

Dueños del desarrollo

Impuestos para combatir la pobreza

Deborah Itriago

Intermón Oxfam

Fecha (26,09,2011)

Con el fin de ser capaces de obtener los recursos suficientes para garantizar los servicios públicos, como educación y salud para todos, los países pobres necesitan recaudar más impuestos, y hacerlo sobre la base de impuestos progresivos y justos. Hasta ahora, la política tributaria en los países en desarrollo ha sido fuertemente influenciada por el FMI y las élites nacionales. En muchos casos, esto ha tenido un impacto negativo dado el gran énfasis puesto en impuestos indirectos regresivos como el IVA y los extensos incentivos fiscales para las empresas. Hay una necesidad urgente de que los gobiernos de países pobres logren un aumento en la recaudación de impuestos progresivos y redistributivos.

Contenido

Resumen Ejecutivo	4
1. Introducción	10
2. El diseño de un sistema tributario justo.....	13
3. Un marco internacional nada favorable	18
4. Limitaciones y restricciones domésticas.....	24
5. Consecuencias de los sistemas tributarios injustos	47
6. Finanzas públicas sostenibles y sociedades integradas: experiencias y oportunidades	52
7. Recursos domésticos: ¿Dónde estamos y hasta dónde podríamos llegar?.....	60
8. Conclusión.....	71
Anexo 1. Fuentes de Datos	73
Anexo 2. Datos sobre desigualdad de ingresos y servicios básicos (varios países).....	75
Anexo 3. Metodología para el cálculo de estimaciones de potencial recaudatorio en países en vías de desarrollo	78
Notas.....	81

Gráficos

Gráfico 1. Recaudación impositiva promedios simples (% PBI)

Gráfico 2. Promedios ponderados de la recaudación impositiva por regiones (% PBI)

Gráfico 3. Recaudación por impuestos personales (% PIB)

Gráfico 4: Cantidad de países en los que se introdujo el IVA

Gráfico 5. Porcentaje de Bienes y Servicios gravados por IVA sobre el total de bienes (2008-2009)

Gráfico 6. Impuestos sobre el comercio internacional (importaciones y exportaciones) como porcentaje de ingresos tributarios

Gráfico 7. Tasas sobre importación (aranceles) por región (promedios simples de tasas nominales)

Gráfico 8. Potencial recaudatorio (% PIB) vía formalización

Gráfico 9. Porcentaje de incremento potencial del gasto en educación como resultado del aumento en la recaudación (varios países)

Tablas

Tabla 1. Impuestos y su impacto potencial sobre la eficiencia y la equidad

Tabla 2. Incidencia de la Reforma Tributaria nicaragüense de 2003

Tabla 3. Estimaciones de gasto tributario como porcentaje del PIB (varios países)

Tabla 4. Potencial recaudatorio vía formalización (varios países)

Tabla 5. Potencial recaudatorio vía incremento de la presión fiscal (varios países)

Cuadros

Cuadro 1: Naturaleza de la política tributaria

Cuadro 2: Doctrina del FMI en política tributaria

Cuadro 3: Baja recaudación de los impuestos a las personas en Paraguay y Perú

Cuadro 4: Argumentos de Stiglitz y Emran sobre el IVA como impuesto ineficiente para países en desarrollo

Cuadro 5: Después de las reformas, ¿ha mejorado la progresividad del sistema fiscal en Nicaragua?

Cuadro 6. ¿Quiénes son trabajadores informales?

Cuadro 7: Elusión fiscal utilizando la “contabilidad creativa”

Cuadro 8: Arbitrariedad que afecta a los pequeños empresarios

Cuadro 9: ¿Tiene sentido tantas tasas e impuestos en el nivel local, a pesar de la baja recaudación?

Cuadro 10: ¿Omisiones de las IFIs o atajos de los países en desarrollo para reducir los costes políticos internos?

Cuadro 11: IVA y sesgo de género

Cuadro 12: Política fiscal integral de Malasia

Cuadro 13: ¿Oportunidades para una relación *win-win* en el sector informal? Caso de Ghana

Cuadro 14: Fiscalidad y buen gobierno, caso de Sudáfrica

Cuadro 15: Ayuda de largo plazo en Mali

Resumen Ejecutivo

Este informe se centra en la política tributaria en los países en desarrollo: quién paga, sobre qué se paga y cómo se paga en concepto de impuestos. La política tributaria puede tener un enorme impacto en la desigualdad y en la reducción de la pobreza y este impacto será positivo o negativo en función de las características de la política tributaria que un país decida poner en marcha. A menudo, los impuestos también están en el corazón del contrato social entre los ciudadanos y su gobierno, por lo tanto, la tributación progresiva es fundamental para la creación de un Estado fuerte, democrático y eficaz.

Como porcentaje del PIB, muchos de los países ricos recaudan más del doble por concepto de ingresos tributarios (impuestos y tasas incluidos) que los países en desarrollo. En África Subsahariana¹, el promedio es de 18% del PIB, frente al 38% en países de Europa occidental. Este informe muestra que puede hacerse mucho para aumentar el monto de los ingresos por impuestos que obtienen los países pobres, y que esto puede hacerse de una manera que aborde la desigualdad; es decir, asegurando que los más ricos tengan la mayor carga. Utilizando datos para 52 países en desarrollo, en este informe se estima que una mejora en la recaudación por impuestos podría generar hasta 269.000 millones de dólares para contribuir a la financiación del desarrollo.

La política tributaria y de regulación adoptadas por los países en desarrollo han sido impuestas, o al menos muy recomendadas, por el Fondo Monetario Internacional (FMI) y otras instituciones financieras internacionales (IFIs) como condición para su apoyo financiero. Esto ha reducido la capacidad de estas naciones para decidir abiertamente entre las diferentes opciones en políticas tributarias, así como su capacidad para controlar y reducir la fuga de capitales, la evasión y la elusión fiscal. Históricamente, el FMI ha privilegiado la eficiencia económica y los objetivos de mayor recaudación de corto plazo frente a cualquier otro objetivo. Como resultado, se han promovido impuestos con los menores costes políticos, que afecten lo menos posible los intereses de las empresas y de las personas ricas y con mayor facilidad de recaudación; pero no necesariamente los más adecuados a las circunstancias de los países en desarrollo. Sin embargo, estudios recientes publicados por el FMI muestran indicios prometedores de que este enfoque puede estar cambiando y que ahora dicha institución podría estar lista para adoptar una postura más progresista en la política tributaria.

Una característica particularmente notable de las reformas fiscales en el mundo en desarrollo durante las últimas tres décadas ha sido el énfasis dado a los impuestos indirectos, en particular el IVA (impuesto al valor agregado).

Por lo general, los impuestos sobre el consumo (principalmente el IVA) se han convertido en la principal fuente de ingresos tributarios para los países en desarrollo y economías en transición. En África y en la región de Asia-Pacífico, los impuestos indirectos crecieron de un 4,6% del PIB en 1990 a un 5,4% en 2002, mientras que en América Latina y el Caribe éstos se incrementaron de 4,1 a 8,8%.

Por varias razones que caen en el terreno de la “eficiencia económica”, el IVA fue la elección favorita de los reformistas, quienes asumieron que entre otras cosas, el IVA proporcionaría la oportunidad para ampliar la base gravable llegando a todos los bienes del sector formal sin generar distorsiones en el proceso productivo.

Siendo coherentes con esto, el FMI y el Banco Mundial han utilizado esta doctrina como pauta de condicionalidad de préstamos o ayuda en muchos países en desarrollo. En Pakistán, el Banco Mundial y el FMI condicionaron su apoyo presupuestario, entre otras cosas, a la introducción del IVA. Un informe de Eurodad y Ayuda en Acción (citando a Damme y otros (2008) en relación a las consultas de los países en desarrollo al FMI en el marco del Artículo-Capítulo IV), señala que el IVA fue recomendado o aprobado por el FMI en el 90% del total de las consultas analizadas.

Esta doctrina significa en la práctica que la tributación es un obstáculo en la lucha contra la desigualdad, dado que las personas pobres consumen una parte de sus ingresos mayor que las personas ricas, que tienen ahorros. Por lo tanto, el IVA y otros impuestos al consumo a menudo resultan regresivos, afectando especialmente a las personas con menores ingresos.

El FMI promovió el IVA y otros impuestos al consumo, bajo la convicción de que la redistribución de la riqueza se debería producir principalmente a través del gasto público, financiado por los ingresos fiscales. Esta teoría contrasta con la práctica en los países desarrollados, donde la recaudación de impuestos juega un papel más importante en la lucha contra la desigualdad ya que se procura con mayor éxito que las personas más ricas de la sociedad paguen más impuestos que las personas más pobres.

Muchos países han realizado intentos para eximir del pago del IVA a algunos productos básicos que se son utilizados principalmente por las personas pobres, tales como jabón o comida. A menudo, las exenciones del IVA también se han hecho sobre productos agrícolas.

Sin embargo, no siempre se analizaron en suficiente medida los impactos redistributivos ni se controlaron las externalidades negativas sobre las personas más pobres de la implementación generalizada de impuestos al consumo. Por ejemplo, el informe citado anteriormente plantea que el IVA fue recomendado o aprobado por el FMI en el 90% de los casos analizados (54 informes) y que en el 80% de las consultas el FMI aconsejó una disminución de las exenciones fiscales. Sin embargo, el impacto de esta medida sobre la distribución del ingreso fue analizado sólo en el 25% de los casos.

Además de la promoción del IVA, durante el periodo 1990-2000, el FMI, la Organización Mundial del Comercio (OMC) y el Banco Mundial promovieron la liberalización del comercio a través de la eliminación de las barreras arancelarias y no arancelarias, así como una amplia generalización de las uniones aduaneras, áreas de libre comercio y acuerdos de libre comercio. Esto significó que los impuestos sobre el comercio internacional (exportaciones e importaciones) se redujeron drásticamente. Antes de estas reformas, los impuestos relacionados con el comercio representaban una proporción importante de los ingresos fiscales de muchos países pobres, e investigaciones sugieren que la mayoría de países de bajos ingresos sólo han recuperado una parte de estas pérdidas. De hecho, sólo en muy pocos casos han sido totalmente recuperados.

Esta reducción en los ingresos relacionados con el comercio fue seguido por la crisis económica de 2008. Según la investigación de Oxfam, la crisis económica ha dejado un agujero 64.000 millones de dólares en los presupuestos de los países más pobres² y está llevando a muchos países ricos a reducir sus flujos de ayuda internacional.

En el ámbito internacional otra de las cuestiones que amenaza las finanzas de los países en desarrollo son los flujos ilícitos, la evasión y la elusión fiscal. Global Financial Integrity (GFI, 2011) afirma que aún siendo conservadores, los flujos ilícitos de recursos en el año 2008 -que se desviaron de los países en desarrollo y potencialmente gravables- estuvieron en promedio entre los 1,26 y 1,44 billones de dólares.³ Durante el periodo 2002-2008, aproximadamente la mitad de estos recursos fueron desviados a través de prácticas de manipulación de precios en las operaciones intragrupo ("*trade mispricing*" en inglés) de los grupos multinacionales, mientras que el resto se perdieron debido a la corrupción y las actividades criminales.

Los paraísos fiscales son un claro incentivo a la evasión y a la elusión fiscal y el auténtico agujero negro de las finanzas internacionales al permitir que individuos y empresas puedan escapar de algunas de las regulaciones financieras y legales en su país de origen. A raíz de la crisis financiera de 2008, los intentos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE) para hacer frente a este problema demostraron ser ineficaces: para salir de la "lista negra" inicial de jurisdicciones no cooperativas, bastaba con que los

Estados firmaran 12 acuerdos de cooperación fiscal, sin imposiciones en cuanto al perfil de los Estados signatarios ni control sobre el intercambio de información fiscal “bajo petición” que realmente se llevaba a la práctica posteriormente. Esta iniciativa ha sido sustituida por un ejercicio de revisión entre administraciones de 100 países. Medida bastante compleja, ineficiente y muy politizada que está previsto que dure al menos hasta el año 2014. Además, el modelo de cooperación fiscal, sobre la base de acuerdos bilaterales con la carga de la prueba sobre los países demandantes, plantea serias preocupaciones acerca de si los países en desarrollo, incluso en el mediano plazo, serán capaces de recuperar los ingresos tributarios derivados hacia los paraísos fiscales.

Este informe de investigación también hace hincapié en la proliferación de prácticas injustas de las empresas. La mayor parte de grupos transnacionales realizan rendición de cuentas sobre sus estados financieros de manera consolidada, sin reflejar de manera transparente y detallada las actividades reales en los países donde operan. GFI (2010) estimó que en el año 2006, las cifras conservadoras de pérdidas anuales por ingresos fiscales en los países en desarrollo asociadas a la práctica de manipulación de precios comerciales (entre partes relacionadas o no) se ubicaban entre los 98.000 millones de dólares y 106.000 millones de dólares; aproximadamente la cantidad de AOD (Ayuda Oficial al Desarrollo) en ese momento.⁴

Al mismo tiempo, los modelos de negocios corporativos se están convirtiendo en estructuras complejas con cientos de sucursales, intencionalmente diseñados para reducir la factura de impuestos a nivel mundial. Esto abre un amplio espacio para los abusos empresariales a través de transacciones intragrupo para reducir artificialmente los beneficios empresariales y lograr que dichos beneficios terminen en paraísos fiscales. La falta de transparencia en las cuentas consolidadas impide un cálculo exacto de los ingresos devengados por una empresa en un determinado país y convierte en una farsa cualquier intento real por controlar la manipulación intragrupo.

Reducción de los impuestos a la renta de las empresas y de las personas, y aumento de los incentivos fiscales

Una tendencia global, no sólo en los países en desarrollo, ha sido el declive de las tasas que gravan la renta de las empresas. Aunque es una tendencia global, una diferencia en el resultado de esta política entre los países ricos y pobres es que la reducción en los gravámenes en la mayoría de los países desarrollados no se ha traducido en una reducción de los ingresos fiscales, lo que sí ha sucedido en los países en desarrollo. Algunas estimaciones indican que en el periodo 1990-2001 la reducción en las tasas que gravan la renta de las empresas significó una reducción de los ingresos de cerca del 20% para estos países.

Los ingresos por impuestos sobre la renta de las personas continúan siendo excesivamente bajos en los países en desarrollo si se comparan con los de los países de la OCDE: menos del 2% del PIB en los países de ingresos bajos. Esto ocurre no sólo porque estos impuestos suelen ser difíciles de administrar, sino también porque la estructura del sistema tiende a reflejar compromisos políticos, incluyendo múltiples tramos y generosas exenciones y deducciones que benefician a aquellos de mayores ingresos.

América Latina por ejemplo, se caracteriza particularmente por el hecho de que la imposición a la renta personal no se aplica a los ingresos y rendimientos del capital, los cuales se encuentran altamente concentrados en los estratos de mayores ingresos. En algunos países de la región, los intentos por aumentar los impuestos a los grupos más ricos se han encontrado con una feroz resistencia, lo que ha resultado en una dramática dilución de algunas reformas fiscales. La amenaza de que tales reformas impulsarían el dinero de los grupos más ricos hacia los paraísos fiscales también ha sido un obstáculo.

El término "gasto tributario" se refiere a las exoneraciones, exenciones, créditos, deducciones, diferimientos y devoluciones de los que se pueden beneficiar algunos contribuyentes y que son una carga para el Estado. En general, se trata de todo tipo de tratamiento preferencial y diferenciado que representa una desviación del sistema tributario base y que beneficia a un sector específico, ramo, región o grupo de contribuyentes.

En los países hay cifras de gasto tributario que oscilan entre el 2 y el 8% del PIB. En 2008, Nicaragua exoneró lo equivalente a 415,6 millones de dólares mientras que en la India y en Bangladesh el gasto tributario en 2005 fue equivalente al 51% y el 31% de los ingresos fiscales totales, respectivamente. Los países pobres salen perdiendo con un gasto tributario que beneficia a ciertos sectores y grupos de contribuyentes pero que también reduce la cantidad total de los ingresos públicos.

Formalizar la economía

En la mayoría de los países en desarrollo el sector informal de la economía es enorme, mucho mayor que en los países desarrollados. Algunas investigaciones afirman que las pérdidas por no gravar al sector informal podrían ubicarse entre el 35 y el 55% de los ingresos tributarios recaudados en algunos países en desarrollo. El reto es determinar cuándo una motivación legítima -como lo es incrementar la recaudación fiscal de los países en desarrollo- puede derivar o no en políticas que exacerbén la pobreza y/o la vulnerabilidad de ciertos grupos de población. Esto puede ocurrir porque muchas veces, las personas que trabajan en el sector informal son algunas de los más pobres, como por ejemplo, las mujeres que dirigen pequeños negocios de venta de verduras u otros bienes.

Es crucial segmentar la tipología y las causas del mantenimiento de la economía informal para dar con soluciones fiscales acordes con la lucha contra la pobreza y la desigualdad. La formalización gradual puede ser positiva en el largo plazo, pero las medidas que se toman para gravar a la economía informal más vulnerable o para hacer cumplir con algunas regulaciones son en muchos casos arbitrarias, desajustadas e incapaces de tratar de manera justa con intereses contradictorios.

La debilidad institucional en el ámbito doméstico se refiere fundamentalmente a la infra-dotación de las administraciones tributarias y a la precaria coordinación entre las diferentes instancias para sancionar correctamente el incumplimiento de las obligaciones tributarias. También se refiere a los incentivos que promueven el abuso y la corrupción tanto en el sector público como en el privado. La debilidad institucional es aprovechada y reforzada negativamente por la laxitud de las reglas a escala internacional que tienden a favorecer a las compañías multinacionales. En definitiva, esto se traduce en costes para el contribuyente, desincentivos para la formalización y pérdidas de ingresos por unas administraciones tributarias no ajustadas a las políticas fiscales diseñadas ni al contexto. Como resultado, administraciones fiscales mal dotadas pierden ingresos y las personas que pagan impuestos también pierden.

En relación con lo anterior, la imposición en el nivel subnacional (regional, provincial o local) es con frecuencia ineficiente e injusta. Mientras los sistemas fiscales nacionales generan la mayor parte de los ingresos fiscales en los países en desarrollo, los sistemas impositivos locales ejercen un impacto significativo en los ciudadanos comunes.

En la búsqueda de un sistema fiscal más justo vale la pena destacar algunas experiencias. Aunque no son casos perfectos, ilustran suficientemente bien algunos intentos de avance específico para lograr una fiscalidad más justa en países en desarrollo. Malasia por ejemplo, utilizó entre otras cosas, la política fiscal integral (impuestos y gastos) para reducir la desigualdad por razones de raza. En Ghana, se hizo un intento relativamente exitoso por crear formas de imposición más ajustadas para el sector informal, con la participación de los sindicatos y con el objeto de formalizar progresivamente a la economía informal.

Aumentar la recaudación de impuestos: lo que podría suceder

En el último capítulo de este informe se estima el potencial de ingresos que podrían obtener algunos países en vías de desarrollo al aplicar algunas mejoras a la política tributaria. Esto podría lograrse formalizando una porción de la economía informal, reduciendo la evasión fiscal por el uso de paraísos fiscales, reduciendo las exenciones fiscales o incrementando los impuestos directos de estos países, sobre todo, la contribución de las rentas no salariales en el total de los ingresos fiscales.

- El primer escenario evalúa el nivel de incremento en la recaudación que se obtendría al actuar sobre la economía informal y sumergida, incorporando parte de ésta a la economía formal. Según este escenario, se podrían generar unos ingresos adicionales de más de **101.000 millones de dólares anuales** con la propuesta más ambiciosa (la mitad en la propuesta más conservadora) sólo con intervenir en el grupo de países analizados.
- El segundo escenario se estima una potencial mejora de recaudación al elevar la carga tributaria o presión fiscal general. Únicamente teniendo en cuenta la mejora de recaudación propuesta en los países analizados, se obtendría un incremento recaudatorio de hasta **269.702 millones de dólares anuales** (268.792 millones sin incluir los Estados frágiles).

Sobre la base de las estimaciones realizadas por Naciones Unidas, las necesidades de financiación (entre fuentes internas y externas) para cumplir con los **Objetivos de Desarrollo del Milenio es aproximadamente 454.000 millones de dólares en 2010**. Es decir, que **sólo con implementar el segundo escenario en los países del estudio se cubriría casi el 60% de esta necesidad de financiación -en la alternativa más ambiciosa- y casi el 30% en la versión más moderada**.

Conclusión

Una tributación más justa es un asunto pendiente para los países en desarrollo. En el transcurso de esta investigación se han identificado una serie de hechos que nos permiten afirmar que el no lograr una tributación más justa es una limitación grave que afrontan los países en desarrollo para dar cumplimiento a los objetivos de reducción de la pobreza y la desigualdad y para la construcción de Estados más sólidos.

Se necesita que tanto la política tributaria como la de gasto público se articulen para satisfacer los objetivos sociales. Una de las principales conclusiones de esta investigación es que la política tributaria ha sido poco explotada como herramienta de los gobiernos en los países en desarrollo para la consecución de dichos objetivos.

Por otra parte, las políticas promovidas por las IFIs han tendido a socavar las reformas tributarias positivas encaminadas a hacer frente a la desigualdad. Los intereses de los inversores privados por conseguir impuestos bajos tampoco han facilitado el logro de los objetivos sociales en los países en desarrollo.

Algunos de los elementos que permiten validar la afirmación de que la política tributaria en los países en desarrollo ha fracasado son:

1. La recaudación final no se aproxima a la que en teoría podría obtenerse de una valoración del potencial productivo del país y no está acorde con las necesidades de financiación para la lucha contra la pobreza.
2. El desequilibrio del peso de impuestos directos e indirectos en la recaudación total. Fenómeno que se produce por los escasos ingresos fiscales que se obtienen por gravar a los dueños del capital y por una recaudación que consiste en la aplicación de impuestos sobre el consumo; potencialmente regresivos.

3. Las exoneraciones fiscales responden a múltiples objetivos que exceden a los puramente sociales. Éstas han reducido de forma espectacular la base gravable de las rentas de los más ricos y de las ganancias de las empresas nacionales e internacionales. Con el agravante de la poca evidencia acerca de la eficacia de estos incentivos fiscales en el fomento de inversiones de valor agregado y su impacto en el desarrollo.
4. La economía informal crece, es el espacio de resguardo perfecto para la evasión fiscal de las empresas medianas y grandes y es instrumental para justificar la violación sistemática de los derechos de los trabajadores pobres y vulnerables. Las medidas que se toman para gravar la economía informal o hacer cumplir las regulaciones a menudo son arbitrarias y no tratan de manera justa los intereses en conflicto.

Sin desconocer la responsabilidad de los países en desarrollo, esta situación es también una gran responsabilidad del contexto internacional:

1. La condicionalidad de las IFIs privilegiando la eficiencia económica y los objetivos de mayor recaudación de corto plazo frente a cualquier otro anhelo, ha resultado en la promoción de impuestos con los menores costes políticos, que afectan lo menos posible los intereses de las empresas y de las personas ricas y con mayor facilidad de recaudación pero no necesariamente los más adecuados a las circunstancias de los países en desarrollo. El potencial impacto distributivo de estos impuestos no fue analizado con el suficiente cuidado y, en consecuencia, se tomaron insuficientes medidas para limitar los efectos negativos sobre los sectores más pobres y vulnerables de la población.
2. La presencia de jurisdicciones del secreto, comúnmente denominados “paraísos fiscales”, ha maniatado las posibilidades de incremento de las tasas que gravan a las personas más ricas o a las empresas que operan en los países en desarrollo.
3. Además, han proliferado prácticas corporativas injustas, como por ejemplo la alteración de precios en el comercio intragrupo (multinacionales), y la opacidad de las cuentas de resultados económicos de estas organizaciones hacen anecdótica cualquier posibilidad real de seguimiento a los recursos financieros que son expropiados a los países en desarrollo. En los dos últimos puntos, los países desarrollados se enfrentan a los mismos retos y, por lo tanto, tienen una doble responsabilidad para actuar con urgencia, además de que las medidas por una mayor transparencia están en sus manos.
4. Hasta la fecha, las políticas de AOD han jugado un papel muy limitado en la promoción de sistemas tributarios justos. En consecuencia, existe un potencial considerable para que los donantes apoyen a los gobiernos en el proceso de construcción de los sistemas de recaudación tributaria más eficientes y eficaces, y en el diseño e implementación de políticas que incrementen la transparencia en la gestión de las finanzas públicas en todos los niveles de gobierno.

Todas las tendencias antes mencionadas pueden y deben ser revertidas. Como regla general, la política tributaria debe desempeñar un papel más importante en entornos donde es necesaria una financiación importante para reducir la pobreza y la desigualdad, aunque combinada con otros esfuerzos, tal y como el gasto público más enfocado hacia las personas pobres.

1. Introducción

Desde Monterrey en 2002 hasta Doha en 2008, la agenda de financiación del desarrollo resalta la necesidad de complementar los recursos financieros de la ayuda internacional que los países ricos dirigen a los países pobres con los recursos domésticos generados por las actividades económicas realizadas en los países en desarrollo. Esto se plantea desde la necesidad de garantizar una financiación más predecible, sostenible y con el afán de reducir la dependencia de la ayuda. Para un Estado, la posibilidad de financiarse con recursos tributarios genuinos sin incurrir en emisión monetaria y endeudamiento externo es fundamental para la estabilidad económica, la inversión en infraestructura y para el ahorro en etapas de bonanza. Los recursos ahorrados pueden usarse para atender a la población más vulnerable en los momentos de recesión.

Los sistemas fiscales, cuyo concepto aglutina la política impositiva y la política de gasto público (política fiscal integral), y que requieren de una administración tributaria y un marco regulatorio y sancionador específico, son claves en el cumplimiento de la responsabilidad de los gobiernos en la lucha contra la pobreza pero también son fundamentales para lograr una distribución más justa de la riqueza de los países. Son además una de las principales herramientas que tienen los gobiernos para avanzar sobre los desequilibrios socioeconómicos (desigualdad) que en definitiva terminan afectando al crecimiento y la productividad agregada; un escollo tanto para las personas pobres como para las ricas.

Para los países en desarrollo, aprovechar el potencial que sus recursos domésticos ofrecen como fuente de financiación de su desarrollo ha sido y es una tarea paradójicamente compleja. Un subconjunto de condicionantes externos e internos han limitado un mayor aprovechamiento de recursos clave para la lucha contra la pobreza y la desigualdad.

La presión fiscal media de los países en desarrollo es baja en comparación con la mayoría de los países de las economías más desarrolladas, pero sobre todo es baja en relación a su propio potencial. En el período 2006-2008, los ingresos tributarios del gobierno central como porcentaje del PIB (presión fiscal) de países de Europa Occidental representaron aproximadamente el 20%, mientras que en regiones como el Sur de Asia este valor fue equivalente al 12%.⁵ Si se incluyen los ingresos fiscales provenientes de los gobiernos subnacionales y las contribuciones a fondos para seguridad social, la presión fiscal media de los países de Europa Occidental se incrementa a 38% en 2008, con casos como el de Dinamarca, Suecia o Noruega con presiones fiscales de 48,2%; 46,3% y 44,2% respectivamente.⁶

Aún incluyendo estos conceptos, la presión fiscal media de regiones como América Latina no superó el 20% en 2008. En esta última región, la recaudación fiscal por concepto de ingresos tributarios del gobierno central en proporción al PIB se ha mantenido en los últimos años en torno al 15%.⁷

Lo llamativo es que la baja presión fiscal en los países en desarrollo es persistente a pesar del gran número de reformas realizadas desde la década de los años 90. De acuerdo con el Fondo Monetario Internacional (FMI), en África Subsahariana el porcentaje de recaudación respecto al PIB se incrementó desde menos del 15% en 1980 a un poco más del 18% en 2005. Sin embargo, este aumento recaudatorio se debió casi en exclusiva al incremento de recursos procedentes de los recursos naturales, tales como permisos de explotación, tasas corporativas y tasas de producción y exportación de recursos mineros y petrolíferos. La recaudación del resto de impuestos creció menos del 1% del PIB durante 25 años y el gasto corriente es, de forma creciente, financiado por la ayuda.⁸ Por ejemplo, desde 1997-99 a 2004-06, la proporción del gasto corriente financiado por la ayuda pasó de 16% a 36% en Ghana, de 22 % a 40 % en Tanzania, y de 60% al 70% en Uganda.⁹

Reforma tributaria: clave para combatir la desigualdad

A pesar de la gran responsabilidad internacional sobre este asunto, cabe hacerse las siguientes reflexiones:

- ¿Se lograrán sociedades más igualitarias y Estados más capaces de atender las necesidades de los más pobres si no se producen reformas domésticas de calado en el fondo y foco de las políticas fiscales?
- ¿Serán las políticas las adecuadas si no están fundamentadas en un mayor análisis y comprensión sobre las realidades en la que vive la población en situación en extrema pobreza y vulnerabilidad?
- ¿Son sostenibles económica y socialmente modelos fiscales que pasan por alto las cada vez mayores proporciones de economía informal y sumergida; es decir, donde los intereses de la población no están formalmente representados de ninguna manera?¹⁰
- ¿Es posible luchar contra la pobreza y la inequidad sin el refuerzo institucional de las administraciones tributarias, las instancias sancionadoras y los gobiernos subnacionales?

