación de Estudios para América Latina (CIEPLAN), en áreas de política fiscal y política social.