Aunque se luche contra los paraísos fiscales, se limite la alteración de precios de transferencia o del comercio intragrupo de una corporación, entre otras cuestiones fundamentales para recuperar recursos perdidos cuyos legítimos dueños son los países en desarrollo, la movilización internacional será insuficiente sin otras cuestiones igualmente relevantes en la agenda de tareas prioritarias pendientes. Es necesaria una profunda revisión de las políticas fiscales domésticas para darles una mayor orientación pro-pobre, es necesario no escatimar recursos en una mejora significativa de las capacidades de la administración pública de los países en desarrollo para cumplir sus obligaciones con los más desprotegidos y se necesita una mayor voluntad de las élites económicas y políticas de los países en desarrollo para aceptar y promover políticas de mayor inclusión social que permitan, a su vez, revertir gradualmente las desigualdades características de muchos países pobres.

Si no se producen cambios internos en los países en desarrollo no se podrá aprovechar todo el potencial que un buen sistema fiscal doméstico tiene en la lucha contra la pobreza, la desigualdad y en la construcción de Estados sólidos y eficaces que puedan generar y administrar -de forma coherente con los objetivos de desarrollo y de forma responsable- no solo los recursos propios sino aquellos que vienen de la cooperación internacional.

Aunque las crisis suelen ser momentos propicios para considerar los impuestos como una fuente de financiación más fiable frente a otras, también demandan un reconocimiento más serio de que no se trata de una búsqueda desesperada de nuevos ingresos, sino reconocer que la política fiscal integral es base estructural en la construcción o refuerzo de Estados sólidos y verdaderamente democráticos en su desempeño.

A pesar de la importancia de la fiscalidad y el desarrollo, los donantes bilaterales han prestado poca atención a este asunto en la agenda de prioridades de la asistencia prestada a los países en desarrollo. En 2008, apenas el 1% de la AOD (Ayuda Oficial al Desarrollo) bilateral se destinó a tratar asuntos de mejora de las finanzas públicas, de acuerdo a nuestras estimaciones en base a datos extraídos del Comité de Ayuda al Desarrollo (CAD) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).¹¹

Oxfam avala la necesidad de sistemas fiscales justos y eficaces que permitan optimizar el potencial de ingresos disponibles para los países en desarrollo en la lucha contra la pobreza. Sistemas fiscales que permitan mejorar la distribución de la riqueza y que se basen en un pacto renovado entre los gobiernos y los ciudadanos. Este pacto debe derivar en un incremento de la responsabilidad de los gobiernos sobre el uso de los ingresos fiscales para financiar servicios sociales básicos y luchar contra el hambre y en un mayor

reconocimiento de la existencia y por tanto de las necesidades de todos los sectores más desfavorecidos, incluso aquellos que se encuentran “ocultos” bajo la sombra de la informalidad.

Oxfam reconoce que un sistema de ayuda de calidad debería allanar el camino hacia la propia independencia de la ayuda. Una cooperación internacional de calidad puede colaborar y complementar los esfuerzos económicos y técnicos de los países en desarrollo en la tarea de construcción de sistemas fiscales justos. Existen algunas evidencias de que esto es posible, pero hay que reforzar esta convicción con acciones mejores y más consistentes.

Estructura del Informe

Este informe se centra en la estrategia tributaria de la política fiscal en los países en desarrollo. Además, analiza las potencialidades y limitaciones de dicha estrategia en la lucha contra la pobreza y la desigualdad desde la mirada a las opciones concretas que pueden realizar los países en desarrollo. Si bien el contexto internacional ha degenerado en situaciones injustas para las finanzas de los países en desarrollo, la evidencia también refleja que se necesitan propuestas domésticas sólidas y consistentes para que la fiscalidad sea una herramienta efectiva para el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo del Milenio.

El capítulo dos se centra en los aspectos conceptuales que definen a un sistema tributario. En el capítulo tres se plantea la necesidad de un marco internacional más favorable para los países en desarrollo y en particular se describen algunos de los postulados más relevantes de la doctrina del FMI (Fondo Monetario Internacional) hasta la fecha; principal asesor de los países en vía de desarrollo en las reformas fiscales implementadas. El capítulo cuatro describe las limitaciones domésticas que se presentan en los países en desarrollo para utilizar la política tributaria como instrumento de lucha contra la pobreza y la desigualdad. El capítulo quinto concluye sobre las consecuencias de dichas limitaciones. El capítulo sexto describe algunas experiencias positivas en la consecución de sistemas fiscales más justos y en el capítulo siete se estima el potencial de los recursos domésticos que se podrían generar aplicando algunas mejoras a la política tributaria de una muestra de países en vías de desarrollo.

2. El diseño de un sistema tributario justo

Como se ha mencionado, un sistema fiscal conjuga la política impositiva y la de gasto público con la administración tributaria y los marcos legales. Cada uno de estos elementos determina las posibilidades de que un sistema tenga buen o mal desempeño en la consecución de objetivos de lucha contra la pobreza y la inequidad.

La política fiscal incluye la estrategia o política impositiva (recaudación de ingresos a través de impuestos) y la estrategia o política de gasto público. Ambas herramientas se complementan y garantizar su buen desempeño se torna vital para los países en desarrollo. Aunque este informe se base en analizar únicamente los aspectos tributarios de la política fiscal, es muy necesario recalcar que una buena política impositiva sin una buena política de gasto es muy limitada para fines redistributivos, altamente ineficiente y muy difícil de lograr en el contexto de los países pobres con una baja calidad institucional generalizada.

Los impuestos pueden ser usados con dos finalidades principales:

- a) **Finalidad fiscal:** es la aplicación de un impuesto para satisfacer una necesidad pública. Es decir, se recauda y lo producido de la recaudación (el dinero) se aplica en la financiación de diversos servicios públicos.
- b) **Finalidad extra-fiscal:** el impuesto se aplica a determinados sectores económicos, de esta manera, se influye en su funcionamiento con el fin de servir directamente a una necesidad o interés público. El clásico ejemplo son los impuestos a los cigarrillos y a las bebidas alcohólicas. Con esto se pretende regular el comportamiento de los agentes de desarrollo, estimulando buenas prácticas y/o desincentivando las malas. Para desestimular productos o actividades consideradas perjudiciales, se penaliza su uso o consumo gravándolos en una mayor medida que el resto de los productos o actividades.

La política tributaria

La estrategia o política tributaria consiste en la definición de los niveles y modalidades de impuestos y tasas. La diferencia entre impuestos y tasas se basa fundamentalmente en que el pago de tasas está asociado a la prestación de servicios públicos específicos, por ejemplo tasa por recolección de la basura o tasa por acceso a la educación pública. Como principio general, las tasas no son obligatorias salvo en el momento en el que un ciudadano desea acceder a ciertos servicios públicos concretos.¹²

Quién paga

La definición de aquellos que deben ser los responsables finales de pagar al Estado por los ingresos que perciben y/o las actividades productivas que realizan es pieza clave de la política tributaria. Es decir, se puede gravar a las personas a título individual o a las empresas o sociedades. Se intuye que esto también lleva la selección de aquellos que serán eximidos de dicha responsabilidad para satisfacer un grupo variopinto de objetivos sociales, económicos y sobre todo políticos.

Sobre qué se pagan los impuestos

La política impositiva también define sobre qué se aplican los impuestos: se puede gravar la renta o las ganancias, el patrimonio, el consumo, la producción, las transacciones internas o el comercio internacional, entre otros. La política tributaria se puede basar en impuestos directos, es decir impuestos que se aplican sobre una manifestación directa o inmediata de la capacidad económica como la posesión de un

patrimonio o la obtención de una renta. Los impuestos indirectos se aplican sobre una manifestación indirecta de la capacidad económica, como por ejemplo el consumo.

Los impuestos directos más usuales en los distintos sistemas tributarios son el impuesto a la renta o a la ganancia de personas a título individual y de las sociedades, los impuestos al patrimonio o a la propiedad, las retenciones a la exportación, y el impuesto a las sucesiones o donaciones. Como impuestos indirectos típicos puede mencionarse el IVA (impuesto al valor añadido), impuestos a los consumos específicos (denominados impuestos internos en muchos países), y los aranceles a la importación.

Cómo se pagan los impuestos

La combinación de “quién paga”, “sobre qué se paga” y “cómo se paga” en concepto de impuestos al Estado le da ciertas características a la política tributaria que pueden afectar negativamente a las personas que viven en condición de pobreza. Es decir, la naturaleza de la política tributaria no tiene un efecto neutro sobre los más pobres, todo lo contrario. Para entender esto es importante abordar los conceptos de eficiencia y equidad (véase cuadro 1) y de progresividad o regresividad del sistema fiscal. Si un sistema tributario se basa en gravar a los trabajadores (salarios) más que al capital es posiblemente un sistema fiscal injusto desde la perspectiva de la lucha contra la pobreza y la inequidad.

Cuadro 1: Naturaleza de la política tributaria

La doctrina académica en materia de impuestos sugiere que un sistema fiscal debe cumplir fundamentalmente con los siguientes objetivos:

Eficiencia: El impuesto debe provocar las menores interferencias posibles en relación a las decisiones económicas que se tomarían de no existir el impuesto.

Equidad (horizontal y vertical): Equidad horizontal: los iguales deben ser tratados igual fiscalmente (ante una misma renta ya sea de capital o de trabajo se debería gravar de la misma forma). Equidad vertical: los no iguales deben ser tratados de forma diferente, es decir el sistema fiscal debería redistribuir una parte de los recursos de los sectores acomodados hacia aquellos sectores menos favorecidos.

En ambas situaciones debería regir el principio de que el pago por concepto de impuesto se debe adecuar a las capacidades de pago del contribuyente.

En materia de equidad, una política tributaria se suele denominar *progresiva* en la medida en que a mayor ganancia o renta, mayor es el porcentaje de esa renta que se paga por concepto de impuestos. Es decir, si se grava mucho más que proporcionalmente la renta de las personas más ricas que aquella que obtienen las personas más pobres el sistema es progresivo. De lo contrario, es *regresiva*.

En materia de eficiencia, una política tributaria es “ineficiente” en la medida en la que genera distorsiones a las decisiones sobre el consumo, ahorro e inversión. Por ejemplo, si se grava las ganancias de las empresas de forma inadecuada, esto podría terminar condicionando las decisiones de inversión ya que las empresas pueden decidir invertir menos dado unos márgenes de ganancia que consideran muy pequeños después de pagar los impuestos.

Tabla 1. Impuestos y su impacto potencial sobre la eficiencia y la equidad

Categoría // Impuesto	Característica básica¹³	Equidad (según teoría y evidencia empírica)¹⁴	Eficiencia¹⁵	Coste Administrativo¹⁶
Impuesto al valor agregado	<ul style="list-style-type: none"> - Abarca a todos los consumidores del mercado. - Afecta el precio final del consumidor, no a los costes productivos. 	<p>Regresivo:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Tasa por igual el consumo de las personas ricas y de las pobres. -Las personas pobres gastan mayor proporción de su ingreso en consumo que las personas ricas. 	<p>Relativamente eficiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Usa una tasa uniforme (no distingue entre sectores a menos que así se lo quiera). -No diferencia entre bienes importados y locales. 	<ul style="list-style-type: none"> -Tanto la empresa como el Estado requieren de un buen sistema contable para una buena implementación. -En las empresas pequeñas será proporcionalmente más caro.
Impuesto sobre la renta personal	<ul style="list-style-type: none"> -Grava todas las rentas o ganancias personales sean éstas salariales o no. -El peso no puede ser trasladado a otro agente, recae sobre las personas naturales. 	<p>Progresivo:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Impuesto individualizado. - Paga más que proporcionalmente aquel que más tiene. 	<p>No es tan eficiente ya que:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Disminuye la capacidad de ahorro de las personas. 	<ul style="list-style-type: none"> -El Estado debe tener un buen sistema para controlar a los contribuyentes. -Para los particulares no representa un gasto elevado.
Impuesto sobre la actividad empresarial	<ul style="list-style-type: none"> -Grava las ganancias empresariales. -Afecta al dueño del capital, o puede trasladarse al consumidor vía precio de los productos. 	<p>Progresivo:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Se paga en proporción a la ganancia. -De acuerdo a la evidencia es regresivo en niveles de producción bajos y luego progresivo. 	<p>No es tan eficiente ya que:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Desincentiva la producción porque disminuye las ganancias. -Disminuye la capacidad de ahorro. 	<ul style="list-style-type: none"> -Es proporcionalmente más caro para las empresas más pequeñas.
Impuesto al Comercio Internacional	<ul style="list-style-type: none"> - Aranceles o impuestos a las importaciones y a las exportaciones. -Se cobran en aduana, en el momento en el que se realiza la operación. 	<p>Posiblemente progresivo:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Importaciones: En general los más ricos son los que más importan. -Exportación: Dependerá de si el bien es consumido o no en el país. Y si es producido por el sector rico o pobre. 	<p>No es muy eficiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Genera distorsión al diferenciar la producción local de la extranjera. - A través de estos mecanismos se suele proteger al menos eficiente. Por ejemplo, a través de los aranceles a la importación. -En el sector exportador desincentiva la producción. 	<ul style="list-style-type: none"> -No es muy alto ya que sólo se cobra en aduana.
Impuesto al Consumo Específico	<ul style="list-style-type: none"> -Tasa exclusivamente ciertos bienes específicos. - El impuesto es mayormente soportado por el consumidor dado que suelen aplicarse sobre bienes con poco efecto en la demanda por cambios de precios; es decir, bienes inelásticos. 	<p>Generalmente Progresivo:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Permite poner tasas diferentes de acuerdo al tipo de bien (tasando más los bienes de lujo y menos los que son muy demandados por los sectores más pobres). 	<p>Relativamente eficiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Genera diferencias entre productos, pero para pocos bienes. -Las tasas pueden apuntar a corregir fallas del mercado. 	<ul style="list-style-type: none"> -Para compensar el costo y esfuerzo de control fiscal es importante que permita recaudar mucho mientras se tasa a pocos bienes.
Impuesto a la Propiedad (tierra, patrimonio)	<ul style="list-style-type: none"> -Es un impuesto de suma fija por una cantidad de tierra dada. -Lo pagan los dueños de la tierra. - Es un impuesto que se paga en función del valor de las propiedades. 	<p>Progresivo:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Paga más el que tiene más tierra. - Paga más quien tiene una propiedad de mayor valor. 	<p>Eficiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> -No distorsiona los precios, ya que es una tasa fija por cantidad de tierra. -Es un incentivo a hacer producir la tierra. 	<ul style="list-style-type: none"> -Requiere de un buen sistema catastral.

Fuente: Elaboración propia utilizando varias fuentes.
Gemmell and Morrissey (2003), Stiglitz y Emran (2007), Tanzi y Zee (2000)

Incentivos fiscales

Un aspecto que ha cobrado mucha importancia en el análisis del desempeño de los sistemas tributarios en los países en vías de desarrollo es la diferencia entre los tipos impositivos nominales o tasas estatutarias y las tasas reales o efectivas que terminan pagando los contribuyentes dada la proliferación de los llamados “incentivos o estímulos fiscales”. Como se detallará más adelante en este informe, esto es una práctica generalizada en los países en vías de desarrollo. El problema hoy es que el beneficio neto de estas medidas es discutible en muchos contextos donde han sido implementadas.

Los incentivos fiscales más comunes en países en desarrollo son las vacaciones fiscales, y las zonas especiales de desarrollo o zonas francas; justamente los incentivos menos aceptados por la doctrina académica en la materia, dado sus potenciales efectos perjudiciales.

Tipología de incentivos fiscales

Vacaciones fiscales	<p>Las vacaciones fiscales consisten en eximir temporalmente a las empresas de la obligación de pagar impuestos.</p> <p>Al exceptuar las ganancias sin tener en cuenta el monto de las mismas, existe el riesgo de favorecer a los inversores que esperan retornos elevados y que hubiesen llevado a cabo la inversión aún de no existir los incentivos.</p> <p>La duración de la medida, a pesar de estar delimitada por ley, es susceptible de uso abusivo por las empresas a través de un rediseño creativo de sus inversiones (como por ejemplo el cierre de una empresa y la reapertura de un mismo proyecto pero con un nombre distinto y un mismo dueño).</p> <p>Pueden generar incentivos a la evasión, ya que las empresas sin beneficios pueden entrar en operaciones económicas con las firmas exceptuadas con el sólo propósito de traspasar las ganancias desde las primeras a las segundas a través de operaciones contables.</p> <p>No se grava a las firmas en los primeros años de existencia, cuando los beneficios son típicamente negativos -en el caso de empresas que invierten pensando en el largo plazo-; es decir, el incentivo para estas empresas no es muy eficaz. Por el contrario, si las vacaciones impositivas con límite temporal atraen proyectos de corta duración, no se obtendrá ningún ingreso vía fiscal para el país en desarrollo producto de esta inversión.¹⁷</p> <p>La obligación de pagar impuestos está asociada a una mayor probabilidad de control estatal sobre la firma. Al quitar la obligación, se puede perder capacidad de seguimiento y al final del proyecto no saber cuánto realmente es el monto con el que se ha subsidiado a la empresa.</p> <p>De acuerdo a la literatura económica sería uno de los incentivos más dañinos.</p>
Zonas francas o zonas especiales de desarrollo	<p>Una zona franca es un territorio delimitado dentro de un país donde se permite la transformación, almacenamiento y distribución de mercancías gozando de algunos beneficios tributarios como el <i>no pago</i> de derechos de importación de mercancías o el <i>no cobro</i> de algunos impuestos mientras los bienes permanezcan dentro de dicha zona.</p> <p>Muchos gobiernos de países establecen zonas francas en regiones apartadas o extremas con el fin de atraer capitales y promover el desarrollo económico de la región. En las zonas francas suelen crearse grandes centros de compra y se instalan con frecuencia, también, industrias transformadoras (denominadas también maquiladoras) o almacenes especiales para la mercancía en tránsito.</p>

	<p>Se ha observado que las zonas francas primero tienden a atraer inversiones en sectores intensivos en mano de obra, como la industria textil, la fabricación de juguetes, prendas de ropa o artículos deportivos. En segundo lugar, llegan inversiones en bienes de mayor duración, como por ejemplo en componentes de automoción. Y finalmente, en el mejor de los casos, inversiones en sectores de alta tecnología, como la electrónica o los motores de precisión. Sin embargo, un punto crítico para que se dé esta evolución es la oferta de mano de obra cualificada. Por lo tanto, los casos exitosos parecen más excepciones que la regla. Los países que han sido exitosos han logrado generar vínculos entre las actividades de la zona liberada y el desarrollo de su economía, especialmente invirtiendo en el conocimiento y las habilidades de la población cercana. Como algunos casos favorables se puede citar Irlanda, Taiwán, Corea, Malasia, Singapur, Puerto Rico y Costa Rica.</p>
<p>Créditos impositivos</p>	<p>En general, están mejor vistos por los académicos. A pesar de tener también algunas desventajas, cuentan con varios puntos a favor.</p> <p>El crédito impositivo funciona como un monto previamente determinado que se imputa a favor de la empresa elegida. De esta forma la empresa se ve obligada a realizar sus operaciones siguiendo el curso normal de acción, y declarando todas sus ganancias. Una vez que llega el momento del pago se deducen de los créditos disponibles para la empresa el importe de los impuestos.</p> <p>Así, en este caso, el subsidio a la empresa puede ser presupuestado y respetado, entonces el Estado cuenta con la información de cuánto ingreso fiscal ha resignado. Una salvedad a tener en cuenta, extensible a todos los incentivos fiscales, es que debe existir un mecanismo claro y transparente para elegir qué empresas reciben el beneficio.</p>
<p>Depreciación acelerada</p>	<p>Al momento de pagar el impuesto sobre el beneficio de las empresas se les permite contar entre sus costes deducibles el valor de la depreciación de sus bienes de capital, de esta forma las ganancias disminuyen y por lo tanto el pago de impuestos. En un régimen de depreciación acelerada se permite imputar en el coste de depreciación de los primeros años la depreciación de los años futuros. Por ejemplo, una máquina que se deprecia en 10 años (es decir al 10%) puede registrarse con una tasa de depreciación de 20% por año, o sea, imputar los costes de depreciación en los primeros 5 años de funcionamiento de la máquina. Esto genera un aplazamiento en el pago de los impuestos.</p> <p>Este incentivo induce a invertir, ya que ayuda a la empresa en el momento de hacer una fuerte inversión, y la incentiva a renovar su capital. Se recomienda también que las categorías de depreciación de los bienes sean pocas, como máximo cuatro.</p> <p>Es uno de los incentivos más respaldados por la doctrina.</p>
<p>Trasladar las pérdidas hacia delante</p>	<p>Es también uno de los incentivos más respaldados por la doctrina.</p> <p>De acuerdo a este régimen la empresa puede incurrir en pérdidas en el año “t”, y trasladar las mismas como un “coste” para el año “t+1”, de esta forma disminuyen sus ganancias en el año “t+1” y por lo tanto el pago del impuesto a las ganancias.</p>

Fuente: Elaboración propia utilizando varias fuentes.

3. Un marco internacional nada favorable

Es difícil establecer un espacio claro de intervención entre el ámbito internacional y lo que atañe puramente al ámbito doméstico en la composición de sistemas fiscales justos. Un criterio claro para marcar la diferencia puede ser el lugar de donde deben o pueden partir ciertas reformas. Hay situaciones que difícilmente serán resueltas a favor de los países más pobres sin abordarlas en los espacios de decisión internacional propicios.

Uno de los objetivos de las reformas tributarias de los Estados es el diseñar sistemas impositivos que permitan aumentar de manera sostenible los ingresos logrados por vía tributaria nacional. Para ello, también deben reforzar los mecanismos para atajar la evasión y elusión fiscal, la salida de capitales ilícitos más allá de sus fronteras, que suponen una reducción sangrante de los ya escasos recursos domésticos. Cuestión que además, también ocurre en los países desarrollados.

El contexto internacional ha condicionado las políticas específicas que han adoptado los países en desarrollo (en gran medida impuestas por las Instituciones Financieras Internacionales) y ha limitado fuertemente los márgenes de maniobra que éstos poseen para monitorear y reducir el flujo de ingentes cantidades de recursos que se desvían de sus países hacia múltiples destinos.

Por otra parte, siendo la situación ya preocupante, existe el riesgo de que ésta se agrave: la crisis económica mundial actual, los recortes de AOD y los acuerdos comerciales y de inversión son una clara amenaza para las ya precarias finanzas públicas de algunos países en desarrollo.

Influencia de las IFIs: doctrina sobre política tributaria y condicionalidades

En el pasado, las condicionalidades de las Instituciones Financieras Internacionales (IFIs) para garantizar la adopción de recetas generales al otorgar préstamos a los países en desarrollo tuvieron en muchos casos un efecto perjudicial en el modelo de políticas tributarias adoptadas (ver próxima sección). Como se recoge el cuadro 2, las IFIs, hasta ahora, han privilegiado la eficiencia económica y los objetivos de mayor recaudación de corto plazo frente a cualquier otro objetivo. Como resultado, se han promovido impuestos con los menores costes políticos, que afecten lo menos posible los intereses de las empresas y de las personas ricas y con mayor facilidad de recaudación. Pero no son necesariamente los más adecuados a las circunstancias de los países en desarrollo.¹⁸

La doctrina académica más general sobre los objetivos que definen un buen sistema tributario incluye varias dimensiones que van más allá de la búsqueda de la eficiencia económica. Sin embargo, el postulado en la materia que es promovido por los organismos internacionales como el FMI, defiende como base fundamental de un buen sistema tributario el limitar al máximo las distorsiones que puedan afectar las decisiones de los agentes económicos en materia de inversión. Es decir, hay un claro sesgo hacia la satisfacción de objetivos de eficiencia económica (véase cuadro 2).

Sobre la base de esta doctrina, el IVA fue la elección favorita de los reformistas. El IVA concretaba la idea de que los bienes deberían ser tasados uniformemente, abarcando la mayor cantidad de productos e interviniendo lo menos posible en el proceso productivo. Los reformistas asumieron que era una oportunidad para ampliar la base impositiva llegando a todos los bienes del sector formal.

Por otra parte, el IVA permitiría cargar con el impuesto al consumidor final, no distorsionaría a las etapas intermedias de la producción (a través del mecanismo de balance neto entre el IVA soportado¹⁹ y el IVA repercutido²⁰),²¹ induciría por lo tanto a las empresas a llevar un mejor registro (formalización) y permitiría implementar, cuando

fuese necesario, tasas diferenciales. La idea del IVA además venía alentada por el afán de disminución de los impuestos y distorsiones al comercio internacional y, en teoría, podría mantener el nivel de la recaudación afectando lo mínimo al comercio internacional.

Siendo coherentes con esto, el FMI y el Banco Mundial han utilizado esta doctrina como pauta de condicionalidad de préstamos o ayuda en muchos países en desarrollo. En Pakistán después de las inundaciones en el año 2010, el Banco Mundial y el FMI condicionaron su apoyo presupuestario, entre otras cosas, a la introducción del IVA.²² Un informe de Eurodad y Ayuda en Acción (citando a Damme y otros (2008)²³ en relación a las consultas de los países en desarrollo al FMI en el marco del Artículo- Capítulo IV), señala que:

“el IVA fue recomendado o aprobado por el FMI en el 90% de los casos analizados (54 informes) y en el 80% de las consultas aconsejó una disminución de las exenciones fiscales (...) Sin embargo, el impacto distribucional de abolir las exoneraciones fueron analizadas sólo en el 25% de los casos...”

En 1998, Mozambique, para ser beneficiario de la Iniciativa HIPC tuvo que implementar algunas reformas sugeridas por el FMI, entre ellas la adopción del IVA. De acuerdo con el informe de Eurodad y Ayuda en Acción esto propició el incremento de la economía informal y la corrupción.²⁴ Oxfam recientemente ha expresado su preocupación sobre los efectos que ha tenido sobre la seguridad alimentaria la aplicación en enero de 2010 de un impuesto a los bienes y servicios en Sierra Leona. Este impuesto fue establecido como condición de préstamo del FMI en el marco de la Facilidad para la Reducción de la Pobreza y para el Crecimiento (PRGF en inglés).²⁵

En materia de equidad la idea subyacente fue bastante clara: al aplicar un impuesto al consumo sobre todos los bienes, la redistribución se daría principalmente por el lado del gasto público. Por otra parte, como un subproducto de la eficiencia que se lograría a través del IVA, los reformistas esperaban que la posibilidad de generar un IVA diferenciado para ciertos productos diera oportunidad para consideraciones de equidad también. Así, sería lógico establecer una tasa preferencial para los productos de suma necesidad, o que tuviesen un mayor peso en la canasta de los sectores más pobres. Por último, el IVA ofrecería la posibilidad de adaptarse a las economías en vías de desarrollo donde el sector rural es muy importante. Para no elevar el precio de los productos agrícolas podría eximirse a éstos del pago del IVA, lo que es similar a aplicarles una tasa cero.

En una dimensión paralela, que podría ayudar a explicar la fuerte presión hacia los impuestos indirectos, se encuentra la tendencia internacional a promover una carrera "hacia abajo" para lograr gravámenes más bajos y así atraer inversión privada y maximizar la inversión extranjera directa (IED).²⁶

Muchos de estos supuestos no se cumplieron según las expectativas y premisas, no se analizaron en suficiente medida los impactos distributivos ni se controlaron las externalidades negativas sobre los más pobres y en algunos terrenos, como por ejemplo el de la redistribución vía gasto público o la consideración de que las exoneraciones son perjudiciales para los países en desarrollo, existen muchas contradicciones entre esta doctrina fiscal y las otras posiciones o políticas que son adoptadas por el FMI y/o el Banco Mundial. Estos temas se analizan con más detalle en las secciones siguientes.

Sin embargo, el FMI parece haber empezado a mejorar su política tributaria. En un informe reciente, el FMI afirma que mejorar la política tributaria es importante para la reducción de la pobreza y el logro de los Objetivos de Desarrollo del Milenio (ODM)²⁷, que es importante analizar el impacto distributivo de las reformas tributarias e identificar medidas para resolver las preocupaciones relacionadas, que se requieren mayores esfuerzos para lograr una mayor carga fiscal sobre las rentas más altas, que reconoce la presión sobre los ingresos públicos que significan las medidas de liberalización del comercio y que es obvio que el asesoramiento del FMI no debe traducirse en una "receta

única". El documento también hace referencia al problema de las actuales prácticas empresariales injustas y cómo evitarlas. Queda por ver cómo esto va a modificar las recomendaciones que el FMI realiza a las autoridades pertinentes en los países.

Cuadro 2: Doctrina del FMI en política tributaria

- Los **impuestos indirectos deberían enfocarse en el consumidor final**, como mejor exponente de esta idea se encuentra el Impuesto al Valor Agregado (IVA).
- **Es deseable que los impuestos indirectos tengan una tasa uniforme**. De haber diferentes tasas, éstas excepcionalmente deben determinarse de acuerdo a razones de eficiencia y equidad. Por razones de eficiencia se debe cargar con impuestos el consumo que tenga demanda inelástica, es decir, aquellos bienes y servicios cuya demanda se reduce muy poco frente a incrementos de precios, aquéllos cuyo peso impositivo es principalmente soportado por el consumidor y que tienen pocos sustitutos por cuestiones de preferencias (tabaco, alcohol, por ejemplo) o por necesidad (sal, por ejemplo). En este sentido, se sugiere **que cuando el bien es necesario y muy consumido por las clases más pobres, éstos no deben tasarse o deben tener tasas más bajas, por razones de equidad**.
- **Los bienes intermedios, es decir aquellos utilizados como insumos para productos finales, no deben tasarse a menos que sea imposible tasar el bien final**.
- **Los impuestos al comercio internacional deberían disminuir, por ser altamente distorsionantes**. Las tasas para gravar el comercio deberían ser igual a las de los productos domésticos que compitan con los productos importados, no deberá tasarse los productos intermedios y sólo se protegerá la industria incipiente de no ser posible subsidiarla.
- Es deseable **poner impuestos sobre el consumo de ciertos bienes que generan externalidades negativas al resto de la sociedad** (tabaco, alcohol, uso de rutas, energía, entre otros) o por el contrario subsidios para promover aquellos bienes o servicios que sean positivos.
- El impuesto sobre la renta, al tasar todo el ingreso de los agentes, afecta tanto las decisiones de consumo como las de ahorro, y por lo tanto también la inversión. **El impuesto al consumo es por lo tanto más eficiente, ya que sólo afecta las decisiones de consumo**.
- Más recientemente, los incentivos fiscales se consideran perjudiciales y distorsionantes.

Fuentes: Elaboración propia utilizando a Coady (1997)

Laxitud internacional: paraísos fiscales y falta de cooperación fiscal

El uso de los paraísos fiscales significa que grandes cantidades de recursos potencialmente gravables en los países en desarrollo no pueden ser rastreados y se pierden.

Un informe de Global Financial Integrity (GFI, 2011) afirma que aún siendo conservadores, los flujos ilícitos de recursos en el año 2008 -que se desviaron de los países en desarrollo y potencialmente gravables- estuvieron en promedio entre los 1,26 y los 1,44 billones de dólares.²⁸ Durante el periodo 2002-2008, aproximadamente la mitad de estos recursos fueron desviados a través de prácticas de manipulación de los precios en las operaciones intragrupo de las empresas multinacionales (*trade mispricing* en inglés), mientras que el resto se perdieron debido a la corrupción y las actividades criminales.

Los paraísos fiscales son un claro incentivo a la evasión y la elusión fiscal y el auténtico agujero negro de las finanzas internacionales. Más allá de la baja o nula tributación que aplican, el problema esencial de estas jurisdicciones radica en las facilidades para la constitución de empresas pantalla ("*shell companies*" y "*trusts*"²⁹, en inglés) junto con la

falta de cooperación fiscal con administraciones tributarias de países terceros (ausencia de protocolos efectivos de intercambio de información fiscal y opacidad vía secreto bancario). La mayoría de los paraísos fiscales no intercambia información tributaria con otras jurisdicciones y hasta ahora, algunos acuerdos de intercambio de información firmados recientemente con los paraísos fiscales han demostrado ser inefectivos. Es por eso que cada vez más se refieren a éstos como “jurisdicciones secretas”³⁰.

Desde la década de 1970, el número cada vez mayor de los paraísos fiscales ha socavado los esfuerzos para aumentar los impuestos sobre las grandes fortunas y las empresas multinacionales con sede en los países en desarrollo, en países emergentes y en países desarrollados. Ni las instituciones internacionales ni los gobiernos de los países desarrollados han tratado de regular los paraísos fiscales con real determinación. La OCDE ha sido encomendado para hacer frente a jurisdicciones secretas y, más concretamente, para el establecimiento de normas internacionales para el intercambio de información fiscal entre jurisdicciones. En el año 2009, el intento de clasificación por parte de la OCDE puso en evidencia la ineficiencia del planteamiento: para salir de la “lista negra” inicial de jurisdicciones no cooperativas, bastaba con que los Estados firmasen 12 acuerdos de cooperación fiscal (“*Tax Information Exchange Agreements*” – TIEAs, o “*double taxation agreements*” – DTAs en inglés), sin imposiciones en cuanto al perfil de los Estados signatarios ni control sobre el intercambio de información fiscal “bajo petición” que realmente se llevaría a la práctica posteriormente.

La OCDE también ha recibido el mandato del G-20 para llevar a cabo un proceso de seguimiento muy politizado, lento y difícil en la forma de un mecanismo de revisión por pares en el que se evaluará la legislación fiscal nacional en unos 100 países para luego hacer recomendaciones de mejora. Aproximadamente 60 informes se entregarán a finales de 2011, pero el proceso completo de revisión por parte del “*Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de información con fines tributarios*” no se finalizará hasta 2014. Aunque la metodología del proceso es interesante, los resultados están por verse.

Mientras tanto, no hay una lista de jurisdicciones secretas objetiva disponible y ninguna jurisdicción ha sido sometida a ningún tipo de sanción. La OCDE (y, posteriormente, el G-20) ha promovido los acuerdos bilaterales de intercambio de información (TIEA en inglés) como medios para abordar la transparencia y la cooperación mundial en materia fiscal, a pesar del hecho de que la mayoría de los países en desarrollo siguen estando fuera de todo el proceso TIEA; limitados para negociar tales intercambios. Sin embargo, ninguna propuesta efectiva para un acuerdo de intercambio multilateral de información tributaria ha sido implementada para los países en desarrollo a pesar de los compromisos del G-20. Además, la eficacia de la propuesta de modelo de intercambio de información fiscal propuesta por la OCDE, poniendo la carga de la prueba en el país solicitante, aún no ha demostrado su efectividad ni para las administraciones de los países desarrollados ni para las de los países en desarrollo.

En este contexto, son sin duda las multinacionales quienes mayor provecho económico han sacado. La mayor parte de grupos transnacionales cuenta con estructuras complejas con centenares de empresas en el exterior, en las que la rendición de cuentas sobre sus estados financieros se realiza de manera consolidada, sin reflejar de manera transparente ni detallada sus actividades en los países donde tienen operaciones. Estructuras corporativas complejas, que involucra a cientos de filiales, permite que los grupos multinacionales puedan reducir su factura de impuestos a nivel mundial. En 2010, GFI estimó que en el año 2006, las cifras conservadoras de pérdidas anuales por ingresos fiscales en los países en desarrollo asociadas a la práctica de manipulación de precios comerciales se ubicaban entre los 98.000 millones de dólares y 106.000 millones de dólares; aproximadamente la cantidad de AOD en ese momento. Estas estimaciones se refieren únicamente a las prácticas de evasión de impuestos que se producen como resultado de “subfacturación de exportaciones” y “sobrefacturación de importaciones” entre empresas relacionadas o no relacionadas.³¹

Las operaciones intragrupo se utilizan con frecuencia para reducir los beneficios percibidos de la empresa. Algunas de estas transacciones a menudo no guardan relación con las condiciones del mercado externo: sub-capitalización de las filiales o pagos de servicios a las filiales ubicadas en paraísos fiscales que en realidad se están produciendo en otros lugares. *The Guardian* calculaba en 2007 que las tres compañías de comercialización de plátano más grandes del mundo pagaron en impuestos un promedio del 14% sobre sus beneficios, a pesar de que las tres tienen sus oficinas centrales en los Estados Unidos, donde la tasa estatutaria de impuestos a las ganancias de las empresas se sitúa en 35%.³² Pagos dentro de dichas multinacionales se hicieron a las Islas Caimán, Bermudas, Luxemburgo por servicios de compra, distribución y financiación.³³

A veces, las operaciones intragrupo se manipulan (práctica conocida como *transfer mispricing* en inglés) para aumentar los costos en los países productores y desviar los beneficios a los paraísos fiscales, donde se grava el grupo a un precio muy bajo. Las administraciones tributarias se ven especialmente limitadas en recursos a la hora de monitorear el nivel real de ganancias que deberían aplicarse a las transnacionales. Cuando se produce la transferencia de ganancias a través de filiales en paraísos fiscales, donde la cooperación fiscal es difícil, las administraciones tributarias de los países en desarrollo, e incluso de muchos países desarrollados, se enfrentan a un desafío de enormes proporciones en la realización de auditorías de los grandes grupos multinacionales. La falta de transparencia en las cuentas consolidadas impide un cálculo exacto de los ingresos devengados por una empresa en un determinado país y convierte en una farsa cualquier intento real por controlar la manipulación intragrupo.

Liberalización y desregularización del comercio internacional

En el periodo 1990-2000, el FMI, la Organización Mundial del Comercio (OMC), y el Banco Mundial promovieron la liberalización y desregulación del comercio internacional. Esto ha llevado a la reducción o eliminación total de los impuestos a las importaciones en muchos países en desarrollo. En la actualidad, los países en desarrollo siguen estando bajo una gran presión para liberalizar aún más su economía (tanto sus barreras arancelarias, como en términos de desregulación, derechos de establecimiento, etc.).³⁴ Esta presión liberalizadora se ve reforzada por procesos de integración económica regional (uniones aduaneras, áreas de libre comercio) y tratados de libre comercio.

La situación es especialmente crítica en el continente africano, ya que junto con el sur de Asia, la media de sus aranceles de importación es más alta en relación con otras regiones. También, se espera que los impuestos al comercio en África Subsahariana bajen aún más como resultado de la formación de zonas de libre comercio y de uniones aduaneras dentro de la región así como con otros bloques comerciales regionales, incluyendo la Unión Europea. Actualmente en África Subsahariana, alrededor un tercio de los ingresos fiscales (no asociados a los recursos naturales) provienen de los impuestos al comercio internacional (equivalentes al 4% del PIB).³⁵

Las instituciones internacionales también han impulsado la formalización de acuerdos bilaterales de inversión con condiciones fiscales muy ventajosas para empresas inversoras, con el fin de promover la captación de inversión extranjera directa (IED). Una auténtica carrera a la baja, con graves consecuencias de nuevo en los países en desarrollo. En la actualidad, parece que algunos de estos acuerdos están en proceso de corrección, aunque el impacto final de esto y si va a resultar en un cambio definitivo en la tendencia aún no se ha evaluado. Muchos acuerdos bilaterales de inversión limitan las posibilidades que tienen los países en desarrollo para aplicar medidas administrativas y legislativas para proteger sus propios intereses. Así, la mayoría de estos acuerdos de inversión impiden al país huésped poner cualquier limitación a la libre expatriación de beneficios por parte del inversor extranjero o le exoneran de cumplir con cualquier nueva obligación que se introduzca después del inicio de su inversión (incluso si se exige igualmente a los inversores nacionales).

En caso de conflicto entre el Estado y el inversor extranjero, éste puede recurrir a tribunales de arbitraje internacionales en búsqueda de compensación por los perjuicios sufridos y los beneficios dejados de ingresar. Este sistema no sólo representa una grave injerencia en la soberanía de los países en desarrollo y una limitación en su capacidad de legislar a favor del interés común, sino que demasiado a menudo supone una verdadera sangría para sus arcas públicas.³⁶

Para tener una visión completa del entorno internacional como un condicionante muy negativo para lograr una recaudación más justa en los países en desarrollo, es preciso clarificar que además de la doctrina de las IFIS y de la presión de los inversores internacionales, en muchos casos, los mismos gobiernos de los países desarrollados han obstaculizado reformas lideradas por gobiernos de países en desarrollo.³⁷

4. Limitaciones y restricciones domésticas

Un importante número de limitaciones y restricciones domésticas han afectado negativamente la posibilidad de la generación de suficientes ingresos propios a través de la recaudación de impuestos para la lucha contra la pobreza en los países en desarrollo.

Dada la configuración la política tributaria, también se ha limitado la opción de utilizar ésta como instrumento de lucha contra la inequidad y para la corrección de los desequilibrios socioeconómicos producidos por modelos de crecimiento que han generado o reforzado estas desigualdades entre y dentro de los países. En esta sección se exploran los diferentes obstáculos que enfrentan los países en desarrollo derivadas de:

- las políticas específicas adoptadas;
- la falta de racionalización de los incentivos fiscales;
- el mantenimiento y crecimiento en algunos casos de los mercados informales;
- las debilidades institucionales de los países en desarrollo para hacer frente a dichas políticas y para evitar el desvío de recursos;
- la falta de racionalidad entre el sistema impositivo a nivel nacional y los niveles subnacionales.

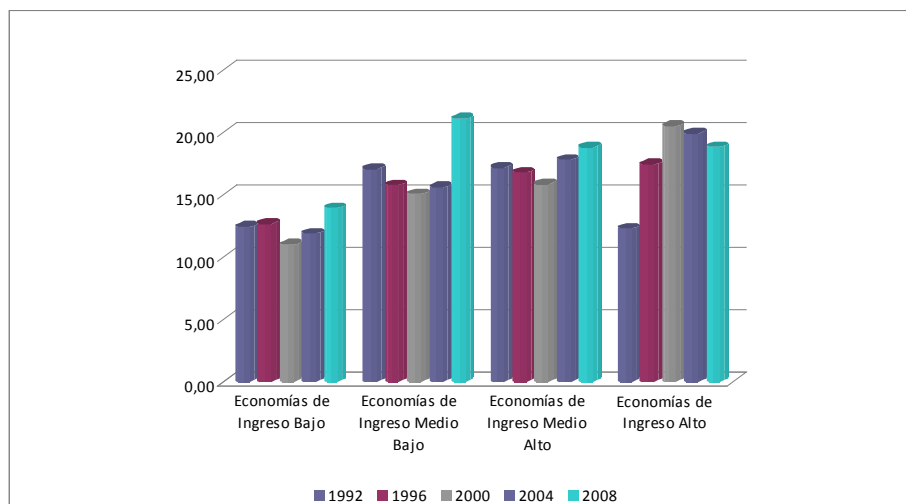
El diseño aplicado de la política impositiva

En las últimas décadas se han impulsado numerosas reformas fiscales en los países en vías de desarrollo. Sin embargo, existe una sensación generalizada de que debido a las peculiares condiciones de estos países y a la homogeneidad en el recetario de las reformas, aún persisten numerosos problemas, tanto de carácter general como específicos a cada impuesto.³⁸

Aún con sus especificidades, existe un grupo de políticas comunes detrás de las reformas recientes. Lo primero a destacar ha sido el importante incremento del peso del IVA en el mix de los tributos que conforman los modelos impositivos; lo segundo es la simplificación de los sistemas tributarios y el establecimiento de tasas nominales bajas para gravar los resultados económicos de las empresas así como la renta de las personas (para promover ahorro e inversión,) y en tercer lugar, la reducción o eliminación de los impuestos al comercio internacional (importación y exportación), entre otros aspectos.³⁹

Los resultados sobre las cuentas fiscales de los países en desarrollo son la mejor prueba de que algo falló en estas reformas y sugieren un amplio espacio de mejora posible (véase Gráfico 1).

Gráfico 1. Recaudación impositiva promedios simples (% PBI)

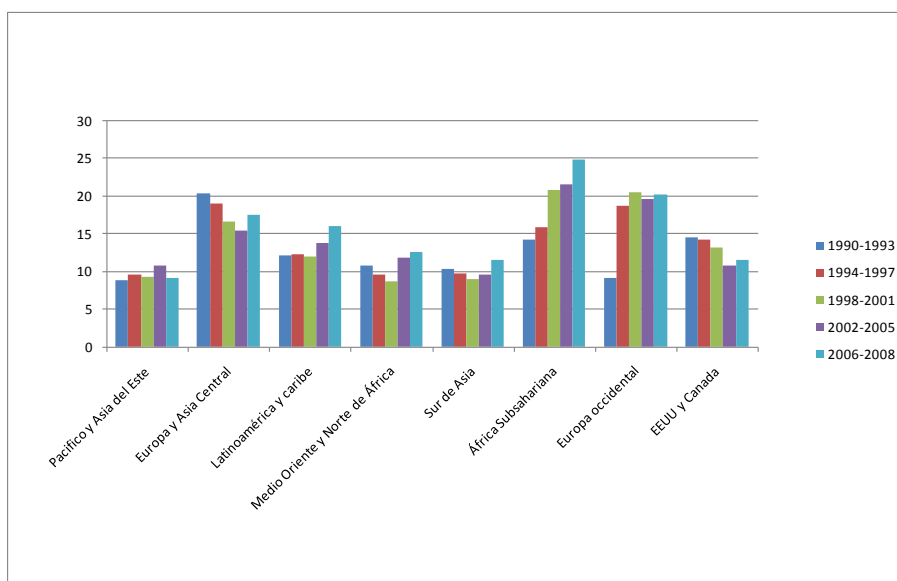


Fuente: Elaboración propia con datos del Banco Mundial.⁴⁰

Al agrupar los países con datos disponibles según su nivel de ingreso, se ve que al menos hasta el año 2004 todos los países, a excepción de aquellos que forman parte de las economías de ingresos altos, vieron cómo la recaudación por impuestos en relación al PIB experimentó un decrecimiento o estancamiento (véase gráfico 1).

Una mirada a las tendencias de la presión fiscal por regiones nos deja la misma sensación de estancamiento. De hecho, explorando la aparente subida de la recaudación en la región de África Subsahariana experimentada en el período 2005-2008 (gráfico 2), nos encontramos con el “efecto Sudáfrica”: un país de renta media, que desde el año 1998 condiciona fuertemente los resultados de toda la región.⁴¹ Por otra parte, los datos de esta región están muy condicionados por el efecto de la presencia de países dependientes de industrias extractivas. Por ejemplo, en 2007, aproximadamente un 42% de la presión fiscal de los países de África se debió a impuestos asociados a los recursos naturales.⁴² Consistente con esto, el incremento sistemático de los precios del petróleo a partir de 2004 condicionó los resultados sobre las cuentas fiscales en muchos países de África y de América Latina y el Caribe.

Gráfico 2. Promedios ponderados de la recaudación impositiva por regiones (% PBI)



Fuente: Elaboración propia con datos del Banco Mundial.⁴³

A. Impuestos sobre la renta de las empresas:

Una tendencia global, no sólo en los países en desarrollo, ha sido el declive de las tasas que gravan la actividad empresarial. En todo el mundo, los impuestos han caído de una media del 30-50% al 20-40%.⁴⁴ Este proceso ocurrió primero entre los años 1991 y 1999 y nuevamente desde el año 2000 hasta 2006.⁴⁵ A pesar de que la reciente crisis económica y financiera mundial causó "restricciones fiscales en las economías de muchos (...) muchos siguen optando por bajar las tasas de impuestos a las empresas..."⁴⁶

Los países en transición de Europa Central, Europa Oriental y Asia Central han ganado la carrera por las menores tasas⁴⁷: Letonia 15%, Hungría 16%, Bulgaria 10%, Rumanía 16%, Montenegro 9%, Serbia 10%, Armenia 20% y Rusia 20%. Cabe indicar que en el caso de África Subsahariana, las tasas formales de impuestos sobre la actividad empresarial varían entre un 25% y un 40%, y son bastante más altas en general que el promedio de los países de la OCDE, que registra una media del 25,8%.⁴⁸ Salvo el caso de Chile, una situación similar a la de África Subsahariana se presenta en el caso de América Latina y el Caribe.

Aunque es una tendencia global, una diferencia en el rendimiento de estos sistemas entre los países ricos y pobres es que la reducción en los gravámenes en la mayoría de los países desarrollados no se ha traducido en una reducción de los ingresos fiscales. Cuestión que sí ha sucedido en los países en desarrollo. Algunas estimaciones indican que en el periodo 1990-2001 la reducción en las tasas corporativas significó una reducción de los ingresos de cerca del 20% para estos países.⁴⁹

En los países de la OCDE la reducción de las tasas se ha acompañado en general de una reducción también de exenciones y deducciones, por lo que la base impositiva no se ha reducido sino más bien ensanchado.⁵⁰ Todo lo contrario de lo que ha sucedido en los países en vías de desarrollo: la base gravable efectiva de los impuestos a las ganancias de las sociedades o empresas se ha reducido por el uso de vacaciones fiscales, tasas impositivas reducidas para sectores o regiones específicas, entre otros.

B. Impuestos sobre la renta personal:

Los países en general están simplificando los modelos tributarios que se aplican sobre los ingresos personales, eliminando las tasas marginales muy altas (es decir, reduciendo el valor del porcentaje de ingresos que gravan cada incremento de una unidad adicional de ingresos) y más bien aplanando la estructura de tipos impositivos. Incluso, en un caso extremo, muchas economías en transición se están apartando de los sistemas convencionales de impuestos progresivos hacia otros modelos, como el de un tipo único ("*flate rates*", en inglés). Por ejemplo, en 1994, Estonia fue el primer país en introducir un sistema de tipo único (25%) en sustitución de un sistema que gravaba los ingresos a tasas de 16% a 33%.⁵¹

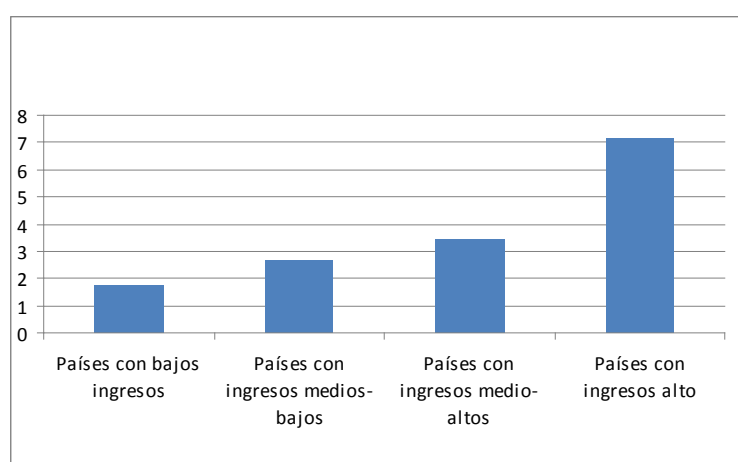
A pesar de que la equidad de un sistema de tasa única es cuestionable, es promovido como una manera de mejorar las tasas de recaudación de impuestos. Sin embargo, los resultados no siempre apoyan esta teoría. En casos recientes, la introducción de un sistema de tasa única se ha traducido en una caída en la recaudación de impuestos⁵² (excepto en el caso de Rusia donde sí aumentó la recaudación pero en un contexto de crecimiento espectacular de su economía). A estos resultados se debe añadir la potencial pérdida de progresividad del cambio de modelo.

En general, en los países en desarrollo, también se están produciendo progresos en la simplificación de la administración y recaudación y una mayor alineación entre los impuestos a las empresas y a las personas.⁵³ Además, se ha producido un ligero incremento en el peso específico de estos ingresos en la presión fiscal global de estos países, acercándose a los ingresos recibidos por gravar al sector empresarial. En el caso de

África Subsahariana, por el contrario, los impuestos sobre la renta de las personas son casi dos veces los ingresos por impuestos a las empresas, incluyendo las contribuciones sociales. Aunque para los países de esta región sin datos desagregados este ratio puede estar cercano a uno (1:1).⁵⁴

Sin embargo, lo anterior no puede ni debe confundirnos. Los ingresos por impuestos sobre la renta continúan siendo excesivamente bajos en los países en desarrollo si se comparan con los de los países de la OCDE. Como muestra el gráfico 3, los ingresos por los impuestos sobre las rentas de las personas son menos de 2% del PIB en los países de bajos ingresos. Esto es así no sólo porque estos impuestos suelen ser difíciles de administrar, sino también porque la estructura del sistema tiende a reflejar compromisos políticos, incluyendo múltiples tramos y generosas exenciones y deducciones que benefician a aquellos de mayores ingresos.

Gráfico 3. Recaudación por impuestos personales (% PIB)



Fuente: USAID (Agencia de Desarrollo de los Estados Unidos); Proyecto de Reforma de 2008-09 (www.collectingtaxes.net, último acceso en Julio 2010)

De hecho, cuando se analiza en profundidad el problema específico de la baja recaudación vía impuestos sobre la renta personal, la sorpresa es que en la gran mayoría de los países en desarrollo la recaudación de este impuesto se produce gravando fundamentalmente las rentas que provienen de salarios. Posiblemente éstas sean rentas de personas relativamente pobres, como la de los funcionarios públicos, y quedan sin gravar las rentas de los rendimientos del capital personal como los intereses o los alquileres (rentas no salariales) que se concentran en general en los estratos socioeconómicos más acomodados.

América Latina en general, se caracteriza por el hecho de que la imposición a la renta personal no se aplica a los ingresos y rendimientos del capital, los cuales se encuentran altamente concentrados en los estratos de mayores ingresos. La fiscalidad, o mejor dicho la no tributación de estos ingresos, explica en gran medida por qué los impuestos sobre la renta personal producen tan pocos ingresos en América Latina. Lo que significa que una forma de ampliar la base de recaudación podría ser ampliando la base gravable para cubrir todos los ingresos, rendimientos y ganancias del capital.

Cuadro 3: Baja recaudación de los impuestos a las personas en Paraguay y Perú

Paraguay: Los impuestos directos apenas representan el 2,2% del PIB (poco más del 20% de lo que representan los impuestos indirectos)⁵⁵. La práctica totalidad de los impuestos directos son ingresos provenientes de las empresas (con un tipo lineal y proporcional de apenas el 10%). El impuesto sobre la renta que se pretendía implementar después de cuatro años de fuerte oposición de grupos económicos poderosos ha sido suspendido hasta

2013 por la Ley 4064/10⁵⁶ – además sólo afectaba a aquellas personas naturales con ingresos no empresariales mayores a 30.000 dólares al año y con un tipo máximo del 10% y existían numerosas deducciones que lo hacían prácticamente anecdótico. Las personas obligadas a declarar (ingresos mayores a 30.000 dólares al año), podían deducir los gastos familiares por los siguientes conceptos: manutención, educación, salud, vestimenta, vivienda e incluso esparcimiento. Es decir, casi cualquier gasto. Una cuestión llamativa es que la legislación podría fomentar la evasión del impuesto, ya que aquellas personas exentas del impuesto (la gran mayoría), podían ceder o vender sus facturas de gastos deducibles a los obligados a declarar.

Perú: El impuesto sobre la renta que a pesar de ser muy progresivo en su concepción (tres tramos del 15, 21 y 30%, con mínimo exento), obtiene escasa recaudación debido fundamentalmente a la enorme cantidad de deducciones e incentivos fiscales. En 2008 (en vigor para el año fiscal 2009), se produjo una reforma para disminuir la tributación de los ingresos de capital hasta un tipo fijo del 6,25 %. La justificación de esta reforma se fundamenta en la necesidad de evitar la fuga de capitales hacia paraísos fiscales.

Fuentes: Elaboración propia utilizando varias fuentes: Comisión Económica para América Latina y el Caribe - CEPAL (2008), Ministerio de Hacienda Paraguay (2010) y Ministerio de Economía y Finanzas Perú (2010).

Una situación similar ocurre en el caso de África Subsahariana. En un estudio amplio sobre la región se plantea que los pagos por intereses a nivel corporativo son considerados como gasto en los países examinados, por lo que reducen la base gravable. Los empresarios, ante esto, preferirán utilizar otras vías (como por ejemplo los préstamos personales) para financiar sus inversiones u operaciones antes que utilizar el capital propio. Se asume además, que de alguna forma se debería producir una compensación vía los impuestos a las rentas provenientes de los intereses de los capitales que aplican a nivel del receptor final o de las personas. Sin embargo, de forma generalizada en los países en desarrollo, la renta proveniente de intereses tampoco se grava a nivel personal o se gravan a una tasa muy inferior a la tasa media que se aplica a los beneficios empresariales, ya sea como resultado de políticas explícitas, o porque las administraciones tributarias carecen de capacidad para monitorear estos flujos de ingresos.⁵⁷

En Ghana, uno de los pocos sistemas fiscales exitosos en África Subsahariana en términos de presión fiscal (junto con Kenia y Sudáfrica), el mayor componente del sistema tributario son los impuestos directos a la renta personal y a la actividad empresarial. Sin embargo, otros impuestos directos como las ganancias del capital, a las propiedades y sobre los alquileres contribuyen extremadamente poco a la generación de ingresos públicos por vía impositiva.⁵⁸

En Ghana, en términos de ingresos, los impuestos a la actividad empresarial y los impuestos sobre los ingresos personales aportan la misma proporción al total recaudado. Sin embargo, éstos últimos provienen en un 88,7% de las rentas salariales.⁵⁹

En Accra (capital de Ghana), los precios de los alquileres y de las propiedades inmobiliarias son muy altos en comparación con el bajo nivel de ingresos de la mayoría de los ciudadanos.⁶⁰ Estimaciones indican que gravar este sector podría significar entre un 1% y un 2% del PIB de Ghana (con la ventaja añadida de aclarar asuntos relativos a la propiedad).⁶¹

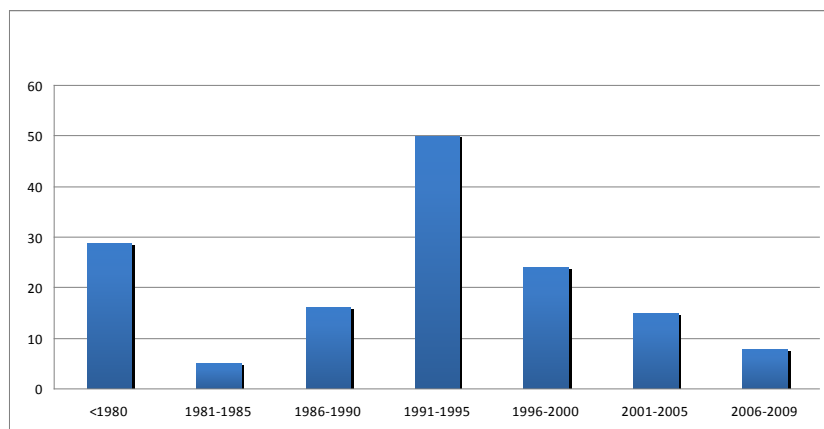
C. Impuestos Indirectos

Los impuestos que gravan el consumo se han convertido en general en la principal fuente de ingresos fiscales de los países en desarrollo y de las economías en transición.

En África y Asia del Pacífico los impuestos indirectos pasaron de representar el 4,6% del PIB en 1990 al 5,4% en 2002. Mientras que en Latinoamérica y el Caribe pasaron del 4,1% al 8,8% del PIB. En Ghana, el IVA representa el 3,8% del PIB y el 23,5% de la recaudación,⁶² en Senegal el 6,2% del PIB y 37% de recaudación⁶³. En Bolivia, Paraguay, Perú y Ecuador, el IVA representaba en 2008 entre el 42% y el 52% de la recaudación.⁶⁴

La adopción de estos nuevos instrumentos que gravan el consumo, como el IVA, fue la política estándar aplicada en los países en desarrollo en las últimas oleadas de reformas especialmente durante los años 90.

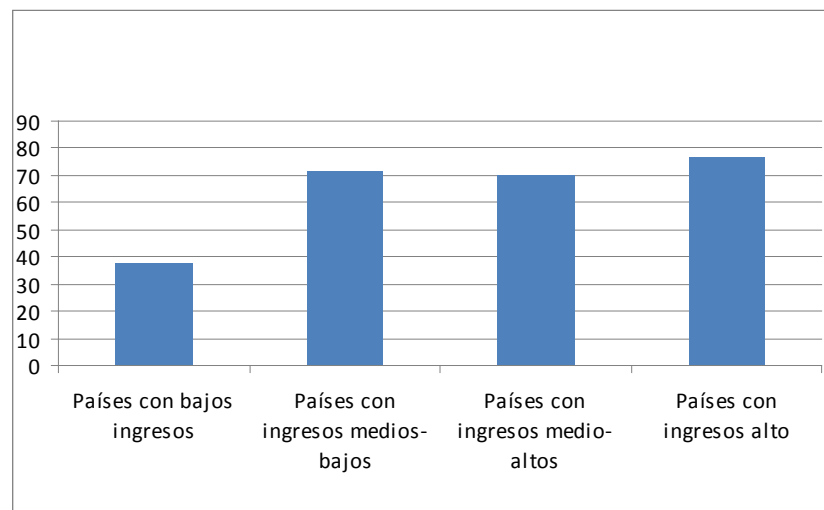
Gráfico 4: Cantidad de países en los que se introdujo el IVA



Fuente: Elaboración propia usando USAID (Agencia de Desarrollo de los Estados Unidos); Proyecto de Reforma 2008-09 (www.collectingtaxes.net, accedido en Julio 2010)

A nivel de resultados, en general los países que han adoptado el IVA han experimentado un incremento de la presión fiscal. Pero tal y como señala USAID en el gráfico 5,⁶⁵ el porcentaje de bienes y servicios gravados es mucho menor en economías de bajos ingresos.

Gráfico 5. Porcentaje de Bienes y Servicios gravados por IVA sobre el total de bienes (2008-2009)



Fuente: Elaboración propia usando USAID (Agencia de Desarrollo de los Estados Unidos); Proyecto de Reforma de 2008-09 (www.collectingtaxes.net, accedido en Julio 2010)

El IVA, al igual que el impuesto sobre la renta, ha sido objeto de un número importante de exenciones, muchas de ellas para revertir el potencial regresivo, pero muchas otras sin un objetivo claro. Ejemplos de bienes y servicios que han sido exentos de IVA en países de África Subsahariana y que requieren de un examen sobre su beneficio para estos países y sobre todo para los más pobres son: combustible (Kenia y Uganda), transporte de turistas (Kenia), suministros para la presidencia (Malawi); servicios para restaurantes y materiales de construcción (Kenia); servicios funerarios y sellos postales (una parte importante de los países de la región).⁶⁶

Por otra parte, empiezan a acumularse muchas objeciones en relación a la cualidad potencialmente regresiva de estos impuestos, dado el contexto de los países pobres. Algunas de las voces más fuertes en contra del excesivo apoyo al IVA provienen del premio Nobel Joseph Stiglitz y de Shane Emran⁶⁷. Aunque los fundamentos de su postura son bastante teóricos, su posición crítica al respecto se basa tanto en razones de eficiencia como de equidad.

Cuadro 4: Argumentos de Stiglitz y Emran sobre el IVA como impuesto ineficiente para países en desarrollo

- **El IVA discrimina entre los sectores formales e informales, generando así incentivos para sustituir el mercado formal por uno informal.** El impuesto genera un diferencial de precios para el productor entre el mercado formal y el informal de un producto dado, o de productos similares (el productor formal deberá vender al precio de fabricación más la tasa de IVA, mientras que el informal no cuenta el IVA entre sus costos; así, si los dos vendiesen al mismo precio el informal se quedaría con una ganancia extra, ya que vendió al precio del formal, pero no pagó lo que le corresponde de IVA). Los consumidores se volcarán hacia el sector informal, lo que también generará una disminución en la recaudación tributaria.
- **El sector formal se caracteriza por ser el que integra mayor tecnología, un factor fundamental en lo que respecta al aumento de la productividad.** Al promover el deterioro del sector formal, el IVA afectará también el nivel de desarrollo de la tecnología y por ende el potencial de crecimiento de largo plazo de la economía.
- **El IVA desincentiva el crecimiento de los mercados en los sectores rurales, impidiéndoles progresar.** Al tasar los bienes intermedios y no los finales, podría desincentivar la incorporación de tecnología en dicho sector debido a la costumbre de no tasar, o tasar muy bajo, los productos finales del sector agrícola (para evitar el aumento de su precio). Por ejemplo, un productor de patatas -que no pueda cargar el IVA al precio final del producto-, cuando compre fertilizantes o maquinaria sí deberá pagar el IVA correspondiente. Por ser la maquinaria un bien intermedio en la cadena de producción de la patata, el IVA que el productor ha pagado por esta compra le genera un crédito a su favor (IVA crédito); sin embargo este crédito que el productor tiene a su favor no lo podrá canjear por un IVA débito que se generaría por la venta del bien. Es decir, en algunos casos⁶⁸, el productor no tiene forma de recuperar el impuesto pagado.⁶⁹

Fuentes: Elaboración propia utilizando a Stiglitz y Emran (2007)

Se podría decir que el IVA, al ser el máximo exponente de la receta fiscal, tuvo un desempeño bastante dispar y moderado en los países en desarrollo. Sobre todo si se contrastan los resultados con las previsiones sobre las que se fundamentaron las reformas y si se analiza en particular el caso de los países de ingresos más bajos. Una evaluación integral del desempeño del IVA para estos países debería tomar en cuenta como mínimo el impacto en el incremento en la recaudación y las cuestiones que podrían afectar a la progresividad del sistema fiscal en su conjunto. Con respecto a la progresividad del sistema fiscal, al menos, debería analizarse la modalidad de IVA adoptado en cada país (exoneraciones, rango de las tasas, etc.), el mix de impuestos que conforman al sistema tributario y los principales beneficiarios de la política de gasto público.

Es posible que el IVA requiriese de unas mayores capacidades en las administraciones tributarias de las que suele haber en los países en desarrollo. Desde el lado de los costes administrativos para el Estado, es posiblemente más caro sostener un régimen de IVA que uno basado en impuestos al comercio internacional. Esto es debido a la suposición de que los impuestos al comercio internacional se administran al pasar por aduana, mientras que cobrar IVA implica tener un ente fiscal con la tecnología suficiente para controlar el movimiento de todas las empresas.⁷⁰ Además, un estudio reciente realizado por el Grupo del Banco Mundial y PricewaterhouseCoopers encontró que se requiere más tiempo de las empresas para cumplir con las obligaciones del pago del IVA que del impuesto sobre la renta. En Kenya, por ejemplo, un total de 393 horas fueron necesarias (lo que equivale a

casi diez semanas de trabajo a tiempo completo) para cumplir con las normas tributarias. La mayoría de este tiempo (276 horas o casi siete semanas) se invirtieron en el IVA.⁷¹

Es evidente que las reformas basadas sólo en un aumento en la incidencia del IVA no fueron la opción adecuada para todos los países en desarrollo. Posiblemente, los importantes niveles de exenciones hayan reducido el potencial de recaudación (contrariamente a lo previsto), y la premisa de que el IVA actuara como un incentivo a la formalización no se ha concretado en todos los casos. Aunque obviamente no sea atribuible en su totalidad al desempeño del IVA, es interesante destacar que si se analiza el incremento de recaudación como proporción del PIB al año siguiente de la implantación de este impuesto, países como Benín, Botsuana, Guinea, Madagascar, Mali, Mauricio, Nigeria, Sudáfrica, Tanzania, Zambia o Sri Lanka experimentaron decrecimiento en la recaudación. Dos años después de la fecha de la implantación, todos estos países -a excepción de Benín, Madagascar, Mauricio y Nigeria- seguían sin experimentar crecimiento en la recaudación, y cinco años después, Botsuana, Guinea, Mali, Sudáfrica y Zambia mantuvieron la misma situación.⁷² Por otra parte, como se mencionó anteriormente en el caso de Mozambique, los complejos requisitos de cumplimiento de regulaciones pueden empujar a más personas en el sector informal y aumentar la corrupción, mientras que los problemas con la administración de devoluciones del IVA sin querer, pueden perjudicar a las personas pobres.⁷³

Según un informe realizado por investigadores del FMI:⁷⁴

“... Los sistemas tributarios en América Central son generalmente regresivos. Mientras que los segmentos más ricos de la población pagan la mayor parte de los impuestos, al igual que en otras partes del mundo, los pobres pagan más impuestos en relación con los ingresos...”

Aunque sus autores mantienen la idea de que la redistribución debe hacerse vía gasto público, también reconocen que:

“...El grado de regresividad tributaria general varía considerablemente en toda Centroamérica (...) En El Salvador, Honduras y Nicaragua, la carga fiscal recae desproporcionadamente sobre las personas pobres (...) En El Salvador, por ejemplo, el quintil más pobre de la población paga más de dos veces y media por impuestos tanto en relación a sus ingresos como en relación con el ciudadano medio, y tres veces y media lo que el quintil más rico paga...”

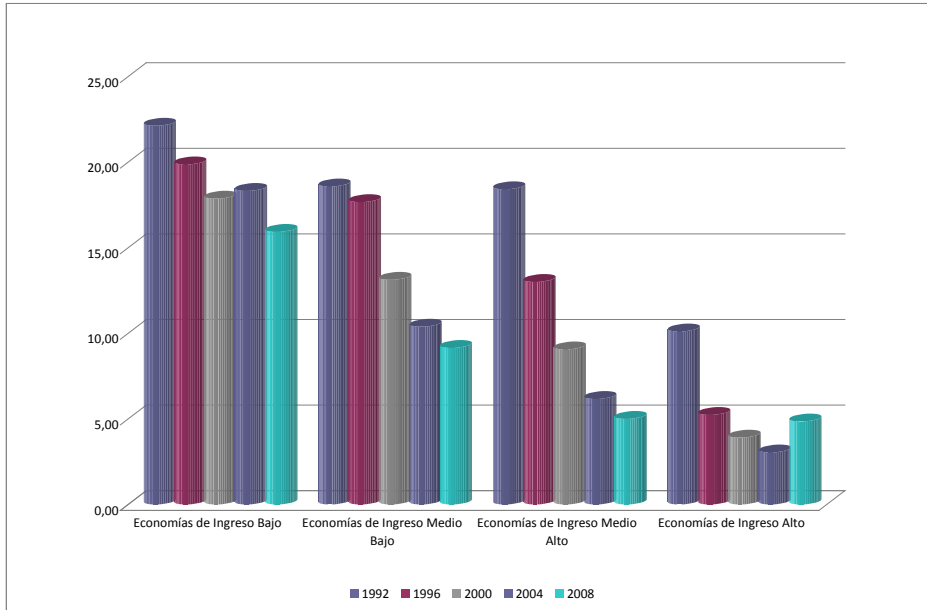
Siendo el IVA o los impuestos a las ventas la parte más importante de los ingresos fiscales para la generalidad de Centroamérica, cabe destacar que el mismo informe refiere que:

“... En El Salvador, el 20% de la población más pobre paga más de tres veces IVA en relación a sus ingresos que el promedio de los hogares en el país y cinco veces más en relación al 20% más rico...”

D. Impuestos al comercio internacional

Este es el terreno de mayor desafío que han tenido que afrontar los presupuestos públicos de los países en desarrollo. Los impuestos al comercio internacional (sobre exportaciones e importaciones) fueron drásticamente reducidos con las medidas de liberalización del comercio adoptadas de manera progresiva por la Organización Mundial del Comercio (OMC) con efecto en la mayor parte de los Estados. Antes de las reformas, estos impuestos significaban una parte importante de las fuentes de recaudación fiscal para muchos países pobres.

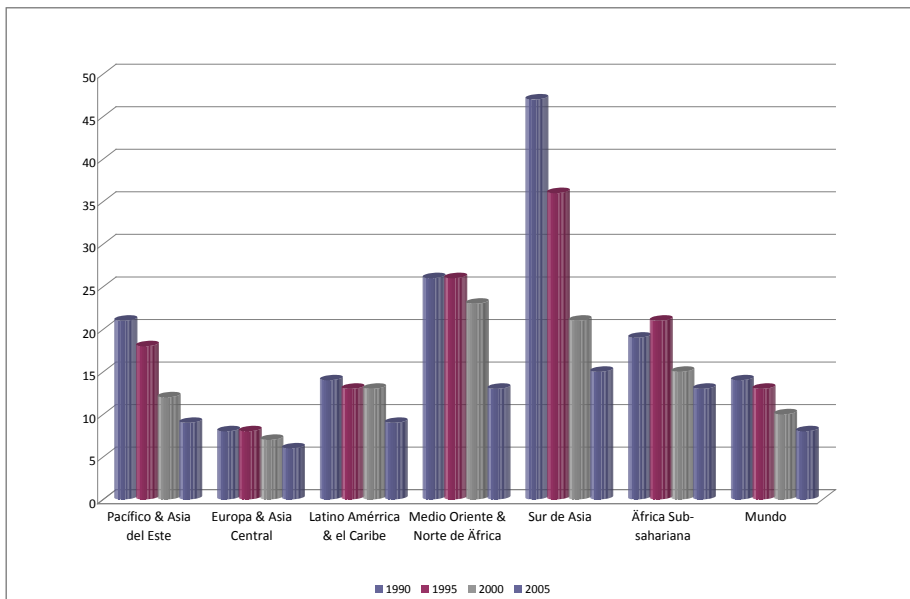
Gráfico 6. Impuestos sobre el comercio internacional (importaciones y exportaciones) como porcentaje de ingresos tributarios



Fuente: Elaboración propia con datos del Banco Mundial.

Los aranceles a la importación también fueron reducidos con la expectativa de que la pérdida de recaudación por esta vía se compensara con la implementación del IVA. Para no afectar las tasas de protección efectiva a los diferentes productos, una idea básica fue la de disminuir en forma uniforme las tasas arancelarias de todos los bienes. Los reformistas plantearon que para llegar a la recaudación que antes se conseguía a través de los aranceles se debía eliminar todas las excepciones, aumentar la tasa sobre bienes de consumo específico (bienes de lujo) y elevar el IVA proporcionalmente a la disminución de las tarifas.

Gráfico 7. Tasas sobre importación (aranceles) por región (promedios simples de tasas nominales)



Fuente: Elaboración propia con datos del Banco Mundial.

Sin embargo, también en este terreno se han producido diferentes efectos para los países en desarrollo que para los desarrollados. Mientras que la mayoría de los países de renta

media y de mayores ingresos han sido capaces de sustituir los ingresos perdidos por la caída de los impuestos al comercio, la mayoría de los países de ingresos bajos solo han recuperado una parte de las pérdidas y solo, en muy contadas situaciones, se han recuperado en su totalidad.⁷⁵

La OCDE continúa recomendando la profundización de las reformas hacia el libre comercio y una sustitución de los impuestos al comercio por otros impuestos entre los que destaca el impuesto a las propiedades, siempre y cuando la administración disponga de información suficiente para que éste resulte efectivo.⁷⁶

En el Cuadro 5 se puede ver que a pesar de las reformas, Nicaragua todavía tiene un largo camino por recorrer en la implementación de un sistema tributario más progresivo.

Cuadro 5: Después de las reformas, ¿ha mejorado la progresividad del sistema fiscal en Nicaragua?

La presión fiscal en Nicaragua se ha incrementado en los últimos 12 años como resultado de las reformas tributarias de 1997, 2002 y 2003 y de mejoras en la administración tributaria. La presión tributaria era de 12,3% en 1995, alcanzó un 13,4% en el 2002 y se incrementó a 18,1% en el 2007.

En el periodo 2002-2007 se llevaron a cabo dos reformas al sistema tributario, a través de las Leyes de Ampliación de la Base Tributaria de 2002 y la Ley de Equidad Fiscal de 2003, las cuales, junto con mejoras en la administración tributaria, permitieron que el país alcanzara una carga tributaria del 18,1% del PIB en 2007.

Las reformas tributarias efectuadas en 2002 (Ley de Ampliación de la Base Tributaria) y 2003 (Ley de Equidad Fiscal), se produjeron en un contexto de serias tensiones económicas y fiscales, que se vieron complicadas por la inestabilidad política derivada de los conflictos entre el Poder Ejecutivo y los partidos dominantes en la Asamblea Nacional. Estos conflictos tuvieron como motivo, en gran parte, la aprobación de dichas Leyes, que eran indispensables para lograr nuevos acuerdos con el FMI para poder establecer con este organismo un nuevo programa (en el marco de la *Facilidad para el Crecimiento y la Reducción de la Pobreza*) orientado a los países incluidos en la iniciativa de *Países Pobres Altamente Endeudados*.

Ambas reformas tributarias, de acuerdo a las recomendaciones del FMI, se caracterizaron principalmente por un fuerte ímpetu recaudatorio, motivado por el apremio de hacer frente al abultado servicio de la deuda interna. En el año 2000, la deuda nicaragüense significaba el 180% del PIB y los flujos netos de la deuda (pagos) el 12% del PIB. En el año 2008 esta situación era 55% y 2,2% del PIB respectivamente.⁷⁷ Esto conllevó a que las dichas reformas enfatizaran en medidas capaces de asegurar el mayor impacto recaudatorio posible, para cubrir la fuerte expansión de las exigencias fiscales de esta deuda.

A pesar de las últimas reformas, el sistema tributario nicaragüense se caracteriza todavía por el predominio de los impuestos indirectos (el IVA, el Impuesto Selectivo al Consumo – ISC⁷⁸ y los Derechos Arancelarios a la Importación –DAI-) los cuales representaron un promedio del 68,5% de la recaudación total de impuestos. La tributación directa, representada por el Impuesto sobre la Renta (ISR), pasó de representar el 13,68% de la recaudación global de impuestos en 1995 hasta un 30,39% de dicha recaudación en 2007.

La pregunta clave es, después de las reformas, **¿cuál ha sido la incidencia en materia de equidad y progresividad del sistema fiscal de Nicaragua?**

Algunos estudios⁷⁹ sobre la incidencia distributiva del sistema tributario nicaragüense antes de las reformas del 2002 y 2003, señalaban que el coeficiente de Gini⁸⁰ después de impuestos (0,6923) empeoraba considerablemente al compararlo con el coeficiente de Gini antes de impuestos (0,5103).

Con respecto a la reforma de 2003, el único estudio efectuado hasta el momento⁸¹, concluye que si se usa el consumo corriente como indicador de bienestar, la reforma tiene un impacto incremental moderadamente progresivo, con la mayor presión tributaria relativa cayendo sobre el quintil de mayor consumo. En cambio, si se utiliza el ingreso como indicador de bienestar, el impacto distributivo de la reforma resulta básicamente proporcional: cada quintil ve aumentar la presión tributaria incremental sobre su ingreso

aproximadamente en la misma proporción, por lo cual la reforma mantiene básicamente inalterable la desigualdad distributiva previa a la reforma (ver tabla 2).

Tabla 2: Incidencia de la Reforma Tributaria nicaragüense de 2003

	Distribución del consumo (% del total)	Ingreso equivalente (% del total)	Distribución de la carga tributaria de la reforma	Presión tributaria en función de la distribución del consumo	Presión tributaria en función de la distribución del ingreso
Quintil 1	6.2	4.1	3.4	0.5	0.8
Quintil 2	10.6	7.6	7.9	0.7	1.0
Quintil 3	14.8	11.5	10.9	0.7	0.9
Quintil 4	21.3	18.4	18.6	0.9	1.0
Quintil 5	47.1	58.5	59.2	1.3	1.0
Total	100	100	100		

En ninguno de los dos casos la carga tributaria incremental que arroja la reforma y su incidencia distributiva alteran el carácter marcadamente regresivo del sistema tributario previo a la reforma. Revertir esto significaría elevar la carga tributaria que recae sobre los sectores que concentran el ingreso, para acercarla un poco a la carga promedio, de la cual se encuentra bastante por debajo; y no aumentar la carga que pesa sobre la mayoría de la población con menores ingresos.

La mayor participación del ISR en principio podría representar un menor grado de regresividad del sistema tributario. Pero este no es necesariamente el caso, pues la mayor participación dentro del impuesto sobre la renta corresponde al impuesto sobre la renta empresarial.

Parte importante del aumento en la recaudación del impuesto sobre la renta empresarial, a partir de 2003, obedece a la introducción de un pago mínimo del 1% sobre los activos brutos de las empresas. La introducción de este gravamen *sui generis* significa que las empresas pagan en concepto de ISR el monto que sea mayor: el que corresponde al 30% del impuesto sobre la renta neta de las empresas o el pago mínimo del 1% sobre los activos brutos.

El pago mínimo debe hacerse aun cuando las empresas declaren pérdidas, y se introdujo como una medida anti-evasión, dado que, hasta entonces, alrededor del 60% de las empresas declaraban pérdidas de manera sistemática.

En la práctica, la aplicación de este gravamen es el resultado innegable de las limitaciones que enfrenta la administración tributaria, como de la reiterada ausencia de voluntad política oficial, para reducir la evasión y ampliar la base gravable del impuesto sobre la renta empresarial eliminando exenciones y exoneraciones, es decir, para aplicar una estructura impositiva en la cual las tasas nominales o legales utilizadas estén en mayor consonancia con las tasas efectivas resultantes.

El sistema que grava la renta personal está conformado por seis tramos de ingresos, con una estructura progresiva en la que el primer tramo está gravado a un tipo cero y llega hasta los 50.000 córdobas (2.340 dólares), mientras que al último se aplica una tasa marginal del 30% a partir de 500.000 córdobas (23.400 dólares)⁸².

El 78,5% de los asalariados se encuentran cubiertos por el tramo inferior, debido a que sus ingresos son inferiores a 50.000 córdobas, y por tanto se encuentran eximidos del pago del impuesto. También se encuentran eximidos el aguinaldo navideño y la cuota laboral al Instituto Nacional de Seguros Sociales. Pero aun con un 78% de los asalariados eximidos – lo cual obedece a los salarios extremadamente bajos que devengan -, la recaudación de este impuesto recae fundamentalmente (en un 99%), sobre las rentas o ingresos de los trabajadores asalariados. Incluso el aumento de la recaudación de este impuesto entre 2001 y 2006 se explica, casi en un 70%, exclusivamente porque el tramo mínimo exento de 50.000 córdobas no se ajustó conforme a la inflación (el tramo mínimo se mantuvo “congelado” en términos nominales en 50.000 córdobas anuales desde 1997), de manera que un número creciente de asalariados iba siendo alcanzado por este tributo a medida que sus ingresos nominales aumentaban con la inflación.

Al menos en la teoría, el impuesto sobre la renta en Nicaragua no grava solamente los ingresos de los trabajadores en relación de dependencia o de los profesionales que trabajan por cuenta propia. En el papel se deben gravar todos los tipos de ingresos o rentas personales, ya sea ingresos provenientes del trabajo, de los rendimientos o ganancias del capital, o se trate de ingresos mixtos. Sin embargo, en Nicaragua, los ingresos o rentas del capital están en buena parte eximidos o no forman parte de la base gravable del ISR.

Finalmente, el ISR se basa todavía en el concepto de "renta territorial", de modo que no se gravan las rentas generadas en el exterior por ser "renta mundial"⁸³.

Fuente: Acevedo (2009)

El peso de los incentivos fiscales para los Estados

El término "gasto tributario" se refiere a las exoneraciones, exenciones, créditos, deducciones, diferimientos y devoluciones de los que se pueden beneficiar algunos contribuyentes y que son una carga para el Estado. En general, gasto tributario es todo tipo de tratamiento preferencial y diferenciado que representa una desviación del sistema tributario base, y significa el monto de ingresos que el fisco deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria. En principio, todas aquellas deducciones o modificaciones que se hacen a la esencia del tributo no son gastos tributarios, pero las que constituyen un tratamiento preferencial que beneficia a un sector, rama, región o grupo de contribuyentes, sí lo son.

Aun con los pocos datos disponibles y con la dificultad de interpretación añadida por la falta de homogeneidad en la forma de registro, es fundamental contrastar los datos de gasto tributario que enfrentan muchos países en desarrollo (tabla 3) con los beneficios reales de las inversiones específicas en materia de ingresos por exportaciones para el país y en generación de empleo local que en principio deberían haberse generado con tal magnitud de estímulos fiscales.⁸⁴

Tabla 3. Estimaciones de gasto tributario como porcentaje del PIB (varios países)

	Impuestos directos % PIB	Impuestos sobre la renta de las empresas % PIB	Impuestos a la renta personal % PIB	Impuestos indirectos % PIB	Total % PIB
India (2005)*	2,01	1,64	0,33	2,48	4,5
Bangladesh (2005)**	0,28	0,22	0,05	2,24	2,52
Colombia (2007)	1,6	1,36	0,24	1,92	3,52
Ecuador (2005)	1,2	0,4	0,8	3,4	4,6
Guatemala (2007)	5,28	0,93	4,35	2,63	7,91
México (2007)	3,02	1,45	1,56	2,9	5,92

Argentina (2007)	0,51	-	-	1,7	2,21
Brasil (2007)	1,11	0,45	0,66	1,18	2,29
Perú (2008)	0,29	0,1	0,18	1,76	2,05
Chile (2007)	4,21	0,9	3,31	0,76	4,97
Nicaragua (2010) ^{***}	-	-	-	-	6,6

Fuentes: Elaboración propia utilizando varias fuentes: */ ** Banco de Bangladesh (2006)⁸⁵, CEPAL(2009)⁸⁶, *** IEEPP (2010)

La tabla 3 indica que las cifras de gasto tributario oscilan entre el 2% y el 8% del PIB de los países de los que se obtuvieron datos. Llama la atención la magnitud de las cifras para el caso de países muy pobres y con un bajo índice de desarrollo humano como Guatemala y Nicaragua. De acuerdo con el Instituto de Estudios Estratégicos y Políticas Públicas (IEEPP)⁸⁷, amparado en artículos constitucionales, en leyes ordinarias y en decretos, el Estado nicaragüense exoneró lo equivalente a 415,6 millones de dólares (8.400 millones de córdobas) en 2008. Este dato sobrepasó el presupuesto del Ministerio de Salud que en el año 2008 estuvo cerca de los 6.000 millones de córdobas y fue mayor al déficit presupuestario del año 2010. Para las situaciones específicas de la India y Bangladesh, el gasto tributario en 2005 fue equivalente al 51% y el 31% de los ingresos fiscales totales respectivamente. Es muy probable que estas cifras de gasto tributario escondan beneficios fiscales más allá de los objetivos puramente sociales o positivos para el bienestar de la sociedad en su conjunto.⁸⁸

Un análisis de 40 países en desarrollo estudiados en 1990 mostró que:

- 50% utilizaban exenciones tributarias temporales para la inversión
- 31% concedía beneficios fiscales a la exportación;
- 40% empleaba tipos impositivos reducidos y
- 18% disponía de zonas francas.

En 2001 esas cifras habían aumentado hasta el 58%, 45%, 60% y 45%, respectivamente. Las vacaciones fiscales están presentes en casi todos los países de África Subsahariana y en regiones como América Latina y el Caribe la proliferación de este tipo de estímulos ha sido significativa.⁸⁹ En algunos casos, las exoneraciones temporales de impuestos se conceden por periodos que oscilan entre cinco y 15 años. En algunos países, después de que la exoneración temporal de impuestos expira, la imposición fiscal se mantiene reducida por el 50%, como es el caso de Burkina Faso.⁹⁰

La justificación de este esfuerzo de los países en desarrollo viene amparada en la creencia de que algunos incentivos fiscales como las zonas francas, significarían un incremento de las exportaciones con valor agregado y más y mejores fuentes de empleo. Mucha de la evidencia existente es contraria o al menos suscita serias dudas sobre el cumplimiento de tales expectativas. Por el contrario, pese a la generalización de estas herramientas fiscales en el mundo en desarrollo, lo cierto es que los análisis empíricos no son concluyentes a la hora de demostrar su impacto positivo en el desarrollo.⁹¹

En Centroamérica las zonas francas se han convertido en el refugio de los capitales nacionales al aliarse con los capitales extranjeros para evadir impuestos. Hay casos controvertidos como el de Nicaragua.⁹² En este país -vía gasto tributario- el Estado invierte cerca del 60% del coste de la inversión en el sector turismo, pero no tiene ninguna participación en las ganancias, ni una contraprestación vía formación de los trabajadores.

En cuanto a las IFIs se refiere, parece que hay serias contradicciones y lagunas en su política de incentivos fiscales. En principio, el FMI y el Banco Mundial se posicionan en contra de tales estímulos en los países en desarrollo. Sin embargo, no queda clara su posición cuando estos estímulos son diseñados para atraer inversión extranjera.

Los criterios para hacer negocios que se publican por el Banco Mundial y que son avalados por el FMI en el informe anual "*Doing Business*" establecen que los impuestos bajos son una de las variables óptimas para atraer inversiones.⁹³ Tradicionalmente, este informe ha señalado a los paraísos fiscales como el entorno más fácil y apto para los negocios. Ante las múltiples presiones recibidas, el Banco Mundial parecía haber aceptado revisar en sus próximas ediciones estos indicadores. A pesar de cierto avance al excluir el "Indicador de Contratación de Trabajadores" de la calificación que hace el informe en la edición de 2011, la Confederación Sindical Internacional (CSI) reseñó el 4 de noviembre de 2010 que:

“...a través de su "Indicador Pago de Impuestos", que no ha sido modificado en el informe *Doing Business 2011*, el Banco sigue promoviendo que las empresas deberían estar exentas de todo tipo de impuestos, ya sea el impuesto de sociedades, las cotizaciones sociales, los impuestos a la propiedad y a las ganancias sobre el capital o del impuestos a las transacciones financieras”.⁹⁴

El Banco Mundial también ha promovido lo que considera una “estrategia para reducir el riesgo de las inversiones” en el sector de las industrias extractivas en los países africanos, aconsejando a los gobiernos de estos países que “tendrían que ofrecer paquetes altamente competitivos e incentivos fiscales para atraer nuevas exploraciones de alto riesgo y la inversión de empresas internacionales (...)”.⁹⁵ De hecho, los regímenes fiscales de dos acuerdos sobre explotación de hierro aprobados por el parlamento de Sierra Leona durante el año 2010 han sido objeto de críticas por parte de organizaciones de la sociedad civil. En particular, en uno de los acuerdos (Acuerdo Minero de Londres) se estipulan numerosas exoneraciones que son inconsistentes con la Ley de Minas y Minerales de 2009 aprobada en el mismo país. Dentro de las exoneraciones se encuentran descuentos en las tasas de impuestos a las empresas durante diez años y términos no favorables para el cálculo de regalías. Además, existe una cláusula de estabilización en el acuerdo, según el cual los beneficios fiscales podrían extenderse durante 15 años más.⁹⁶

Otro aspecto de la política fiscal del FMI, que sigue sin estar claro (a pesar de las recientes mejoras) es su resistencia a los aumentos salariales sobre la base de que salarios bajos son una ventaja competitiva. En la práctica, esto funciona como un sacrificio fiscal más que deben hacer los países en desarrollo. Desde el lado de los gobiernos de los países pobres, las experiencias exitosas revelan que son necesarios *más* y no *menos* recursos públicos para favorecer un clima que atraiga inversiones de valor añadido y mejores condiciones socioeconómicas para la población. Las experiencias de Malasia o Singapur son interesantes evidencias que confirman esta afirmación.⁹⁷

Según se puede desprender de declaraciones de la CSI, el informe "*Doing Business*" también ha hecho su parte para validar políticas laborales injustas sobre los países pobres y sus ciudadanos:

“...Al considerar las normas laborales sólo desde el punto de vista de si son favorables o no para los negocios, el Banco Mundial ha causado enormes daños a los trabajadores (...) El Banco debe profundizar el paso positivo que ha hecho en el *Doing Business 2011* (...) y además, promover políticas en materia laboral que

reconozcan y premien la importancia de normas laborales adecuadas y de la protección social integral...⁹⁸

El objetivo declarado es aumentar la base tributaria en los países con una gran economía informal, sin embargo, el Banco Mundial no ha sido tan contundente al proponer políticas que pueden alentar la formalización más justa, como una mejora en los beneficios monetarios y no monetarios para los trabajadores informales.

Economía informal y trabajadores informales

De los 3.000 millones de trabajadores del mundo, cerca de dos terceras partes, 1.800 millones de personas son empleados informales. En algunos países en desarrollo la proporción de trabajadores informales puede representar más del 50% de los empleos fuera de la agricultura y más del noventa 90% si la agricultura es incluida en la estimación.

Las tasas más altas de informalidad se encuentran en África Subsahariana. En Benín, el 97,2% de las mujeres trabajadoras se encuentran en la economía informal. Las tasas de informalidad también son altas en el Sudeste Asiático y en América Latina, donde el crecimiento económico de los últimos 30 años ha venido acompañado por un crecimiento de las tasas de informalidad.⁹⁹ De acuerdo con la OCDE, en América del Sur el empleo informal no agrícola ha crecido mucho más en el caso de las mujeres que en el de los hombres, pasando del 47,5% en el periodo 1990-1997 a 55,4% en 2000-2007.¹⁰⁰

En México, sólo el 30 por ciento de las empresas pequeñas (empresas con diez o menos empleados) están registradas. La situación es aún más dramática en El Salvador, donde sólo el 1% de todas las microempresas y el 3% de todos los que no son microempresarios están registrados.¹⁰¹

Martinez-Vasquez y Terkper estiman que las pérdidas por no gravar al sector informal podrían ubicarse entre el 35% y el 55% de los ingresos por impuestos recibidos en algunos países en desarrollo.¹⁰² La cuestión sin embargo es reconocer que el tratamiento de este problema requiere un mayor sentido de justicia y análisis crítico que sobrepasa el tomar cifras frías: se requiere un análisis más profundo de las causas de este drama de los países en desarrollo y de las diferentes caras de la informalidad.¹⁰³ Esto puede ser la diferencia entre que una motivación legítima -como lo es incrementar la recaudación fiscal de los países en desarrollo- derive o no en políticas efectivas que exacerbén la pobreza y/o la vulnerabilidad de ciertos grupos de población.

La población que engrosa la lista de la informalidad no paga *impuestos directos* al Estado pero tampoco cuenta con los mecanismos de protección que éste debería brindarle dada la gran correlación entre informalidad, pobreza y vulnerabilidad. Aproximadamente, 700 millones de trabajadores informales viven en pobreza extrema, sobreviviendo con menos de 1,25 dólares por día. La condición de trabajador informal puede ser una de las mayores causas de pobreza no asociada únicamente a la falta de ingresos suficientes. La mayoría de los trabajadores informales están indebidamente protegidos de enfermedades y problemas de salud y tienen condiciones de trabajo insalubre.

Los jóvenes en los países en desarrollo, que en teoría serán parte de la futura base gravable, son una gran parte importante de la economía informal con escasísimos derechos y oportunidades. En el año 2008, el 24% de los trabajadores pobres del mundo eran jóvenes. En los países en desarrollo este segmento de la población tiene una mayor probabilidad que los adultos de estar entre los trabajadores pobres.¹⁰⁴

Cuadro 6. ¿Quiénes son trabajadores informales?

Podría decirse que los trabajadores informales en los países en desarrollo, desde el punto de vista operativo, se ubican en dos grandes grupos:

- Trabajadores informales en el *sector informal de bienes y servicios*:
 - Trabajadores por cuenta propia y trabajadores en empresas familiares para el auto-sustento.
 - Las personas que trabajan en microempresas con menos de cinco trabajadores
 - Trabajadores de cooperativas de productores informales.
- Trabajadores informales en el *sector formal de bienes y servicios*:
 - Empleados de empresas con cinco o más trabajadores, muchos de los cuales no tienen protección social.
 - Asalariados sin empleador fijo que venden su trabajo sobre una base diaria, estacional o irregular.
 - Trabajadores domésticos sin protección social.
 - Trabajadores industriales subcontratados que producen desde sus hogares o desde pequeños talleres.

Fuente: Elaboración propia utilizando varias fuentes. OCDE (2010a), Bonner (2006), Organización Internacional del Trabajo - OIT (2010).

Los estudios recientes señalan que la informalidad es específica al contexto. Los trabajadores informales responden a múltiples realidades, tal y como se indica someramente en el cuadro 6. Con cierta certeza, se podría decir que mercados informales como el de los “polvos azules” en Lima¹⁰⁵, los “buhoneros” de Caracas¹⁰⁶ o el mercado de la “salada” en Buenos Aires¹⁰⁷ pueden mostrar entre ellos perfiles y patrones muy diferentes de trabajadores informales.¹⁰⁸ Posiblemente, aquellos que se conforman en contextos como el de los países subsaharianos o de nivel socioeconómico más bajo, con tejidos productivos locales menos desarrollados y otras características culturales muestren también otras particularidades.

A la definición más operativa de trabajadores informales debe incluirse el análisis de las causas/motivaciones de la permanencia de las personas en el sector informal: condición y motivación de estas personas deben ser entendidas para acertar con una solución política justa y coherente con la lucha contra la pobreza y la desigualdad en cada circunstancia.

Una parte importante de los trabajadores de la economía informal o sumergida son supervivientes, consecuencia injusta de modelos de crecimiento económico que generan y refuerzan la exclusión social, sistemas y regulaciones laborales inadecuadas, graves fallos de focalización y llegada de las políticas públicas, sistemas impositivos y/o regulatorios costosos que desincentivan la formalización e irresponsabilidad de algunos empresarios. Las regulaciones laborales hacen lo suyo para que muchos trabajadores pobres estén condenados a la precariedad: en Zambia por ejemplo, al menos hasta el año 2006, los trabajadores irregulares son reconocidos por ley pero éstos pueden ser despedidos con 24 horas de antelación y sin ningún beneficio.¹⁰⁹

Otros sin embargo, han elegido el sector informal como medio de vida por razones muy diversas. Entre una de las razones de la permanencia en la informalidad se podría encontrar la baja credibilidad del Estado como proveedor de bienes y servicios sociales básicos y/o como un agente eficaz en hacer cumplir el deber de pagar impuestos. Un trabajador pobre, excluido de los servicios de salud, porque él o ella vive en una zona rural remota o un barrio de pobre del casco urbano, puede no ver mucho sentido en pagar impuestos o tasas para optar por servicios a los que él o ella no tienen acceso por vivir en una zona aislada sin presencia del Estado y sin oportunidades económicas.¹¹⁰

Diferenciar también estas y otras circunstancias permitirá segmentar las políticas públicas que incentiven realmente la formalización o incluso permitirá dar con aquellas políticas que aprovechen las ventajas de una mayor flexibilidad y adaptabilidad de los mercados

de trabajo no formalizados. De hecho, en algunos casos, los mercados informales proveen de bienes y servicios vitales que de otra forma no estarían disponibles para las personas más vulnerables y más pobres.

No debe quedar duda de que aquellos empresarios, medianos o grandes, que ocultan la verdadera magnitud de sus actividades económicas y que hacen un uso abusivo de relaciones laborales precarias e informales deberían ser perseguidos y penalizados por ambos motivos (evasión de impuestos y prácticas laborales abusivas).¹¹¹ Pero otra gran parte de los trabajadores informales no responden a esta realidad y por lo tanto su formalización con fines impositivos, cuando procede, debe llevarse a cabo con extrema cautela.

Incrementar la recaudación fiscal de la población más pobre y vulnerable debería lograrse como un subproducto final de una mayor formalización basada en la mejora de las condiciones del trabajo y en la creación de trabajo decente¹¹². Sólo después de incrementar la capacidad económica, el potencial de desarrollo humano y la representación política de los trabajadores pobres, sólo entonces, se podría pensar en incrementar la presión fiscal sobre éstos, sin que esto derive en la trampa del inmovilismo característico para abordar esta problemática. La formalización o el logro de un trabajo decente deberían ser medidas de salida de la pobreza y no que la refuercen.

Sin perjuicio de lo anteriormente señalado, la realidad es que al no pagar impuestos los intereses de la población informal de los países en desarrollo no están legítimamente representados para acceder formalmente y de forma más segura a servicios públicos, crédito o ayudas sociales en momentos de recesión económica o frente a shocks como los climáticos.¹¹³ Los trabajadores informales son blanco fácil para perder sus ingresos de forma inesperada.¹¹⁴ La crisis económica reciente nos ha refrescado esta tragedia: en América Latina por ejemplo, entre el segundo semestre de 2008 y el mismo período en 2009, el número de trabajadores por cuenta propia se incrementó en 1,7% y el número personas que trabajan en empresas familiares creció en 3,8%. La región también experimentó durante la crisis un aumento en la proporción de adolescentes entre 15 y 19 años que realizan trabajos en el sector informal.¹¹⁵

Por otra parte, en la medida en que crece la economía informal crecen los incentivos para que aquellos que en principio estarían dispuestos a pagar al Estado -o que deberían pagar al Estado- por las actividades económicas que realizan o los ingresos que perciben no cumplan finalmente con sus responsabilidades fiscales. Se produce un efecto "llamada" grave para las finanzas públicas. De la misma forma, en la medida en la que el mercado de trabajo informal se mantiene elevado y se legitima de alguna manera, es más fácil para las empresas medianas y grandes evadir sus obligaciones fiscales, dado que siempre podrán infravalorar sus cifras reales de ganancias.

Lamentablemente, los paquetes convencionales de reformas tributarias implementadas en los países en desarrollo no han abordado muchas de las cuestiones inherentes a las características y razones del crecimiento del trabajo informal. Los problemas administrativos y logísticos así como los obstáculos políticos han sido señalados como las principales barreras para entrar de lleno en este tema.¹¹⁶ En conversaciones durante el curso de esta investigación, algunas de las personas entrevistadas manifestaban que en América Latina las personas encargadas dentro de las administraciones tributarias de llevar estos temas consideraban dicha tarea como un desprestigio.

"Por concepto de impuestos me reclaman 42.000 francos CFA por el año - denuncia Moussa, propietario burkinabé de una pequeña papelería de la calle-, es más del capital que tengo. ¿Qué me ofrece el Estado a cambio?-"¹¹⁷

Las medidas que se toman para gravar a la economía informal más vulnerable o para hacer cumplir con algunas regulaciones son en muchos casos arbitrarias, desajustadas, incapaces de tratar de manera justa con intereses contradictorios y son aplicadas de una manera inadecuada que en muchos casos llega a ser violenta.

“ (...) El gobierno de Bengala Occidental se propuso eliminar los conductores de “rickshaws” en Calcuta por "razones humanitarias". Pero para estos conductores esto significaba la pérdida de un medio de subsistencia (...).”

“...En Cotonou (Benín), las autoridades trataron de regular la industria del taxi en motocicleta mediante un decreto en el cuál se deberían usar uniformes de color amarillo y hacer uso obligatorio del casco por parte de los conductores y pasajeros. También trataron de imponer un impuesto y el cumplimiento de varios requisitos técnicos. Los conductores no tenían los medios para satisfacer todos estos requisitos. Fue en esta época que se formó el sindicato (...) para defenderse...”¹¹⁸

Es necesario explorar vías para avanzar sobre este asunto, dadas las magnitudes del problema, es un serio obstáculo para conseguir niveles óptimos de recaudación pero también es una situación que crea condiciones para violaciones sistemáticas de los derechos de las personas más pobres y vulnerables y por ende para el mantenimiento de elevados índices de pobreza. En especial vale la pena comentar la experiencia de Ghana en el sector del transporte (ver cuadro 13). La cooperación entre la asociación de transportistas *Ghana Private Road Transport Union* y el gobierno desde 1987, sugiere ideas que lejos de ser perfectas, sirven para explotar mecanismos no tradicionales que permitan avanzar sobre el asunto. Más adelante se detalla el caso.

La debilidad institucional

La debilidad institucional en el ámbito doméstico se refiere fundamentalmente a la infra-dotación de las administraciones tributarias, la precaria coordinación entre las diferentes instancias para sancionar correctamente el incumplimiento de las obligaciones tributarias, la presencia de reglas de funcionamiento perversas a las que responden los agentes económicos que maximizan los beneficios y que promueven el abuso y la corrupción tanto del sector público como del privado. La debilidad institucional también es aprovechada y reforzada negativamente por la laxitud de las reglas a escala internacional que favorecen las malas prácticas de las compañías multinacionales. En definitiva, esto se traduce en costes para el contribuyente y pérdidas de ingresos por administraciones tributarias no ajustadas a las políticas fiscales diseñadas ni al contexto; sin importar las políticas fiscales que se decidan.

Una primera manifestación de esta debilidad es la evidente dificultad que afrontan las administraciones tributarias para seguirle el rastro y desincentivar la evasión y la elusión fiscal, tanto de las empresas internacionales como del sector privado doméstico. En un informe reciente publicado por el Banco Interamericano de Desarrollo se estiman las cifras de ventas que se dejan de declarar en muchos países de América Latina, destacándose casos verdaderamente llamativos.¹¹⁹

El informe, basado en las respuestas de algunas empresas sobre el comportamiento de otras, señala que la subvaloración de ventas para eludir obligaciones fiscales es superior en casos como Brasil y Panamá¹²⁰, donde alcanzan alrededor del 40% de las cifras totales de ventas. El informe señala que, de forma similar, existen cifras divulgadas por las propias firmas sobre el pago de impuestos que dejan traslucir valores de evasión semejantemente altos e incluso superiores al 40%. Por ejemplo, en México sólo el 9% del total de las microempresas (firmas con diez o menos empleados) pagan más del 50% de lo que deben pagar en concepto de impuestos. Entre las pequeñas y las medianas empresas, la mayor parte (el 63%), están registradas pero no pagan impuestos. En el caso de las grandes firmas, el 48% no pagan impuestos.¹²¹

Cuadro 7: Elusión fiscal utilizando la “contabilidad creativa”

Durante 23 años Exxon no pagó impuestos sobre la renta por la explotación de la mina de cobre “Disputadas de las Condes” en Chile. Exxon declaraba pérdidas año tras año, gracias a técnicas de “ingeniería financiera”. La operación de maquillaje se realizaba por varias vías. Una consistía en que se imputaba como gasto los intereses de un préstamo que se había realizado a sí misma mediante una filial registrada en un paraíso fiscal (práctica conocida como “*thin capitalisation*”, en inglés). Además, realizaba amortizaciones aceleradas amparándose en una legislación muy permisiva. De los costes totales que declaraba tener, únicamente el 58% correspondían a la actividad minera el resto eran gastos financieros, amortizaciones y costes indirectos.

Este caso no ejemplifica un caso de fraude fiscal, ilustra las limitaciones de las instituciones locales para seguir la pista a la elusión, situación agravada por un contexto internacional que crea la vía de escape e incentiva malas prácticas de las empresas.

Es el espacio preciso para resaltar que esta es una situación que también afecta a los países desarrollados. ExxonMobil Spain, acogiéndose a un régimen tributario especial plenamente legal, ganó 10.000 millones de euros en el periodo 2008-2009 sin pagar un euro en impuestos (Jiménez 2011).

Fuente: Ibáñez (2002), Jiménez (2011)

El alto nivel de evasión y elusión fiscal perjudica también el largo plazo, la generación de ingresos futuros (vía productividad), ya que impide que el gobierno cuente con ingresos suficientes para invertir en bienes públicos capaces de aumentar la productividad agregada, tales como la infraestructura y la educación.¹²² Por lo tanto, la evasión y elusión fiscal, perpetúan, refuerzan y crean pobreza.

La precariedad tecnológica, los bajos salarios de los funcionarios públicos y los complejos contextos socioeconómicos de los países en desarrollo son agravantes. Las administraciones tributarias suelen no contar con recursos para obtener datos sobre la propiedad de la tierra, su uso y valor o de las transacciones financieras por indicar algunos ejemplos. De la misma forma, es bastante difícil seguir la actividad económica cuando una parte importante de ella no se registra formalmente. La precariedad es el caldo de cultivo para la corrupción y la ineficiencia.

Los abusos que se producen por legislaciones contradictorias, incompletas, o reglas de funcionamiento poco claras en la esfera del sector público y el privado son también una cuestión fundamental, que requiere unos esfuerzos urgentes de revisión y acto seguido, de racionalización. Como se ha señalado, esto afecta de una manera severa a una parte de la población en el sector informal.

Aquí vale aclarar distintas situaciones. Por una parte, existen fallos en las reglas que definen la organización de la administración tributaria en sí misma y la forma que se relacionan con otras instancias o niveles de gobierno, como por ejemplo con las instituciones que sancionan el fraude fiscal. Por otra parte, existen reglas de funcionamiento derivadas en parte de la forma de organización de la administración que afecta a los usuarios, y existen regulaciones o falta de ellas que promueven abusos de agentes privados, como por ejemplo la plétora de incentivos fiscales o exenciones sin orden ni concierto del que se aprovechan las empresas y sobre lo cual ya se ha hecho mención anteriormente.

Los sistemas complejos y arbitrarios siguen siendo característicos de los sistemas fiscales en los países pobres. Esto se traduce en dificultades para el contribuyente a la hora de cumplir sus obligaciones fiscales, y para las pequeñas empresas que se ven obligadas a externalizar estas labores con el consiguiente aumento de sus costos. En muchos casos estos costes son una de las principales barreras declaradas para la reducción de la economía informal y sumergida.

En relación al número de transacciones anuales que una empresa enfrenta para pagar impuestos, se estima que en América Latina, África Subsahariana y Sur de Asia este dato

oscila entre 30 y 40 transacciones de media al año. En países de ingresos altos, este dato podría ubicarse entre 10 y 20 transacciones. Por otra parte, mientras las compañías en países de ingresos altos utilizan unas 177 horas al año en asuntos relacionados con los pagos de impuestos, las estimaciones para países como Brasil, Bolivia o Venezuela se ubican en 2.600, 1.080 y 800 horas anuales respectivamente.¹²³

Cuadro 8: Arbitrariedad que afecta a los pequeños empresarios

Pedro Zerpa, venezolano, director de una microempresa desde hace más de 20 años nos presenta un testimonio claro de la asociación entre baja calidad institucional y su efecto negativo sobre la formalización de los pequeños empresarios:

“...En Venezuela la creación de una empresa es un largo y tortuoso camino. Lo que en otros países tarda un par de meses en Venezuela ahora, tarda unos ocho y esto considerando una empresa “normalita”, un comercio de cualquier cosa no regulada. Si por el contrario es una empresa en un sector regulado, lo de obtener los permisos es una penuria. La discrecionalidad es absoluta, a saber, en nuestro ramo que es seguridad contra incendios, debemos obtener una certificación y están unos requisitos definidos y bien claros, pero cuando llega el funcionario te solicita cualquier papel y al hacerle notar que eso no estaba entre los requisitos exigidos te responde que él como funcionario público puede exigir lo que considere, si te atreves a ir a su superior, te consideran casi como un enemigo que estás tratando de desacreditar la gestión de la unidad. Es indudable que esto favorece la corrupción, la discrecionalidad y la impunidad en la que operan.

Luego de haber pasado por la etapa de la creación de la empresa en si misma, se debe añadir el proceso de cumplimiento con las obligaciones legales. Lo del INCE (Instituto Nacional de Capacitación y Educación), política habitacional, seguro social.

Incorporar o rescindir a un trabajador se hace de manera tan engorrosa que debes disponer de un día por lo menos para hacer un trámite ante cada una de las instituciones, luego de esto debes proceder a realizar sus pagos normales: el 15% de la nómina en el caso del seguro social, el 2 % y el 1,5 % de las nóminas en el caso del INCE y de la Política Habitacional. El pago es fácil: debes ir al banco y no hay inconveniente, pero debes, además, tener una solvencia de pago de cada una de estos trámites... debes amanecer a las cuatro de la madrugada para cada trámite, la solvencia se vence trimestral o mensualmente y te la solicitan en cualquier momento. Si no la tienes, aun cuando tengas los recibos de pago no cumples con la ley y te niegan cualquier permiso.

Con esas tres solvencias debes acudir al Ministerio del Trabajo y solicitar una solvencia laboral, que si no la tienes no puedes contratar con el sector público y en los actuales momentos están obligando al sector privado a no contratar con empresas que no la tengan, baja condición de sanción en caso de hacerlo. También tenemos el impuesto municipal que es de 1,6 % del total de las ventas brutas.

En el caso de contrataciones con el sector público debes hacer un aporte a los fondos sociales que existen que oscila entre un 3 % y un 5 % del monto del contrato. En el caso de PDVSA solo están contratando con “empresas de producción social” y por supuesto existe el 30 % de ISLR (impuesto sobre la renta).

El hacer una empresa hoy en día hace imposible que te puedas dedicar totalmente a tu objeto de negocio, ya que debes tratar en mucho de ver con todas las obligaciones fiscales y parafiscales que se le ocurren al gobierno.

Además, existe inamovilidad laboral¹²⁴ que hace que los trabajadores se la tomen bien “light”. Tenemos ocho años en esto y no se ve cuando termina.

Todo esto hace que se multiplique la informalidad de las empresas ya que se requiere una estructura más o menos compleja para dedicarte a una empresa más o menos formal...”

Fuente: Declaración (entrevista) de un empresario venezolano. Anónima por motivos de seguridad.

Como se deja ver en el cuadro 8 y coherente con algunos análisis, el ambiente regulatorio es claramente un determinante de la decisión de formalización. De hecho, los costes de formalización pueden ser tan grandes como aquellos provenientes de no hacerlo, como por ejemplo el coste de los sobornos. Una encuesta reciente aplicada por DFID (Departamento para el Desarrollo Internacional) en Sierra Leona ejemplifica bien este problema.¹²⁵

En materia de administración fiscal, los organismos multilaterales y el Banco Mundial han promovido proyectos de asistencia técnica dirigidos a las agencias tributarias para apoyarlas en mejoras en materia de eficiencia, transparencia, rendición de cuentas, combate a la evasión y elusión y la corrupción. En concreto, sobre el tema de la corrupción se ha generalizado la receta de lograr administraciones fiscales independientes/autónomas del Ministerio de Finanzas y reducir la discrecionalidad. Los donantes bilaterales -en particular Inglaterra, Estados Unidos y Australia- se han focalizado mucho en proyectos de asistencia técnica para abordar este asunto. Algunas intervenciones han tenido cierto éxito (por ejemplo, Ruanda con DFID), aunque todavía sigue habiendo un margen considerable para mejorar la capacidad recaudatoria de los países pobres, reducir los costes de funcionamiento y sobre todo los de formalización y dotarlos de una capacidad mayor que se corresponda con los retos de gestión de los distintos impuestos en concordancia con la política tributaria adoptada y necesaria en cada contexto.

Tributación en el nivel subnacional

A pesar del ímpetu generalizado por avanzar en procesos de descentralización de recursos y desconcentración de competencias, la calidad de la política fiscal local sigue siendo un terreno pantanoso para muchos países en vías de desarrollo. Tanto en África como en América Latina los impuestos locales tienen poco peso en el total de la recaudación. Sólo un 16,5% de los ingresos de los gobiernos locales es generado por las propias regiones en Ghana.¹²⁶ En Perú, los municipios pequeños y medianos recaudan menos del 8,1% de sus ingresos, el resto son transferencias y otros ingresos.¹²⁷ En Bolivia, la recaudación local representa el 0,9% del PIB y en Costa Rica el 1% del PIB¹²⁸. En Burkina Faso, Senegal y Costa de Marfil los ingresos locales también significan menos del 1% del PIB. La gran mayoría de los ingresos locales provienen de transferencias desde el nivel central y/o de los donantes o de ingresos compartidos con el nivel nacional por la recaudación de impuestos.

El reto de la descentralización fiscal consiste en encontrar un equilibrio entre las ventajas de los sistemas descentralizados de gestión financiera (por ejemplo, capacidad de llegada de los gobiernos subnacionales a los ciudadanos y la correspondencia fiscal entre los que se benefician del gasto público y aquéllos que pagan impuestos) y las desventajas de la descentralización fiscal (por ejemplo, des-economías de escala y limitaciones para combatir la desigualdad en el interior de los países).

En términos de alcance, los niveles subnacionales podrían estar en mejor posición para abordar y responder a las preferencias y necesidades diversas de ciudadanos o de grupos locales, por lo tanto, cierto nivel de autonomía fiscal podría ser recomendable para afrontar con mayor flexibilidad las demandas de éstos. En relación a la correspondencia fiscal, la cuestión es minimizar una fuente importante de conflictos internos reduciendo la brecha que se produce entre lo que se paga por impuestos y lo que se recibe a cambio en materia de servicios públicos.

Por otra parte, los no tan convencidos de la descentralización fiscal sugieren que ésta puede crear limitaciones para la aplicación de políticas gubernamentales que reduzcan la desigualdad entre las regiones, que se puede producir competencia fiscal injusta tanto horizontal (entre las mismas autoridades subnacionales) como vertical (entre los niveles nacionales y subnacionales), que se pueden perder ganancias de eficiencia por economías de escala a través de un único recaudador de mayor tamaño a nivel nacional, entre otros aspectos.¹²⁹

Algunos indicios señalan que hay un amplio ámbito de mejora para lograr el equilibrio deseado en materia de descentralización fiscal y en el caso específico de este informe, en lo concerniente a la generación de ingresos para los gobiernos subnacionales. La evidencia revela también márgenes de mejora considerable en el aprovechamiento de las ventajas teóricas que la descentralización fiscal puede aportar en la provisión de servicios públicos. La tarea sin embargo, no es sencilla y en general ha recibido poca atención de los movimientos sociales.

Hay dos cuestiones relevantes que pueden estar afectando la posibilidad de una buena política tributaria local, con el añadido de que los gobiernos locales cada vez más son los responsables de la provisión de servicios sociales básicos. Primero, la naturaleza y cantidad de impuestos o fuentes de ingresos específicas que se deciden y gestionan en el nivel local. Y segundo, las reglas de transferencia de recursos entre los niveles nacionales y subnacionales, cuestión que puede afectar a su vez a la política de generación de ingresos locales y por ende la posibilidad de facilitar bienes y servicios públicos básicos en la cantidad y la calidad necesarios.

En muchos casos la tributación local es ineficiente e injusta. A pesar de la baja recaudación, a nivel local suelen existir numerosos tipos de impuestos y tasas. Esto puede ser síntoma de una gran descoordinación entre los distintos sistemas impositivos en los diferentes niveles de gobierno o de fallos en los mecanismos de llegada de los recursos necesarios desde el nivel nacional para cumplir con las necesidades específicas de la población en los municipios o comunidades. Los fallos de los procesos de transferencia de recursos desde el nivel nacional pueden incitar a gobernadores y alcaldes a buscar alternativas no eficientes ni justas para la consecución de ingresos como por ejemplo la aplicación de tasas para acceder a la educación básica. De acuerdo con *Tax Justice Network* (TJN), la decisión repentina de ejercer presión sobre los gobiernos locales para incrementar los ingresos nacionales tiende a generar impuestos y tasas ineficaces, arbitrarias y coercitivas.¹³⁰ De acuerdo con la misma organización, los ciudadanos se enfrentan constantemente con al menos dos distintos sistemas impositivos descoordinados, lo que deteriora la credibilidad global de los sistemas de recaudación de recursos públicos y puede incitar a la evasión.

Cuadro 9: ¿Tiene sentido tantas tasas e impuestos en el nivel local, a pesar de la baja recaudación?

En una investigación reciente analizando el caso de Benín se distinguen un variopinto conjunto de recursos fiscales y no fiscales para la generación de ingresos en los municipios de este país.

- Tasas locales: tasa de desarrollo local, contribución territorial, inmuebles o de terrenos, patentes y licencias, tasa de armas de fuego;
- Impuestos locales: impuesto de pastoreo, impuestos sobre las barcas y las piraguas motorizadas, impuestos sobre espectáculos, juegos y diversiones, impuesto sobre la venta de bebidas fermentadas artesanales, impuesto sobre la publicidad, impuesto sobre carteles, impuesto sobre los taxis de la ciudad de cuatro o de dos ruedas;
- Ingresos por bonificaciones (comprenden la parte que le corresponde al municipio): tasa turística cobrada por el Estado, tasa de vehículos de motor, IVA percibido en aduana (bonificación de 0,4135% del IVA percibido en aduanas), tasa de alcantarillado¹³¹, tasa de explotación de las canteras y las minas;
- Ingresos por tasas remuneratorias: derechos de mercado, derechos sobre los actos administrativos, multas y derechos sobre los servicios comerciales e ingresos del patrimonio;
- Ingresos sobre los actos administrativos y los actos del registro civil, de las multas relativas al territorio municipal, de los derechos sobre los servicios comerciales (tasa de aparcamiento, derechos de mercado, ingresos por servicios de higiene), tasa de recogida de basura doméstica, tasas o impuestos en materia de urbanismo y de medio ambiente;

- Ingresos por los productos del patrimonio y de la explotación de dominios municipales, de la venta de determinados activos (bosques, minas, canteras) y de la retribución de las prestaciones de servicios que los ayuntamientos ofrecen a su población;
- Sobretasas sobre la electricidad y el agua.

La pluralidad de fuentes de ingresos locales que se detallan a continuación en contraste con la baja presión fiscal local es sugerente. Los ingresos públicos por recaudación de impuestos locales contribuyen a penas en un 0,41% del PIB del país.

Fuente: Elaboración propia utilizando a Chambas, Brun y Rota Graziosi (2007)

Mientras el sistema nacional genera la gran mayoría de los ingresos locales, el sistema fiscal en el nivel local tiene mucho impacto para el ciudadano de a pie.

Dado el nivel de dependencia de las decisiones que se establezcan en el nivel nacional para las transferencias o para reasignar fondos nacionales provenientes de impuestos como el IVA y los impuestos personales, y dado su efecto sobre la política de generación de ingresos locales, esto es un ámbito relevante en materia de financiación de servicios sociales básicos y lucha contra la pobreza y la desigualdad. La transparencia aquí es una pieza fundamental. Para los gobiernos subnacionales es clave como mínimo saber cuánto dinero es transferido desde el presupuesto nacional al nivel local, en qué forma son asignados los recursos, cuál es el nivel de autonomía para el uso de estos recursos y cuán transparente es el proceso de asignación general. En la medida en la que este proceso no es transparente se corre el riesgo de aplicar medidas para generar ingresos en el nivel subnacional que pueden deteriorar aún más la situación de precaria de la población en condición de pobreza y vulnerabilidad.

Un caso que ejemplifica esta necesidad es el de países dependientes de industrias extractivas. Dado que usualmente los recursos naturales están concentrados en una o varias zonas del país, un boom de precios podría afectar la distribución geográfica de los ingresos. A su vez, la concentración en pocas regiones de los posibles beneficios de la explotación de estos recursos, y de los costes de la misma sobre la población local y el medio ambiente, es caldo de cultivo para el desarrollo de tensiones internas sobre el gasto público, lo que condiciona la formulación e implementación de políticas redistributivas, compensadoras o sectoriales y en muchos casos es fuente de sangrientos conflictos internos por el control de los recursos naturales.¹³²

El Banco Mundial calcula que en Indonesia la distribución de los ingresos del sector de las extractivas sigue siendo el principal motor de la elevada desigualdad interregional: cinco de 33 provincias reciben la mayor parte de tales ingresos. En Nigeria, sólo el 40% de la asignación se basa en la población y el nivel de desarrollo social de los Estados, por lo que el mecanismo actual de distribución de ingresos beneficia principalmente a las regiones de ingresos medios y altos y no tiene como objetivo las regiones con la mayor población o mayores niveles de pobreza. Un estudio publicado por el *Revenue Watch Institute (RWI)* que analiza la distribución de los ingresos de extractivas (regalías e impuestos específicos) en Nigeria, Brasil, Bolivia, Indonesia, México, Papúa Nueva Guinea y Ghana refleja que en todos los países de la muestra se tiene en cuenta el origen de los recursos para la asignación de por lo menos una parte de los ingresos. En todos los casos (excepto en México), los gobiernos locales de las regiones productoras reciben una mayor proporción de los ingresos de recursos naturales que las regiones no productoras, incluso cuando existen mecanismos redistributivos.¹³³

5. Consecuencias de los sistemas tributarios injustos

Toda la sección anterior nos sugiere que hay espacio para una nueva oleada de reformas. En el proceso de reformas fiscales que han experimentado los países en desarrollo se han dejado en el trastero significativas omisiones o se han producido malas estrategias de adaptación a variables de contexto, que han terminado por condicionar no solo los objetivos sociales sino también las expectativas de mayor recaudación y una mayor eficiencia de los sistemas fiscales en general.

Es muy difícil juzgar con exactitud si los resultados de las reformas han sido una mala aplicación de consejos o si por el contrario responden a una clara preferencia por apoyar estrategias que permitirían teóricamente maximizar una mayor recaudación de corto plazo evitando afrontar cuestiones con altos costes políticos.

Cuadro 10: ¿Omisiones de las IFIs o atajos de los países en desarrollo para reducir los costes políticos internos?

- **La base imponible o gravable sigue siendo muy estrecha:** En no pocos casos las autoridades se han centrado más en cumplir los objetivos impuestos por los organismos internacionales sobre ingresos mediante una mayor presión sobre los contribuyentes ya existentes que en ampliar su número.¹³⁴ Existe poca evidencia que permita validar la hipótesis de que se produjo un incremento de contribuyentes como respuesta a reducciones en las tasas nominales de los impuestos a las empresas y a las personas. Por el contrario, las exoneraciones fiscales han reducido la base gravable, lo que supone menos contribuyentes o la misma cantidad de contribuyentes pagando menos.
- **Los problemas distributivos, para otra ocasión:** Las reformas fiscales emprendidas en los países en desarrollo en los últimos años se han centrado en aumentar los ingresos y lograr mejoras de eficiencia, sin apenas tener en cuenta los aspectos distributivos. Esto supone un problema importante, no sólo porque la equidad sea uno de los principios impositivos fundamentales, sino porque en el caso de los países en desarrollo los aspectos distributivos resultan cruciales de cara a lograr la legitimidad social del sector público, habida cuenta de que la distribución del ingreso es muy desigual.¹³⁵
- **Excesiva dependencia en el IVA:** Diagnósticos sobre la crisis económica reseñan con preocupación el afán del FMI por promover la adopción de impuestos sobre el consumo, potencialmente regresivos, como condicionalidad a los préstamos, mientras que no se posiciona sobre alternativas para gravar a los más ricos, como por ejemplo a través de impuestos a la propiedad. Algunos de los casos de éxito en materia fiscal en países emergentes o en desarrollo se han basado por el contrario en una participación importante tanto de impuestos indirectos como de impuestos directos. Por ejemplo, en Asia central, Mongolia, Tayikistán y Kirguizistán han sido historias de éxito en materia fiscal precisamente por haber logrado aumentos significativos en ambos componentes entre 1995-99 y 2000-06. Similar característica nos indican los casos de Vietnam, Ghana y Sudáfrica.
- **Los mercados de trabajo informales crecen y no hay propuestas ajustadas para su formalización:** Técnicamente no se ha resuelto mucho o nada de este problema. Por el contrario, la presencia de la economía informal posiblemente ha condicionado la baja recaudación fiscal lograda en los países en desarrollo. De la misma forma no se ha abordado en las reformas la tipología y las diversas causas del mantenimiento y crecimiento de este drama donde se encuentran trabajadores por cuenta propia y trabajadores en empresas familiares para el auto-sustento pero donde también se esconden muchas empresas medianas y grandes que abusan de prácticas laborales injustas. Lamentablemente, en vez de comprender profundamente estas circunstancias y diferencias, las medidas que se toman para gravar a la economía informal o para hacer cumplir con algunas regulaciones exacerban en muchos casos la condición de pobreza y vulnerabilidad.

- **La ineficiencia se mantiene:** Hoy por hoy, África Subsahariana es posiblemente el caso más significativo. A pesar de las reformas, muchos países africanos siguen caracterizándose por un número excesivo de impuestos, difíciles de gestionar para los contribuyentes y la administración y con muchas lagunas legales, que suponen un excesivo poder por parte de la administración y los funcionarios a la hora de decidir sobre exenciones, determinación de las obligaciones fiscales o auditorías.¹³⁶
- **Una visión parcial de la política fiscal:** A pesar de las mejoras, siguen habiendo muchas lagunas para diseñar mecanismos que de forma eficaz, incrementen los incentivos y capacidades de los gobiernos para un nivel suficiente de gasto pro-pobre.

Fuente: Elaboración propia utilizando varias fuentes: McKinley and Kyrili (2009), Molina (2009), Third World Network, Garcimartín, Rodríguez and Gayo (2006), OECD (2010a)

Los exiguos presupuestos públicos de los países en desarrollo no son una casualidad, ni están siempre relacionados con un bajo potencial productivo y por lo tanto con un bajo potencial recaudatorio de estos países. Ayuda en Acción afirma que si todos los países en vías de desarrollo pudieran elevar la presión fiscal a una media del 15%, éstos podrían generar al menos unos 198.000 millones de dólares anuales, una cantidad que combinada con la ayuda al desarrollo, podría ser suficiente para cumplir los Objetivos de Desarrollo del Milenio.¹³⁷ Como se verá más adelante, estas cifras son bastante acordes con nuestras propias estimaciones (ver Sección 7).

Siendo justos con algunas de las pretensiones de las reformas implementadas, ciertamente los objetivos de eficiencia son necesarios porque pueden significar más recaudación para el país y por lo tanto mayor potencial para financiar las políticas sociales necesarias. Sin embargo, los resultados de las reformas, también son cuestionables en este ámbito y en sociedades de marcada desigualdad, la fiscalidad justa tiene implicaciones fundamentales para el progreso. Una comprensión más clara de los efectos redistributivos de ciertos impuestos, y de los factores determinantes de tales efectos, puede ayudar a configurar sistemas impositivos más equitativos, sin necesidad de sacrificar la eficiencia.¹³⁸

Hay cierto consenso en el hecho de que las políticas fiscales finalmente implementadas han derivado en un estancamiento de los ingresos de los países en vías de desarrollo. Es muy posible que se haya sobreestimado el potencial de ingresos fiscales que se podían obtener de los impuestos indirectos como el IVA dadas ciertas características de los países en desarrollo, como por ejemplo el peso de la economía informal, el número de exenciones fiscales o la infradotación tecnológica de las administraciones tributarias. Por otra parte, se han realizado reducciones prematuras de los impuestos al comercio internacional cuando significaban una importante fuente de ingresos fiscales para los países en desarrollo y que siguen aún siéndolo para el caso de África Subsahariana.

La súbita caída de los impuestos al comercio ha complicado las opciones para los países en desarrollo. Además de ingresos fiscales que no se han recuperado, la diferencia del tipo de productos que exportan los países en desarrollo (intensivos en mano de obra) en comparación con los países desarrollados (intensivos en tecnología) ha agravado la situación de los países en desarrollo. La caída de los aranceles, por ejemplo, no ha permitido proteger la industria nacional de los países pobres de manera que con el transcurso del tiempo se lograra el desarrollo de capacidades para la exportación de bienes de valor agregado. Por el contrario, la caída abrupta de los impuestos al comercio expuso a estos países a un modelo de competitividad basada en salarios bajos que atrajo inversiones extranjeras de baja calidad y poco rentables para estos países.

Las políticas han priorizado los objetivos de “eficiencia recaudatoria de corto plazo”, dejando en un segundo plano aquellas cuestiones que afectan la equidad y la justicia social. No abordaron concienzudamente aquellas cuestiones que permitirían una mayor recaudación de impuestos directos, que son base fundamental de sistemas fiscales progresivos.

La política fiscal es la herramienta clave en el logro de los objetivos asociados a una mejor redistribución de la riqueza, las oportunidades económicas y los servicios sociales básicos; pero las reformas en general no han aprovechado al máximo este potencial. Prueba de ello no es sólo la orientación general del tipo de políticas implementadas, sino la falta de análisis públicos previos y debatidos ampliamente en los países pobres sobre la potencial incidencia redistributiva de la composición de impuestos adoptados en las reformas. También es una manifestación del problema la falta de propuestas más robustas para desarrollar mecanismos que asegurasen un uso pro-pobre de los ingresos recaudados.

Dada la drástica reducción de las tasas de los impuestos directos y al comercio internacional, debería haberse asegurado que el gasto mejoraría ampliamente su capacidad de llegada a los más pobres. Esta capacidad tendría que haber sido mucho mejor que la que había previo a las reformas para compensar las pérdidas de ingresos públicos.

Un sistema fiscal que no se basa en impuestos directos es potencialmente menos progresivo que cualquier otro. Los tributos en los que se apoyan los sistemas fiscales de los países pobres claramente apuntan más hacia aquellos con un mayor efecto regresivo o, en el mejor de los casos, de efecto redistributivo nulo. Sin embargo, aunque se debe reconocer que las exenciones al consumo que afectan a los más pobres podrían aliviar en parte el efecto regresivo de dichos impuestos, lo cierto es que también se han mantenido estímulos, ventajas y exoneraciones sobre las personas con mejor estatus socioeconómico y/o las empresas, por lo que no es nada clara la justicia tributaria de dichos sistemas.

Algunos estudios sugieren que el IVA tiene otras connotaciones perjudiciales para los más pobres. El IVA puede ser mucho más susceptible de incentivar la corrupción en los agentes recaudadores, ya que para cumplir con el pago del impuestos es necesario llevar registros comerciales. Esto es más difícil para los más pobres y para las empresas más pequeñas, que a su vez serán más susceptibles de recibir presión por parte de los agentes, al contrario de lo que ocurre con las empresas de mayor tamaño.

Por otra parte, como los bienes agrícolas finales están exentos de IVA para no subir su precio, pero no así los bienes intermedios (como por ejemplo los fertilizantes), el productor puede tener la mala fortuna de tener una mala cosecha y no podrá recuperar los gastos que tuvo previamente (entre éstos el IVA que ha pagado por estos insumos). Esta situación se agrava como una consecuencia de los fallos o falta de los mercados de seguros para las personas más vulnerables en los países más pobres.

Además de la plétora de ventajas fiscales, en estos países las rentas personales no salariales son apenas gravadas y los impuestos sobre la propiedad son mínimamente utilizados o ineficazmente implementados. Conviene señalar que un impuesto sobre la renta personal o sobre la renta de las empresas mal aplicado puede ser tan regresivo como un impuesto sobre el consumo. Un ejemplo interesante es que si una empresa al ser gravada con un impuesto tiene un margen de maniobra alto para trasladar el gasto por impuesto al precio final del producto, el efecto progresivo de la medida puede anularse. Esto puede ocurrir en mercados en régimen de monopolio u oligopolio¹³⁹, que justamente son más comunes en países en desarrollo.

La naturaleza más “libre” del capital frente a otros factores de producción menos móviles como la tierra o el trabajo, permite al dueño del capital eludir de forma más sencilla las obligaciones fiscales. Por otra parte, para el segmento más rico de la sociedad (que usualmente está más conectado políticamente y más articulado que el resto de la sociedad, cosa que ocurre especialmente en sociedades muy desiguales) le será más fácil ejercer presión y bloquear sistemas fiscales más progresivos.¹⁴⁰ Relacionado con esto, un análisis publicado por el mismo FMI en el año 2007 señala que paradójicamente los funcionarios públicos en los países en desarrollo (muchos de ellos con salarios exigüos) son los que menos escapan al pago de impuestos, por razones obvias, ya que forman parte del sistema público.¹⁴¹ En materia de renta personal, la presión fiscal usualmente recae sobre unos pocos, los asalariados, añadiendo menos equidad a los sistemas fiscales de los países en desarrollo.

Desde la perspectiva más dinámica, si el ingreso público se basa en gravar el consumo a través de impuestos como el IVA y no existen los mecanismos de ahorro apropiados, el gasto tendrá un comportamiento pro-cíclico pronunciado: más gasto en momentos de bonanza y menos en momentos de recesión económica cuando justamente se necesitan más medidas de socorro para los más vulnerables. Esto ha sido un procedimiento normal en la mayoría de los países latinoamericanos en el pasado. En cambio, los regímenes del impuesto basados en impuestos directos tienden a comportarse menos de esta forma porque los efectos de la recesión económica son menos inmediatos en la renta agregada.¹⁴² Esto último ocurre entre otros motivos debido a los estabilizadores automáticos como por ejemplo las protecciones por desempleo.

Indagando más allá sobre el potencial aspecto regresivo de los impuestos al consumo, vale la pena reseñar las publicaciones recomendadas por UNIFEM sobre el tema.¹⁴³ Algunas de éstas hacen alusión al hecho de que las diferentes formas de impuestos y la complejidad de los sistemas fiscales en muchos países en desarrollo, puede incluir una dosis importante de sesgo de género en perjuicio de las mujeres. Por ejemplo, los impuestos al consumo pueden tener un sesgo sobre las mujeres pobres mayor que sobre los hombres, dado que éstas utilizan una proporción más grande de sus rentas en consumo de bienes para sus familias.

Cuadro 11: IVA y sesgo de género

Un análisis sobre la incidencia de género del IVA sobre las pequeñas y medianas empresas (PYMES) en Vietnam revela que este impuesto penaliza a las mujeres dueñas de estas empresas. El estudio señala que los bajos ingresos y la baja rentabilidad que presentan las PYMES cuyas propietarias son mujeres en relación a los ingresos y el nivel de rentabilidad de las PYMES cuyos dueños son hombres puede ser atribuida a la diferencia en la estructura de costos y gastos que enfrentan cada grupo de población.

Las mujeres dueñas de PYMES tienen menor acceso al crédito barato ya que dependen más de crédito de fuentes informales, usualmente más caro y por lo tanto se sobreestima el valor añadido sobre el que se gravan los impuestos que terminan pagando¹⁴⁴

Por otra parte, las PYMES de mujeres pueden tener menor probabilidad de ser registradas formalmente y por tanto también de deducir impuestos por los insumos que suelen salirles más caros dadas sus usuales bajas escalas de producción y/o ventas.

Al mismo tiempo, el sector intensivo de las PYMES femeninas es típicamente el comercio, que tiende a ser gravado relativamente más que las empresas de producción, PYMES generalmente masculinas.

Finalmente, mientras que es más probable que las empresarias femeninas satisfagan el criterio para quedar exentas del pago del IVA, es menos probable que terminen beneficiándose de la exención ya que una gran parte de éstas no están registradas formalmente.

El estudio señala que el sesgo negativo del IVA en detrimento de las mujeres empresarias incrementa sus costos y resulta en menos ingresos. Según el informe, claramente, no es que las mujeres trabajen en las actividades en las cuales las ganancias son más bajas: dominan el sector comercial, que tiene en principio expectativas de ganancias altas. Las mujeres trabajan en actividades en que el sesgo de género incrementa sus estructuras de coste. Entonces, “la principal variable explicativa, no es la actividad, sino el género”.

Fuente: Akram-Lodhi y van Staveren (2003)

Un sistema basado en impuestos indirectos además de potencialmente regresivo, crea menos conciencia social y concepción de las atribuciones y deberes como contribuyente en la ciudadanía. Como consecuencia, menor concienciación ciudadana para pedir cuentas sobre el buen uso de sus impuestos, y exigir el buen uso del dinero aportado al bien común (el Estado). Este esfuerzo fiscal de los contribuyentes es mucho más evidente en el pago de impuestos directos, que en el pago de impuestos indirectos, en donde la

parte destinada al Estado se diluye en el precio del producto y no es percibida por el contribuyente de forma tan evidente, excepto en momentos puntuales de subidas de impuestos.

En un país donde la fiscalidad sea justa, la economía sumergida o informal no puede seguir sin representación frente al Estado. La informalidad es una manifestación en gran parte de la falta de confianza en un sistema público y por lo tanto mayor desdén para presionar al sistema para que cumpla con sus funciones. La baja calidad del sistema público es un obstáculo para la reducción de la pobreza y la inequidad.

Finalmente, a la potencial baja capacidad redistributiva vía impuestos se le suele unir la baja capacidad redistributiva vía gastos de los países en desarrollo, al no disponer de demasiados fondos y ser otras las prioridades de gasto.

6. Finanzas públicas sostenibles y sociedades integradas: experiencias y oportunidades

En las secciones anteriores se ha señalado la importancia que tiene un buen sistema fiscal en la consecución de los objetivos de reducción de la pobreza y lucha contra la desigualdad, así como en la necesidad de favorecer procesos de inclusión social para hacer sociedades más integradas. En concreto, **una buena combinación de fuentes de ingresos y adecuadas políticas redistributivas vía impuestos y gastos es muy necesaria para el desarrollo con inclusión de los países en condición de pobreza.**

De la misma forma, la fiscalidad tiene una correlación con los procesos de fortalecimiento de las reglas, bases y capacidades de un gobierno, es decir, la forma en la que se persiguen los ingresos de un Estado está estrechamente vinculada a las nociones de “gobernanza” (reglas de juego) y “governabilidad” (capacidad para hacer política pública); que de lo más abstracto de estas definiciones a lo más concreto significa en definitiva la capacidad de un gobierno para ejecutar las políticas públicas. No es lo mismo que la fuente de ingresos de un país provenga de la ayuda al desarrollo o de la renta de las exportaciones. Esto más tarde o más temprano condiciona las capacidades institucionales y de gestión de los recursos no solo materiales sino también humanos de un país.

Vale la pena aclarar un poco más la idea de la potencialidad de los sistemas fiscales en el desarrollo y analizar tanto desde una perspectiva teórica como con casos prácticos la posibilidad de concretarla a favor de la reducción de la pobreza y la desigualdad. Algunas experiencias en Malasia (cuadro 12), Ghana (cuadro 13) o Sudáfrica (cuadro 14) son intentos por implementar sistemas fiscales más justos bien sea a través de políticas redistributivas o de discriminación positiva, políticas más ajustadas a la realidad concreta que viven ciertos grupos de población para promover la formalización o haciendo reformas muy pertinentes en materia de gestión de las finanzas públicas.

Sistemas fiscales, pobreza y desigualdad

La **política fiscal integral** es quizás la herramienta más natural que tienen los gobiernos para luchar contra la pobreza y la desigualdad. La desigualdad vertical se produce entre individuos u hogares y se mide en términos de ingresos, activos o riqueza. La desigualdad horizontal se define en relación a grupos de población, y es atribuida a la pertenencia a determinados grupos étnicos, religiosos o por asuntos relacionados con la raza.

La naturaleza y el grado de desigualdad vertical son importantes por un número de razones:

- por la posibilidad de crear sociedades justas;
- porque el grado de desigualdad para cualquier nivel de renta per cápita determina el nivel de pobreza;
- porque existe evidencia que sociedades más igualitarias crecen más rápido,¹⁴⁵ y
- porque mayor desigualdad está asociada con altas tasas de criminalidad.¹⁴⁶

La forma en la que se mide la desigualdad horizontal abarca una amplia gama de variables políticas, económicas y sociales¹⁴⁷. Es particularmente importante identificarla en sociedades propensas a los conflictos, ya que existe evidencia de que la naturaleza y nivel de esta desigualdad es un determinante del riesgo de violencia. Los conflictos violentos minan el desarrollo e incrementan los niveles de pobreza.¹⁴⁸ La violencia está asociada a los Estados frágiles, incapaces de gestionar sus procesos de desarrollo.

La magnitud del desafío que afrontan los países en desarrollo en la búsqueda de sociedades más integradas y cohesionadas sobre la base de una mejor distribución horizontal y vertical de los ingresos, la riqueza y las oportunidades económicas es aún considerable.¹⁴⁹

En el anexo 2 se puede observar como en países como Namibia o Bolivia, la renta del 10% de la población más rica es en torno a 100 veces la renta del 10% de la población más pobre, o que en países como Guatemala únicamente el 9% del primer quintil (20%) de población con menores recursos es atendida en el parto por médicos especialistas, frente al 92% en el caso del último quintil de población con mayores ingresos. En los países desarrollados este tipo de asistencia es prácticamente universal en todos los segmentos de población.

El crecimiento de la economía de un país no necesariamente conduce a una reducción de la desigualdad. De hecho, la evidencia empírica y diversas teorías económicas afirman que un fuerte crecimiento inicial puede provocar un aumento de las desigualdades.¹⁵⁰

Según Kuznet, esta tendencia se revierte de forma automática en el medio plazo, debido a la acción redistributiva del gobierno y a que las economías dinámicas crean una atmósfera de libertad relativa que favorece las libertades individuales, ofreciendo a las nuevas industrias un crecimiento más rápido que expande la clase media. En estas economías además, según el autor, existe una tendencia creciente de desplazamiento de trabajadores de las industrias de menores ingresos a las de mayores ingresos.¹⁵¹

Sin embargo, esta teoría de presuponer a medio plazo una disminución de las desigualdades de forma automática no tiene demasiado apoyo empírico¹⁵², entre otras cosas, porque da por supuesto que se va a producir la acción redistributiva por parte del gobierno y que ésta, va a ser suficiente para revertir la tendencia de crecimiento de las desigualdades. La desigualdad inicial se puede revertir siempre y cuando se desarrollen políticas redistributivas adecuadas en las etapas de crecimiento económico y por tanto esta reversibilidad del proceso no es automática sino que se producirá, o no, en función del tipo de políticas que se apliquen.¹⁵³

Si el foco de las políticas no se altera a favor de las personas más desprotegidas, existe el riesgo de seguir orientando más recursos públicos a los grupos de población que menos necesitan el apoyo del Estado y de seguir reforzando estructuras que mantienen las desigualdades internas y por lo tanto a las personas pobres siendo pobres. Las oportunidades económicas están intrínsecamente asociadas a las capacidades de los individuos para poder aprovecharlas. Una mayor inversión en servicios sociales básicos para la población sistemáticamente discriminada y las correctas políticas de generación de empleo para estos individuos es clave en la reducción de la pobreza.

La política fiscal puede promover cambios para reducir dichas desigualdades de una forma eficaz. Al respecto de la desigualdades horizontales, algunas investigaciones señalan que se puede avanzar sobre ésta implementando acciones que garanticen una progresividad efectiva del sistema impositivo, adaptando los impuestos al comportamiento de los grupos de población sobre los que se quiere incidir positivamente, alterando el balance regional de impuestos e ingresos e incrementando la cantidad de impuestos recaudados orientados hacia gasto que potencialmente reduce dichas desigualdades, es decir gasto dirigido a servicios sociales básicos.¹⁵⁴

A pesar de sus resultados mixtos y controvertidos, el caso de Malasia (ver cuadro 12) es realmente interesante y puede ser demostrativo de este potencial. Como notas negativas del caso destacan los problemas de implementación de muchas de las políticas malayas (clientelismo y corrupción), algunas críticas sobre posible discriminación en contra de la población china e india, la dificultad de analizar la eficacia de las políticas de reducción de la pobreza implementadas por el gobierno malayo en un entorno de crecimiento económico y con poca precisión de los datos aportados. La experiencia sin embargo,

indica claramente el potencial que las políticas fiscales pueden tener en la corrección de las desigualdades horizontales al interior de los países.

Cuadro 12: Política fiscal integral de Malasia

Malasia ejecutó medidas integrales, fiscales y no fiscales, para corregir desigualdades horizontales que afectaban negativamente a los grupos étnicos del país, particularmente entre los “bumiputeras” (un término que engloba a los malayos y otros grupos indígenas) y los chinos.¹⁵⁵

Entre 1970 y 1990, la política fiscal de Malasia se estableció en el marco de la Nueva Política Económica (NPE), ideada como consecuencia de los motines provocados por las elecciones generales de 1969. La NEP tenía dos objetivos principales: “la erradicación de la pobreza con independencia de la raza” y la “re-estructuración de la sociedad para eliminar la identificación de la raza con la función económica”.

La NEP se ha asociado con el primer Plan General de Perspectivas (*Outline Perspective Plan—OPP*) para 1971–1990. El OPP pretendía reducir la pobreza en Malasia Peninsular de 49% en 1970 al 16% en 1990.¹⁵⁶ A pesar de no pocos cuestionamientos sobre la precisión de los datos aportados por el gobierno malayo, se podría afirmar que la pobreza cayó de forma importante en el periodo de alcance de la NEP. En 1990, la tasa real de pobreza en la península se estimó en 17%, mientras que la tasa nacional fue ligeramente superior.¹⁵⁷ En 1970, el 65% de los bumiputeras eran pobres, el 26% y 39% de las personas pobres eran chinos o indios respectivamente. En 1990 estas cifras eran 20,8%; 5,7%; y 8% respectivamente.¹⁵⁸

El principal objetivo de reestructuración de la NEP era aumentar el porcentaje de los accionistas bumiputera en las empresas (pasar del 1,5% en 1969 al 30% en 1990). Según los datos del gobierno, éste ascendió al 18% en 1990 y a algo más del 20% en 2000.¹⁵⁹

Durante el período de la NPE, Malasia disfrutó de tasas de crecimiento económicas medias muy altas y de una marcada reducción de la desigualdad horizontal. En 1970, en Malasia Peninsular, los ingresos mensuales de un hogar chino eran 2,29 veces los de un hogar bumiputera. En 1990 este ratio cayó a 1,74 veces.¹⁶⁰

Después de la NPE, la Política de Desarrollo Nacional (NDP, 1991-2000) y la Política de Visión Nacional (PVN, 2001-2010) mantuvieron de fondo los mismos objetivos redistributivos, aunque con menos intensidad.¹⁶¹ A continuación se detallan algunas estrategias relevantes en el marco de la NEP:

Estrategia I: Refuerzo del sistema fiscal progresivo

Los ingresos fiscales del país como proporción del PIB crecieron durante el período de la NEP: de un poco más de 15% a cerca de 20%. El sistema tributario malayo ya era progresivo cuando se inició la NEP (los chinos contribuían más que proporcionalmente en la recaudación total).

Los bumiputeras -dada una mejoría de su condición económica- vieron incrementada la presión fiscal que recaía sobre estos.¹⁶² Sin embargo, en el marco de la NPE se realizaron algunas reformas tributarias favorables a este grupo. Se redujeron los impuestos sobre exportaciones; es probable que esto haya reducido la carga sobre los “bumiputeras” dada la representación significativa de los malayos en actividades comerciales con fines de exportación. Se incrementaron las tasas de impuestos para el consumo de alcohol; que es muy probable que hayan sido soportadas por los “no-bumiputeras” dada la prescripción musulmana en contra del consumo de alcohol. Por otra parte, un impuesto específico al comercio con China fue implementado, medida que es posible que haya afectado probablemente a negocios chinos locales más que a los “bumiputeras”, por razones obvias.¹⁶³

Estrategia II: Políticas de empleo y educación

La estrategia de la NEP de reestructuración se centró principalmente en la redistribución de la propiedad/capital de empresas, el empleo y la educación,

Con la NPE, contratos gubernamentales y licencias fueron concedidos tanto a individuos como a compañías de “bumiputeras”.¹⁶⁴ Casi todos los contratos pequeños fueron reservados para este grupo. La política del gobierno en el marco de la NPE favoreció

especialmente el reclutamiento de malayos como funcionarios públicos. En 1970, los malayos constituían apenas el 40% de la División I (la más importante) de los funcionarios públicos. En 1987, esta cifra era de 65%. En 1999, los bumiputeras constituían el 76,9% del personal del servicio público, y el 9% de los directivos.¹⁶⁵

Las políticas públicas también afectaron al empleo del sector privado con la restricción de contratación pública a las compañías que no apoyasen la política de empleo del gobierno a favor de los bumiputeras.

Un área donde la política redistributiva fue especialmente marcada fue en el del sector de la educación. En la esfera de la educación, un sistema de cuotas para los estudiantes que iniciaban la universidad dio lugar a un incremento significativo de la participación del bumiputera en la educación terciaria tanto en instituciones locales como extranjeras. La proporción de estudiantes bumiputeras en instituciones locales de educación terciaria aumentó de 40% en el 1970 a 63% en 1985. Entre 1980 y 1984, más del 95% de los solicitantes seleccionados para becas de estudio en el extranjero eran bumiputeras.¹⁶⁶ En 1995, los estudiantes bumiputeras eran el 73% de la matrícula en instituciones públicas de educación terciaria.¹⁶⁷

Aun cuando se considere una estrategia interesante, también cabe señalar que la corrupción y el clientelismo empañaron algunas de las cuestiones potencialmente más positivas de esta estrategia. El impacto de la asignación de contratos gubernamentales pudo haberse visto diluido por la aparición de los arreglos de "Ali-Baba" en el que un "Ali" bien relacionado a nivel político (un nombre común en malayo) proveería la cara "bumiputera" a un hombre de negocios "Baba" (un término coloquial para el chino) para acceder a un contrato gubernamental. Sin embargo, el socio "bumiputera" seguía siendo generalmente un socio silencioso.

Por otra parte, la naturaleza discrecional de muchos de los programas redistributivos seguidos por el gobierno malayo desencadenó abuso, clientelismo, desperdicio de recursos y dudas sobre la pureza de la orientación pro-pobre de muchas políticas. Otro ámbito donde hay claras críticas es la percepción de que esta estrategia profundizó la intolerancia étnica del país: "...La mayoría de los malayos mayores parecen pensar que las relaciones étnicas se deterioraron entre los años 1970-1980, y muchos se inclinan a atribuir esto al menos en parte, a la aplicación de la NEP..."¹⁶⁸

Fuentes: Elaboración propia utilizando varias fuentes: Bahrawi (2009), Stewart, Brown y Cobham (2008), Pérez y Sierra (2004), Jomo (2004), Rasiah y Shari (2001)

El caso de Ghana se presenta como una vía no ortodoxa para avanzar en formas más adecuadas de formalización de la economía informal (ver cuadro 13), otra dimensión crucial para el progreso hacia sistemas fiscales justos.

"...No hay cifras disponibles, pero hay evidencia de un creciente número de sindicatos organizando a los trabajadores en el empleo informal (...) En África, la Unión de Transportistas Privados de Pasajeros (*The Ghanaian Private Road Transport Union-GPRTU*, por sus siglas en inglés) fue una de las primeras federaciones sindicales formales en reconocer la necesidad y la responsabilidad de organizar a los trabajadores informales y en comenzar a implementar con éxito este objetivo. En 1995, el Congreso de Sindicatos de Zambia (*Zambia Congress of Trade Unions-ZCTU*, por sus siglas en inglés), modificó su constitución para permitir la afiliación de asociaciones de la economía informal (...) La Alianza de Asociaciones de la Economía Informal de Zambia (*Zambia Informal Economy Associations -AZIEA*, por su siglas en inglés) fue lanzada en 2002 y es miembro asociado de ZCTU..."¹⁶⁹

El PRASEI (un proyecto de las centrales sindicales, la OIT y la Agencia Danesa de Desarrollo Internacional (DANIDA) creó una mutual de previsión social (MUPRESSI) a la que tienen acceso los trabajadores y trabajadoras del sector informal. Este proyecto además, ha creado condiciones para mejorar la representación frente al Estado de trabajadores informales.¹⁷⁰

Cuadro 13: ¿Oportunidades para una relación win – win en el sector informal? Caso de Ghana

A pesar de una larga historia de activismo del sector de transporte y de los comerciantes (*market traders*), es durante 1981 y 1985 en el periodo de la “Rawling Revolution”, cuando el sector informal se organiza mucho más en Ghana. Particularmente fuerte en su influencia política fue la Unión de Transportistas Privados de Pasajeros (*The Ghanaian Private Road Transport Union-GPRTU*, por sus siglas en inglés), representando a dueños de vehículos y operadores.¹⁷¹

En 1983, la crisis fiscal fue el incentivo para implementar un conjunto de reformas. Se crearon dos instancias de recolección de impuestos: el Servicio Interno de Ingresos (Internal Revenue Service, IRS,) y el Servicio Preventivo de Aduana y Artículos de Comercio Interno (Custom and Excise and Preventive Service, CEPS). Los principales objetivos de la reformas fueron:

- .- facilitar la recaudación;
- .- descentralizar las operaciones y mejorar la identificación del contribuyente y
- desarrollar nuevas políticas para avanzar en materia de recaudación del sector informal.¹⁷²

En 1986 el gobierno a través del IRS realizó un proceso de consulta al GPRTU para mejorar el sistema de recaudación de impuestos al sector informal de transportistas. El GPRTU fue clave en la mejora del sistema haciendo notar los problemas específicos y las debilidades que caracterizaban a los sistemas anteriores.

El método más común para gravar al sector informal es a través de la imposición presunta (*presumptive taxation*): impuestos estimados basados en ciertas características del sector, tamaño, realidad, etc.¹⁷³ Una de las primeras cuestiones que el GPRTU hizo notar fue lo inapropiado del pago de impuestos en una base anual o trimestral dado que los transportistas generaban ingresos diarios. Estos sistemas además, no tomaban en cuenta los días laborales perdidos por desperfectos en los vehículos o bajas por enfermedad de los conductores. También se puso de manifiesto problemas específicos en relación con la corrupción en la Oficina de Licencias para Vehículos que emitía un certificado que era necesario para el pago de impuestos. El proceso de pago dichos impuestos requería todo un día en la oficina correspondiente. Por estas razones, la administración, recaudación y aplicación de impuestos bajo los viejos sistemas habían sido muy problemáticas.¹⁷⁴

En 1987 el gobierno introdujo un sistema de identificación ocupacional de grupos para fines impositivos, empezando con el sector transporte y extendiéndose a más de 30 sectores. Este método operó bajo la misma lógica de la imposición presunta pero con una recaudación descentralizada a través de las asociaciones industriales y permitiendo pagos diarios o semanales.¹⁷⁵

Desde el año 2000, alegaciones sobre posible ineficiencia en la llegada de los recursos públicos canalizados por GPRTU y posible oportunismo de algunas grandes empresas para evadir impuestos, justificaron algunos ajustes al sistema. También se ha criticado a la GPRTU por servir más a los intereses de los dueños de vehículos que a los operadores.¹⁷⁶ Sin embargo, esta experiencia ha sido base fundamental de los intentos que sigue haciendo Ghana para gravar al sector informal. A pesar de que en la actualidad la recolección de ingresos fiscales al sector informal aun significa muy pocos ingresos para el gobierno, ésta ha crecido en más de cinco veces entre 2005 y 2008.¹⁷⁷

Fuentes: Elaboración propia utilizando varias fuentes: Prichard (2009), Joshi and Ayee (2008)

Sistemas fiscales y buen gobierno

Como ya se ha señalado, la naturaleza de los ingresos de los que depende un país, puede condicionar las instituciones y la forma en que el sector público se relaciona en general con los agentes de desarrollo. Ingresos repentinos y variables procedentes de las ventas del petróleo y los minerales en los mercados internacionales son en general difíciles de asimilar y administrar correctamente para países dependientes económicamente de

industrias extractivas.¹⁷⁸ Si la fuente de ingresos principales es la ayuda, fragmentada en proyectos aislados, no conectados con un plan coherente de desarrollo nacional, no solo se pierde eficiencia debido a la fragmentación de recursos sino que también se generan incentivos perversos que debilitan las instituciones nacionales.

En ambas situaciones, el gobierno no necesita crear relaciones productivas con la mayoría de los ciudadanos, ya que no es de éstos de donde obtiene la mayor proporción de los ingresos públicos. En el caso de las industrias extractivas, la rendición de cuentas es casi siempre de cara a las corporaciones internacionales y en el caso de la ayuda es básicamente de cara a los donantes.

En contraste, los impuestos pueden significar a su vez la posibilidad de incrementar la probabilidad de una mayor participación pública en los procesos de decisión sobre la asignación y uso de los recursos públicos y pueden a su vez crear mayor demanda por una rendición de cuentas más eficaz. Como demuestran las investigaciones de Oxfam en Azerbaiyán¹⁷⁹, si los ciudadanos ven que su dinero va a parar a un sistema en el que confían y que se traduce en servicios que necesitan, la demanda pública de rendición de cuentas crece y es mucho más probable que se respeten las obligaciones fiscales. Un mayor esfuerzo fiscal debe llevar aparejado un mayor gasto social para que la población pueda apreciar los avances.

La eficiencia del gasto social está claramente relacionada con la calidad de las instituciones fiscales. Si el mix de impuestos puede incrementar la predictibilidad de los flujos de recursos domésticos, se fortalecen las bases para posibilitar políticas públicas de mayor alcance y de largo plazo.

Cuadro 14: Fiscalidad y buen gobierno, caso de Sudáfrica

Especialmente relevante es este caso por el hecho de que el país ha dependido históricamente de la industria extractiva, especialmente la minería. Los países dependientes de industrias extractivas afrontan retos de toda índole para gestionar de forma consistente con un desarrollo sostenible e inclusivo, un sector económico potencialmente relevante desde el punto de vista de la generación de ingresos pero con implicaciones sociales, económicas, ambientales y políticas complejas, que dificultan y obstaculizan procesos de desarrollo adecuados.¹⁸⁰

La evolución de la presión fiscal de Sudáfrica desde el año 2000 es positiva (del 23,2% al 27,8%). A diferencia de la mayoría de países africanos este aumento está fundamentado en la evolución de la recaudación por IVA (+1,6%) pero también por el incremento de la recaudación de impuestos sobre las empresas (+3,7%).

Al mismo tiempo, este incremento de recaudación de impuestos parece ser parte de estrategias más amplias, entre las que vale mencionar, la de una reorientación del modelo de desarrollo del país para reducir la dependencia de las industrias extractivas¹⁸¹ e importantes procesos de mejora de la gestión y transparencia de las finanzas públicas.

La renta de la actividad minera se grava según las disposiciones de la *Income Tax Act* (1997)¹⁸². En esta ley el régimen impositivo minero no se fija individualmente por mina, lo que reduce la probabilidad de opacos procesos de negociación y se minimiza el margen de discrecionalidad ministerial para acordar deducciones, exenciones o reducciones de tipos impositivos. Todas las decisiones provienen del Ministerio de Finanzas y son aprobadas en el parlamento;¹⁸³ hecho que contrasta con la opacidad generalizada de los procesos de negociación comercial entre los gobiernos de los países en desarrollo dependientes de industrias extractivas y las empresas privadas internacionales.¹⁸⁴

En especial, un tema clave para la buena gobernabilidad de países dependientes de la actividad petrolera o minera, pasa por el nivel de transparencia de las transferencias de recursos económicos entre el gobierno nacional y el subnacional.

En este respecto, Sudáfrica ha abordado esta cuestión con interesantes acciones. Por ejemplo, en la sección 77 de la Constitución (coherente con el artículo 5 de la Ley de Gestión de las Finanzas Públicas, N° 1 de 1999) se establece que el Tesoro Nacional dirigido por el Ministerio de Finanzas, única autoridad ejecutiva asignada por mandato,

puede autorizar *money-bills*. Una *money-bill*, en términos de la Constitución, permite la apropiación de dinero, la fijación de impuestos, tasas o sobrecargas, la posibilidad de suprimir, reducir o conceder exenciones de cualesquier impuesto o de autorizar cargas directas contra un Fondo de Ingresos Nacionales. Esto se debe aprobar siguiendo estrictos procedimientos parlamentarios.

Según la Constitución sudafricana (sección 214) un Decreto del Parlamento (por ejemplo, el presupuesto anual) debe prever la división equitativa de todo los ingresos entre el nivel de gobierno nacional, provincial y local. La división equitativa de ingresos a través de todos los niveles de gobierno puede decretarse solamente después de que los gobiernos provinciales, gobierno local organizado y la Comisión Fiscal han sido consultados y cuando cualquier recomendación de la Comisión ya ha sido considerada.

Fuentes: Elaboración propia utilizando varias fuentes. Grote (2008), SAW, TWN Africa, Tax Justice Network Africa, Ayuda en Acción y Christian Aid (2009), Oxfam (2009)

Oportunidades: rol de la cooperación internacional

A largo plazo, la recaudación de impuestos es la mejor opción para garantizar una fuente sostenible de recursos. Como se mencionó anteriormente, también puede reforzar el contrato entre los ciudadanos y el Estado. Por estas razones, la ayuda puede promover la construcción y el buen desempeño de los sistemas tributarios justos.

En concreto, la ayuda podría:

- complementar y no sustituir los recursos domésticos para apoyar políticas contracíclicas de gasto público;¹⁸⁵
- la ayuda canalizada vía presupuestaria tiene claras externalidades positivas para el sistema de gestión de las finanzas públicas¹⁸⁶ y puede ampliar la base impositiva (por ejemplo, al permitir que se paguen sueldos y salarios a más profesionales del sector de la salud y la educación);
- generar un efecto multiplicador sobre la productividad y el crecimiento; aumentando así la base tributaria y mejorando las condiciones para la inversión.¹⁸⁷

En general, los donantes podrían:

- apoyar a los gobiernos en el proceso de construcción de sistemas de recaudación de impuestos más eficientes y eficaces y en el diseño de nuevos sistemas de incentivos para apoyar la formalización gradual de la población que vive en la economía informal;
- respaldar reformas en materia de transparencia en la gestión de las finanzas públicas en todos los niveles de gobierno y promover que los sistemas ofrezcan la mayor cantidad de información posible sobre la gestión financiera y el uso de dinero público;
- apoyar el trabajo de organizaciones locales en el monitoreo del gasto público. Más impuestos sin todas las garantías posibles para una buena focalización del gasto público hacia las necesidades de la población más vulnerable y para garantizar una disciplina fiscal que no comprometa las inversiones sociales necesarias en el futuro pueden poner en jaque el esfuerzo de las reformas fiscales implementadas;
- alentar el cumplimiento de niveles adecuados de gasto público (por ejemplo, en salud y educación) y apoyar inversiones con objetivos de desarrollo a largo plazo tales como mayor protección social para los pequeños agricultores, promoción y desarrollo de la industria nacional y/o del empleo, entre otras cuestiones.

Cuadro 15: Ayuda de largo plazo en Mali

En Mali, la Agencia Canadiense de Desarrollo Internacional (CIDA) trabaja con las autoridades fiscales para mejorar el funcionamiento del sistema fiscal del país. Entre 1997 y 2005, los trabajos financiados por la ayuda canadiense incluyeron la formación y capacitación de empleados. Gracias en parte a este programa financiado por la ayuda, la cantidad recaudada en impuestos ascendió de 368,15 millones de dólares a 851,04 millones de dólares, multiplicando así en más del doble los impuestos recaudados en este periodo de ocho años.

Fuentes: Oxfam (2010)

7. Recursos domésticos: ¿Dónde estamos y hasta dónde podríamos llegar?

Potencial recaudatorio

Para fines ilustrativos, en esta sección se hace una valoración aproximada del incremento de ingresos que podrían obtener algunos países en vías de desarrollo, si se aumentara la presión fiscal que actualmente registran.

Esto podría lograrse:

- **formalizando una porción de la economía informal;**
- **reduciendo la evasión fiscal provocada por la salida de capitales que huyen ilegalmente hacia los paraísos fiscales;**
- **reduciendo el gasto tributario por la plétora de exenciones que no responden a objetivos sociales o**
- **incrementando los impuestos directos de estos países, sobre todo, la contribución de las rentas no salariales en el total de los ingresos fiscales.**

Se plantean algunos escenarios relacionados con las posibilidades de mejora antes señaladas; cada uno de los cuales se definen a su vez en dos versiones, una más ambiciosa y otra más moderada. El análisis se realiza para un grupo de países de los que se obtuvieron datos. Se ha considerado también el efecto en las estimaciones de la posible no inclusión de algunos de los Estados frágiles. Por lo tanto, a la estimación total del incremento en la recaudación de los países analizados, se le ha restado lo correspondiente a Estados frágiles, dado que son entornos complejos para abordar reformas fiscales.

El análisis es estático, y por tanto no tiene en cuenta las implicaciones que las medidas propuestas tendrían en la economía en el corto y medio plazo. No se analizan efectos negativos, como un posible retraimiento de la inversión, el consumo y/o el ahorro como consecuencia de posibles subidas de impuestos, ni positivos; debidos al incremento del gasto e inversión pública como consecuencia de los mayores ingresos.

Formalizar parte de la Economía

El primer escenario (Formalización, tabla 4) **evalúa el nivel de incremento en la recaudación que se obtendría al actuar sobre la economía informal y sumergida, incorporando parte de ésta a la economía formal.** Es evidente que esta no es una tarea sencilla, sin embargo se debe tener en cuenta que tal y como se ha señalado en este informe, la economía informal en los países en desarrollo surge en gran medida por las barreras de entrada al sector formal (costes de transacción elevados, fallos de los mercados de crédito, entre otros) así como por mercados laborales disfuncionales para los más pobres y desfavorecidos; lo que incluye prácticas laborales empresariales irresponsables.

En este escenario, se ha analizado el potencial de reducción de la economía informal o sumergida de cada país analizado, para luego ubicar a cada uno de ellos, en uno de los tres grupos siguientes:

- Grupo I: países con alto potencial
- Grupo II: países con potencial medio

- Grupo III: países sin apenas potencial

El criterio fundamental para incluir a un país en un grupo u otro ha sido el porcentaje inicial de economía sumergida respecto del PIB (a mayor porcentaje un mayor potencial de recaudación fiscal por esta vía). También se ha considerado como dato relevante el porcentaje de empleo informal respecto al empleo total no agrícola. Es muy posible que esta sea la parte de economía informal o sumergida con más capacidad de reducción mediante políticas de inclusión social.

De esta forma se pretende, simplemente para fines orientativos, estimar una posible fuente de ingresos en una opción ambiciosa (opción A) y otra más moderada (opción B).

En la opción A se conseguiría disminuir la economía informal o sumergida como porcentaje del PIB:

- en un 15% en el grupo I
- en un 8% en el grupo II y
- en un 2% en el grupo III.

En la opción B se conseguiría disminuir la economía informal o sumergida como porcentaje del PIB:

- en un 7,5% en el grupo I
- en un 4% en el grupo II y
- en un 1% en el grupo III.

Tabla 4. Potencial recaudatorio vía formalización (varios países)

País/Región	Economía informal o sumergida % del PIB (1)	Tamaño de empleo informal sobre % empleo total no agrícola (2)	Recaudación % PIB (3)	Potencial recaudatorio A en millones de dólares (4)	Potencial recaudatorio B en millones de dólares (4)
Latinoamérica					
grupo I (alto potencial)					
Bolivia	67,3	63,5	19	475,2	237,6
El Salvador	46,4	56,6	13	431,2	215,6
Guatemala	51,5	56,1	11,3	660,7	330,4
Honduras	49,5	58,2	14,7	294,2	147,1
Nicaragua	45,3	N.A.	17,6	174	87
Panamá	64,3	49,4	10,8	374	187
Perú**	60,1	67,9	15,6	3.021,1	1.510,5
grupo II (potencial medio)					
Argentina**	25,5	53,3	13,7	3.599,9	1.800,0
Brasil**	39,8	51,1	26,7	33.645,2	16.822,6
Colombia	39,4	38,4	13,5	2.632,6	1.316,3
Costa Rica	26,2	44,3	15,3	363,1	181,5
Ecuador**	34,2	74,9	12,5	546,8	273,4
México	30,4	50,1	9,01	7.843,2	3.921,6
Paraguay**	27,8	65,5	12,4	158,5	79,2

República Dominicana	32,2	47,6	14,9	542,8	271,4
Uruguay	35,2	N.A.	17,1	440,3	220,2
Venezuela, RB**	30,8	49,4	13,5	3.392,8	1696,4
grupo III (sin apenas potencial)					
Chile**	19,9	35,8	19,5	660,9	330,4
Media ponderada con el PIB	36,0		18	58.596,1	29.298,1
África					
grupo I (alto potencial)					
Benin	48,3	92,9	17,2	172,4	86,2
Congo, Rep.*	48,3	59,6	5,3	85,2	42,6
Nigeria**	76,0	N.A.	5,9	1.833,0	916,5
Tanzania	58,5	N.A.	14,8	454,9	227,4
grupo II (potencial medio)					
Argelia**	34,6	41,3	8,4	1.119,2	559,6
Botswana**	33,4	N.A.	30,2	324,1	162,0
Burkina Faso	41,1	77	12,1	76,9	38,5
Burundi	25,7	N.A.	18	16,7	8,4
Camerún**	32,8	N.A.	18,5	346,3	173,1
Chad*	31,0	95,2	5,7	38,3	19,2
Egipto**	35,0	45,9	15,4	1.999,3	999,7
Ghana**	42,1	N.A.	20,6	274,4	137,2
Guinea*	40,9	86,7	14,7	44,7	22,3
Kenia**	34,2	71,6	20,9	507,5	253,8
Madagascar	39,9	N.A.	12,9	97,7	48,8
Mali**	23,0	81,8	15	104,9	52,4
Mauritania**	36,5	80	13,4	30,6	15,3
Mauricio	25,8	N.A.	19	141,7	70,8
Marruecos	36,6	67,1	26,9	1.912,8	956,4
Mozambique**	38,9	73,5	14,2	111,8	55,9
Namibia**	32,0	N.A.	24,8	175,3	87,7
Níger*	42,3	62,9	11,4	48,8	24,4
Senegal	33,0	76	18,3	194,3	97,2
Sudáfrica	28,5	50,6	25,7	5.683,7	2.841,9
Túnez	38,7	35	22,4	722,3	361,2
grupo III (sin apenas potencial)					
Zambia**	14,7	58,3	17,5	50,1	25,0
Media ponderada con el PIB	33,0		19	16.567,0	8.283,5
Asia					
grupo I (alto potencial)					

Tailandia	71,0	51,5	16,5	6.742,6	3.371,3
grupo II (potencial medio)					
Bangladesh	35,3	N.A.	8,8	560,1	280,0
India	23,7	83,4	12,9	11.962,6	5.981,3
Malasia	30,9	N.A.	17,58	3.119,0	1.559,5
Filipinas	43,9	72	14,1	1.882,7	941,4
Sri Lanka	44,6	N.A.	14,2	460,8	230,4
grupo III (sin apenas potencial)					
Indonesia	19,1	77,9	11	1.123,6	561,8
Vietnam	15,7	N.A.	13,8	250,2	125,1
Media ponderada con el PIB	25,0		13	26.101,7	13.050,8
		Total		101.264,8	50.632,4
		*Estados frágiles		217,1	108,5
		Sin Estados frágiles		101.047,8	50.523,8

Fuentes: Elaboración propia utilizando varias fuentes: Charmes (2000), Schneider (2000), Schneider y Buehn (2009), Schneider y Enste (2000), Banco Mundial, CEPAL, African Economic Outlook con datos de la OCDE (2010)¹⁸⁸ (último acceso diciembre 2010)

(1) Indica el porcentaje estimado de economía sumergida respecto del PIB según Schneider y Buehn (2009)¹⁸⁹

(2) Indica el porcentaje de empleo no declarado sobre el total, la estimación proviene de la OCDE.

(3) Datos sobre recaudación como porcentaje del PIB: Países africanos: African Economic Outlook con datos de la OCDE, Países americanos: CEPAL y Países asiáticos: Banco Mundial.

(4) Incremento potencial del PIB (economía informal que se convertiría en formal) multiplicado por la carga tributaria o recaudación como porcentaje del PIB (tercera columna de la tabla).

(5) ** Países con potencial exportador (industrias extractivas o sector agropecuario)

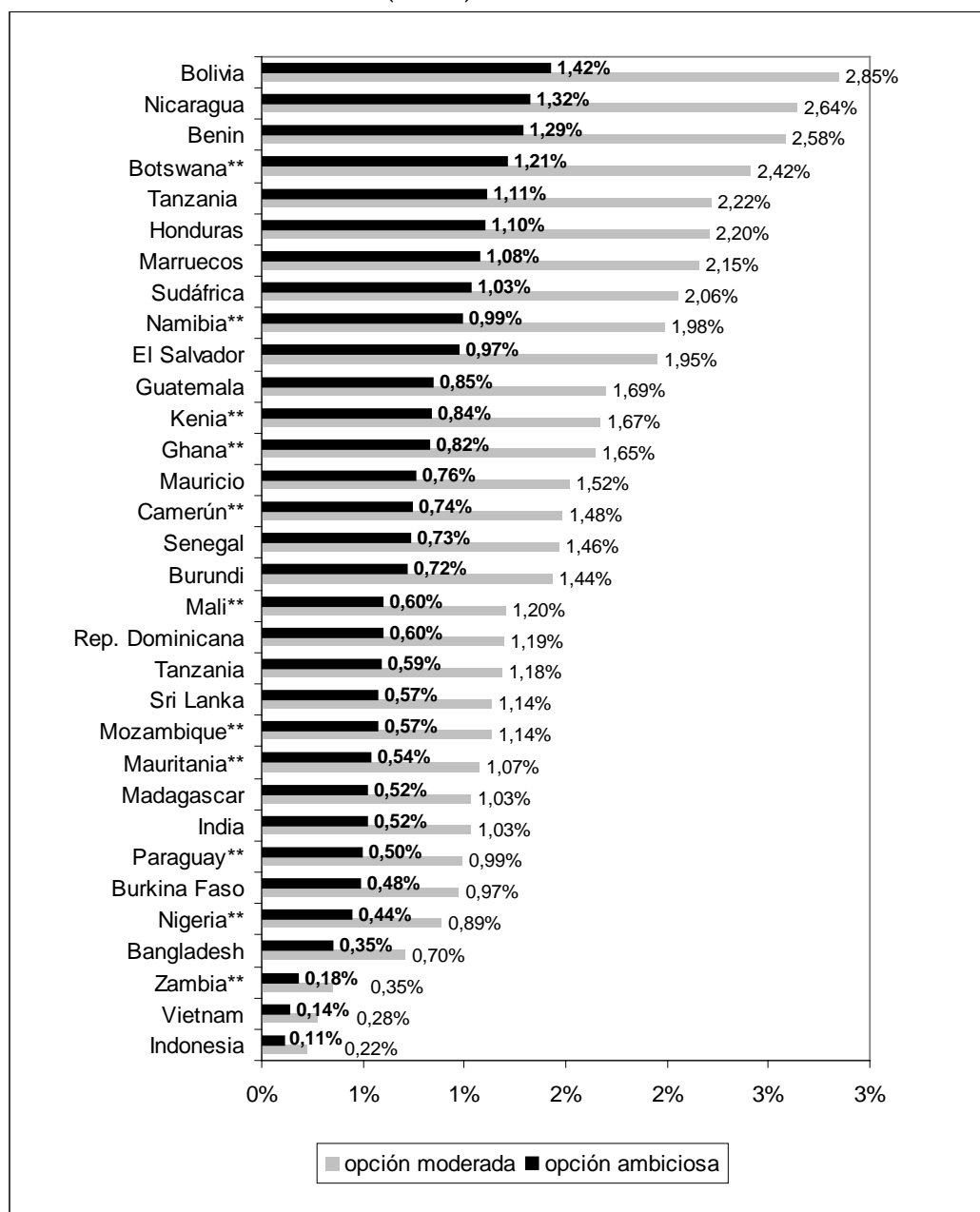
De acuerdo a los cálculos realizados en la tabla 4, se podrían generar unos ingresos adicionales, de más de **101.000 millones de dólares anuales con la propuesta A (la mitad en la propuesta B)** sólo con intervenir en el grupo de países analizados (ver anexo 3 para mayor detalle sobre la metodología utilizada).

Tal y como se puede apreciar en la tabla 4, el porcentaje de economía informal con respecto del PIB de cada uno de estos países es muy elevado: más del 45 % en los países del grupo I y entre 23 y 45% grupo II. La media de la economía informal en los países de la OCDE está en torno al 15% del PIB¹⁹⁰, siendo además la carga tributaria de estos países superior¹⁹¹ y el porcentaje de empleo informal respecto al empleo total no agrícola sensiblemente inferior¹⁹². Agotar los esfuerzos por abordar esta problemática es una tarea pendiente y necesaria. Sin embargo, es precio reiterar, tal y como se ha señalado a lo largo del informe, que es vital garantizar que la formalización mejore la condición de vida de las personas que se encuentran situación de pobreza y vulnerabilidad.

Adicionalmente, es útil aclarar que el escenario también contempla que la formalización, que producirá un incremento del PIB y unos ingresos adicionales -vía impuestos- de los nuevos contribuyentes incorporados a la economía formal, no provocará una disminución de la presión fiscal general (el porcentaje del PIB que supone la recaudación pública). Para conseguirlo, se deberá aumentar la carga o presión fiscal de los otros sectores de la población, ya que los nuevos contribuyentes, en su gran mayoría con menores niveles socioeconómicos relativos, no podrían asumir por sí mismos un esfuerzo similar a la media nacional.

Como se indica en el gráfico 8, al analizar países con IDH (Índice de Desarrollo Humano) medio o bajo y cuánto representa el potencial recaudatorio (presentado en la Tabla 4) como proporción del PIB, es de sumo interés identificar que el ranking lo encabezan países como Bolivia, Nicaragua o Benín; contextos con enormes necesidades de financiación de sus políticas de desarrollo.

Gráfico 8. Potencial recaudatorio (% PIB) vía formalización



Fuentes: Elaboración propia utilizando cálculos propios (Tabla 4) y PNUD (2010)

** Países con potencial exportador (industrias extractivas o sector agropecuario)

Incrementar la presión fiscal

El segundo escenario (Incremento de la presión fiscal, tabla 5) estima una potencial mejora de recaudación al elevar la carga tributaria o presión fiscal general. En el presente estudio no se analiza el modo en que cada país debería incrementar dicha carga, ya que el esfuerzo recaudatorio debe estar acorde a la realidad nacional correspondiente y no es

posible ni prudente proponer recetas únicas que se adecuen a todos los casos. En cualquier caso, sería recomendable que se incida con mayor ímpetu en los impuestos directos que gravan las rentas no salariales y en la reducción de las exenciones fiscales de impuestos que pagan las personas con mayor poder económico y las empresas (reformas que dotarán al sistema fiscal de una mayor equidad y progresividad que si la mejora de la recaudación se concentra en mayores esfuerzos sobre los impuestos indirectos).

Para calcular el potencial de mejora en este escenario se ha observado el potencial de incremento de cada país analizado; para luego ubicar a cada uno de ellos en uno de los cuatro grupos siguientes:

- Grupo I: países con alto potencial
- Grupo II: países con potencial medio
- Grupo III: países con potencial bajo
- Grupo IV: países con potencial muy bajo

Los criterios para distribuir a los países en los respectivos grupos han sido:

- PIB per cápita
- Carga tributaria actual
- Economías, dependientes o no, de industrias extractivas o del sector agropecuario (la dependencia es positiva para el potencial de recaudación aunque en el mediano plazo son modelos no sostenibles).

De esta forma, se ha valorado si el país analizado tenía un PIB per cápita alto, medio o bajo en relación al resto de países analizados y del mismo modo si su carga tributaria actual era alta, media o baja en relación con los otros países. Así, si un país, tenía una clasificación de PIB per cápita mayor que de carga de tributaria (Ej: pib per cápita alto frente a carga tributaria media o baja) se ha situado en el grupo I, si era similar (Ej: pib per cápita medio frente carga tributaria media) en el grupo II, si la carga tributaria era más alta que el PIB per cápita se ha situado en el grupo III y si esta diferencia en favor de la carga tributaria era muy notable en el grupo IV. La condición de país con fuerte potencial exportador de industrias extractivas o agroexportadoras incrementa el potencial recaudatorio y por lo tanto, la ubicación de un país dentro de cada grupo (de potencial muy bajo a bajo, de bajo a medio y de medio a alto).

Así se pretende, analizar el potencial de aumento de la carga tributaria de cada país, con el fin de construir dos alternativas posibles, una más ambiciosa (opción A) y otra más moderada (opción B).

Tabla 5. Potencial recaudatorio vía incremento de la presión fiscal (varios países)

País/Región	PIB p. c. \$	Recaudación % PIB	potencial recaudatorio A en millones de dólares	potencial recaudatorio B en millones de dólares
Latinoamérica				
grupo I (alto potencial)				
Argentina**	8.236	13,7	13.138,6	6.569,3
Chile**	10.084	19,5	6.778,3	3.389,2
Colombia	5.416	13,5	9.750,6	4.875,3
Costa Rica	6.564	15,3	1.186,5	593,3
Ecuador**	4.056	12,5	2.187,4	1.093,7
El Salvador	3.605	13	884,6	442,3
Guatemala	2.848	11,3	1.559,3	779,7

México	10.232	9,01	43.525,2	21.762,6
Panamá	6.793	10,8	923,5	461,8
Paraguay**	2.561	12,4	639,1	319,5
Perú**	4.477	15,6	5.164,4	2.582,2
Rep. Dominicana	4.576	14,9	1.821,6	910,8
Uruguay	9.654	17,1	1.287,4	643,7
Venezuela, RB**	11.246	13,5	12.566,0	6.283,0
grupo II (potencial medio)				
Bolivia	1.720	19	333,5	166,7
Brasil**	8.205	26,7	31.503,0	15.751,5
Honduras	1.823	14,7	266,9	133,4
Nicaragua	1.163	17,6	131,8	65,9
Media ponderada con el PIB		18	133.648,0	66.823,9
África				
grupo I (alto potencial)				
Argelia**	4.845	8,4	6.661,8	3.330,9
Botsuana**	6.982	30,2	536,5	268,3
Camerún**	1.226	18,5	935,8	467,9
Chad*	770	5,7	336	168
Congo Rep.*	2.966	5,3	428,9	214,4
Egipto**	1.991	15,4	6.491,3	3.245,7
Mauritania**	889	13,4	114,3	57,2
Mauricio	7.345	19	372,8	186,4
Nigeria**	1.370	5,9	8.284,7	4.142,4
Zambia**	1.134	17,5	572,6	286,3
grupo II (potencial medio)				
Burkina Faso	522	12,1	159	79,5
Ghana**	713	20,6	333,1	166,5
Kenia**	783	20,9	607,1	303,5
Mali**	688	15	174,8	87,4
Mozambique**	440	14,2	196,9	98,5
Namibia**	4.149	24,8	176,7	88,4
Níger*	364	11,4	107,1	53,5
Senegal	1.087	18,3	265,5	132,7
Sudáfrica	5.678	25,7	5.528,9	2.764,5
Túnez	3.903	22,4	806,2	403,1
grupo III (potencial bajo)				
Benin	771	17,2	66,8	33,4
Guinea*	386	14,7	38	19
Madagascar	495	12,9	94,6	47,3
Marruecos	2.769	26,9	888,8	444,4
Tanzania	496	14,8	204,9	102,5

grupo IV (sin apenas potencial)				
Burundi	144	18	0	0
Media ponderada con el PIB		17	34.383,2	17.191,6
Asia				
grupo I (alto potencial)				
Bangladesh	497	8,8	3.182,2	1.591,1
India	1.017	12,9	46.366,8	23.183,4
Indonesia	2.246	11	20.429,2	10.214,6
Malasia	8.209	17,58	8.870,9	4.435,5
Filipinas	1.847	14,1	6.676,4	3.338,2
Sri Lanka	2.013	14,2	1.622,6	811,3
Tailandia	4.043	16,5	10.897,2	5.448,6
Vietnam	1.051	13,8	3.625,8	1.812,9
Media ponderada con el PIB		13	101.671	50.835
			potencial recaudatorio A	potencial recaudatorio B
		Total	269.702	134.851
		*Estados frágiles	910	455
		Sin Estados frágiles	268.792	134.396

Fuentes: Elaboración propia utilizando varias fuentes. CEPAL, Banco Mundial, African Economic Outlook ¹⁹³ (último acceso diciembre 2010)

** Países con potencial exportador (industrias extractivas o sector agropecuario)

En la opción A se conseguiría incrementar la carga tributaria

- un 4% del PIB para los países del grupo I
- un 2% para los países del grupo II
- un 1% para los del grupo III
- y ningún incremento en los del grupo IV.

En la opción B se conseguiría incrementar la carga tributaria

- un 2% del PIB para los países del grupo I
- un 1% para los países del grupo II
- un 0,5% para los del grupo III
- y ningún incremento en los del grupo IV.

Únicamente teniendo en cuenta la mejora de recaudación propuesta en los países analizados, se obtendría **un incremento recaudatorio de 269.702 millones de dólares anuales en el escenario A (268.792 millones sin incluir los Estados frágiles) y la mitad en el B**. Véase Tabla 5 y el Anexo 3 para mayor detalle sobre las estimaciones.

A priori, son objetivos perfectamente alcanzables teniendo en cuenta el bajo nivel de partida de la carga tributaria de la mayoría de los países en desarrollo, y habiendo

observado su potencial recaudatorio. Estas estimaciones son consistentes con otras: por ejemplo, Mc Kinley y Kyrili¹⁹⁴ consideran el 15%-20 % de presión fiscal como mínima meta deseable; perfectamente realizable para la gran mayoría de los países en desarrollo. Enfoque similar ha sido propuesto por Keen y Simone.¹⁹⁵

Cálculo del potencial para Objetivos de Desarrollo del Milenio y/o Servicios Sociales Básicos

¿Cuál sería el efecto de este potencial de recaudación de impuestos en relación a las necesidades de financiación de los ODM o para financiar las inversiones específicas en educación o salud?

a) Objetivos de Desarrollo del Milenio (ODM)

Con respecto a los ODM, sobre la base de las estimaciones realizadas por Naciones Unidas, las necesidades de financiación (entre fuentes internas y externas) para cumplir con estos objetivos es aproximadamente 454.000 millones de dólares en 2010.¹⁹⁶ Es decir, que sólo con implementar el segundo escenario en los países del estudio se cubriría casi el 60% de esta necesidad de financiación -en la alternativa más ambiciosa- y casi el 30% en la versión más moderada. Es interesante destacar que estos países representan el 46% de la población mundial y el 56% de la población de los países en desarrollo.

Con los escenarios planteados, no se podría cubrir la diferencia de financiación en los países de bajo potencial, pero gracias al excedente que se generaría en la mayoría de los países restantes, se podría evaluar con mayor precisión la alternativa y necesidad de una reorientación ordenada de la AOD con foco en los países más pobres con poca potencialidad real hoy para abordar la generación de recursos domésticos suficientes como una vía para cumplir los ODM y/o propiciando la adecuada asistencia a los países en vías de desarrollo para que den el máximo aprovechamiento a sus capacidades de generación de ingresos propios.

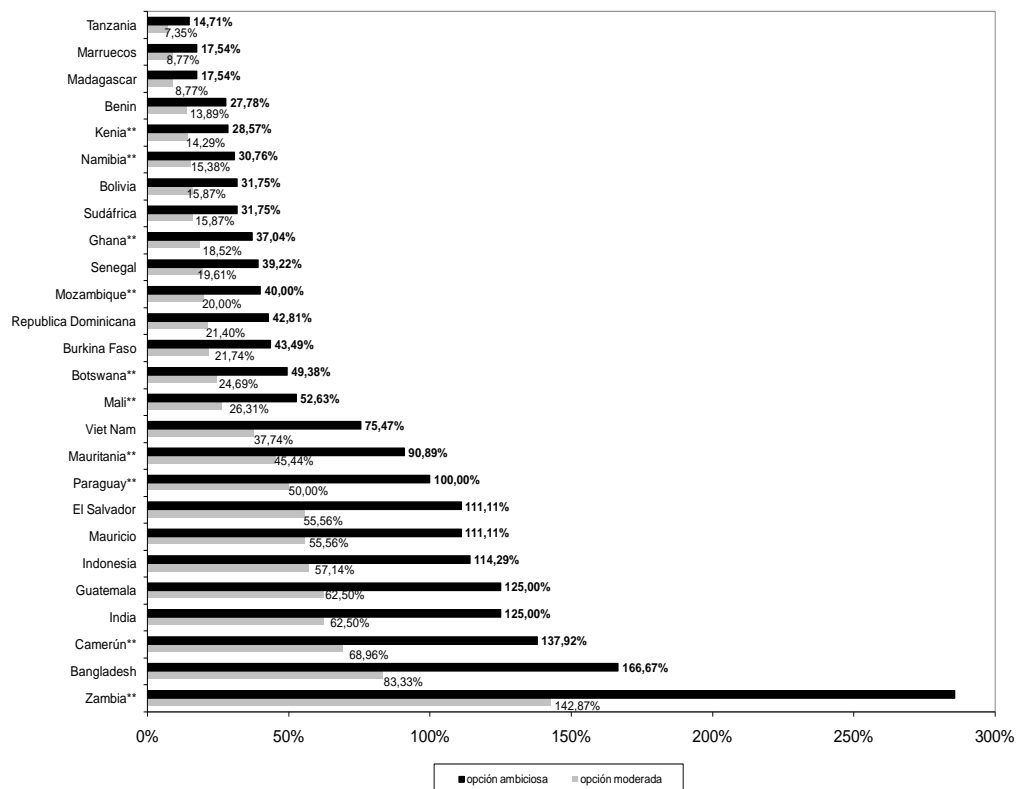
Si se contrasta el potencial con las necesidades de financiación del objetivo de la lucha contra el hambre la cobertura sería aún mayor. Las necesidades totales de financiación para cumplir este objetivo se estiman en 90.800 millones de dólares¹⁹⁷ de los que 15.800 millones serían de AOD ya asignada en la actualidad y 75.000 millones la necesidad adicional de recursos para conseguir lograr este ODM, por tanto se cubrirían casi por tres veces aplicando únicamente el escenario 2 en su versión más optimista.

b) Servicios sociales básicos

Por otro lado, se ha realizado un ejercicio contrastando el potencial recaudatorio con la inversión pública en educación y salud.

El Gráfico 9 muestra el aumento potencial en el gasto en educación que podría resultar de un aumento de la presión fiscal (tomando la misma proporción de los ingresos públicos que actualmente se invierten en educación). Esto subraya la importancia de tratar de implementar reformas tributarias en una amplia gama de países.

Gráfico 9. Porcentaje de incremento potencial del gasto en educación como resultado del aumento en la recaudación (varios países)

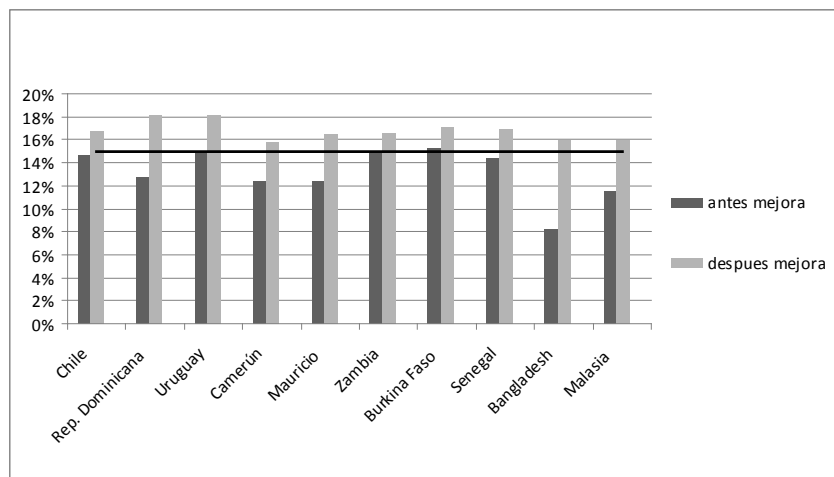


Fuente: Elaboración propia utilizando cálculos propios (tabla 5) y Banco Mundial (último acceso Enero 2011)¹⁹⁸

** Países con potencial exportador (industrias extractivas o sector agropecuario)

El Gráfico 10 es el resultado de canalizar un 40 % de un posible aumento en los ingresos fiscales hacia el sector salud. En dicho gráfico se muestra la proporción del presupuesto total del gasto público que se destina a la salud antes y después de dicho aumento. La línea negra y horizontal en el gráfico representa la meta internacional de orientar 15% del gasto público a salud. En los países analizados es claro que dicho aumento permitiría superar la meta internacional.

Gráfico 10. Porcentaje de gasto en salud sobre gasto público total (Escenario 2A)



Fuentes: Elaboración propia utilizando datos del Banco Mundial (2008)¹⁹⁹

Nota: Se compara la evolución del porcentaje del gasto en salud sobre el gasto total (después de la mejora potencial producto de la recaudación) con la meta internacional del 15%.

El ejercicio se realiza con el único fin de observar las posibles mejoras que estos escenarios contemplados podrían generar en educación y salud, si bien serán, llegado el momento, las necesidades específicas del país correspondiente, las que determinen el destino de los fondos y los correspondientes porcentajes para servicios sociales básicos. Si un 40% de los incrementos de recaudación obtenidos se dedicaran a educación y otro 40% a salud, el 20% podrían dejarse a libre disposición; para ser utilizado en función de las necesidades específicas de cada país (programas de inclusión social, lucha contra el hambre, servicios sociales e inversión de infraestructuras e I+D+I o incluso para incrementar el porcentaje de educación y salud, si se considera oportuno).

Con respecto a los cálculos se debe hacer una puntualización especial, ya que es recomendable que del escenario 2 se destine un porcentaje (por ejemplo, el 50%) del incremento de recaudación de los países con industrias extractivas o agroexportadoras (los marcados con doble asterisco en la tabla 5), a un fondo destinado a reducir la dependencia de dichas industrias. Este fondo debería promover otros sectores que permitan reducir la dependencia de sectores extractivos y/o agroexportadores y, dada la volatilidad de los precios de las materias primas, en momentos de bajos ingresos, servir de soporte para evitar una caída brusca de recaudación. Se debe además tener en cuenta que en el caso de las industrias extractivas, se hace imprescindible un plan de reconversión dada su cualidad de recursos finitos y no renovables.²⁰⁰ Para estos países, el incremento de recaudación propuesto a ser destinado a educación y a salud sería menor, al disponer únicamente del 50% de incremento de recaudación no destinado al fondo, y quedaría en el 20% para cada uno, liberándose el 10% restante a libre disposición para otros fines. El importe de dicho fondo sería de **33.215 millones de dólares anuales en la opción A (32.779 millones sin los Estados frágiles) y la mitad en el caso de la opción moderada.**

8. Conclusión

Una tributación más justa es un asunto pendiente para los países en desarrollo. En el transcurso de esta investigación se han identificado una serie de hechos que nos permiten afirmar que el no lograr una tributación más justa es una limitación grave que afrontan los países en desarrollo para dar cumplimiento a los objetivos de reducción de la pobreza y la desigualdad y para la construcción de Estados más sólidos.

Se necesita que tanto la política tributaria como la de gasto público se articulen para satisfacer los objetivos sociales. Una de las principales conclusiones de esta investigación es que la política tributaria ha sido poco explotada como herramienta de los gobiernos en los países en desarrollo para la consecución de dichos objetivos.

Por otra parte, las políticas promovidas por las IFIs han tendido a socavar las reformas tributarias positivas encaminadas a hacer frente a la desigualdad y los intereses de los inversores privados por conseguir impuestos bajos tampoco ha facilitado el logro de los objetivos sociales en los países en desarrollo.

Algunos de los elementos que permiten validar la afirmación de que la política tributaria ha fracasado en los países en desarrollo son:

1. La recaudación final no se aproxima a la que en teoría podría obtenerse de una valoración del potencial productivo del país y no está acorde con las necesidades de financiación para la lucha contra la pobreza.
2. El desequilibrio del peso de impuestos directos e indirectos en la recaudación total. Fenómeno que se produce por los escasos ingresos fiscales que se obtienen por gravar a los dueños del capital y por el contrario una recaudación que consiste en la aplicación de impuestos sobre el consumo, potencialmente regresivos.
3. Las exoneraciones fiscales responden a múltiples objetivos que exceden a los puramente sociales. Éstas han reducido de forma espectacular la base gravable de las rentas de los más ricos y de las ganancias de las empresas nacionales e internacionales. Con el agravante de la poca evidencia acerca de la eficacia de estos incentivos fiscales en el fomento de inversiones de valor agregado y su impacto en el desarrollo.
4. La economía informal crece, es el espacio de resguardo perfecto para la evasión fiscal de las empresas medianas y grandes y es instrumental para justificar la violación sistemática de los derechos de los trabajadores pobres y vulnerables. Las medidas que se toman para gravar la economía informal o hacer cumplir las regulaciones a menudo son arbitrarias y no tratan de manera justa los intereses en conflicto.

Sin desconocer la responsabilidad de los países en desarrollo, esta situación es también una gran responsabilidad del contexto internacional:

5. La condicionalidad de las IFIs privilegiando la eficiencia económica y los objetivos de mayor recaudación de corto plazo frente a cualquier otro anhelo ha resultado en la promoción de impuestos con los menores costes políticos, que afectan lo menos posible los intereses de las empresas y de las personas ricas y con mayor facilidad de recaudación pero no necesariamente los más adecuados a las circunstancias de los países en desarrollo. El potencial impacto distributivo de estos impuestos no fue analizado con el suficiente cuidado y, en consecuencia, se tomaron insuficientes medidas para limitar los efectos negativos sobre los sectores más pobres y vulnerables de la población.

6. La presencia de jurisdicciones secretas, comúnmente denominadas “paraísos fiscales”, ha maniatado las posibilidades de incremento de las tasas que gravan a los más ricos o a las empresas que operan en los países en desarrollo.
7. Además, han proliferado prácticas corporativas injustas como por ejemplo la alteración de precios en el comercio intragrupo (multinacionales) y la opacidad de las cuentas de resultados económicos de estas organizaciones hacen anecdótica cualquier posibilidad real de seguimiento a los recursos financieros que son expropiados a los países en desarrollo. En los dos últimos puntos, los países desarrollados se enfrentan a los mismos retos. Por lo tanto, tienen una doble responsabilidad para actuar con urgencia. Además de que las medidas por una mayor transparencia están en sus manos.
8. Hasta la fecha, las políticas de AOD han jugado un papel muy limitado en la promoción de sistemas tributarios justos. En consecuencia, existe un potencial considerable para que los donantes apoyen a los gobiernos en el proceso de construcción de los sistemas de recaudación tributaria más eficientes y eficaces y en el diseño e implementación de políticas que incrementen la transparencia en la gestión de las finanzas públicas en todos los niveles de gobierno.

Todas las tendencias antes mencionadas pueden y deben ser revertidas. Como regla general, la política tributaria debe desempeñar un papel más importante en entornos donde es necesaria una financiación importante para reducir la pobreza y la desigualdad, aunque combinada con otros esfuerzos, tal y como el gasto público más enfocado hacia las personas pobres.

Anexo 1. Fuentes de Datos

Se debe reseñar que existen importantes diferencias entre los datos de recaudación tributaria como porcentaje del PIB ofrecidos por el Banco Mundial y el resto de fuentes como OCDE, African Economic Outlook (AEO) y CEPAL. Según nuestro análisis, esto se debe a diferentes aproximaciones sobre los ingresos que se incluyen en la estimación de la recaudación tributaria; tales como los ingresos de los niveles de gobierno subnacionales y/o la consideración o no como impuesto de las contribuciones a la seguridad social. Por ejemplo, Argelia (2008) según AEO la presión fiscal fue 8% en relación al PIB (40,2% si se incluyen los impuestos sobre la actividad petrolera); según el Banco Mundial fue 46,5%. Brasil (2008) según CEPAL el gobierno central recaudó el 16,6% en relación al PIB y el gobierno general 26,2%; según el Banco Mundial el dato de recaudación fue 16,3% del PIB.

A efectos de este informe, las contribuciones a la seguridad social se consideran tasas y no impuestos. Salvo que se explicita lo contrario, los cálculos de elaboración propia relativos a la presión fiscal de los países en desarrollo no están considerando dichas contribuciones.

Se utilizaron los datos del Banco Mundial para poder realizar comparaciones entre las regiones respecto a la evolución de la presión fiscal desde la década de los años noventa ya que es la fuente que tiene datos estadísticos más antiguos.

- **BANCO MUNDIAL:** Incluye todos los ingresos tributarios de las actividades económicas (se asume que incluye la actividad extractiva), pero solo aporta datos del nivel de gobierno central. El Banco Mundial excluye las contribuciones a la seguridad social en el cómputo de los ingresos tributarios. No se puede identificar la porción de los ingresos fiscales que provienen de la actividad extractiva.
(<http://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.GD.ZS>)
- **CEPAL:** Discrimina entre gobierno central y no-central/ impuestos y contribuciones a la seguridad social pero no se puede identificar lo que se recibe vía impuestos de las actividades extractivas.
(<http://websie.eclac.cl/sisgen/ConsultaIntegrada.asp?idAplicacion=6&idTema=140&idioma>)
- **OCDE:** Los datos incluyen las contribuciones a la seguridad social y los impuestos recaudados por el nivel supranacional, nacional y subnacional.
(<http://www.oecd.org/dataoecd/13/38/46721091.xls>)
- **AEO:** No discrimina entre gobierno central y no-central/ impuestos y contribuciones a la seguridad social pero en general se puede identificar lo que se recibe vía impuestos de las actividades extractivas. Por esa razón, cuando fue posible, se omitieron las rentas provenientes de las industrias del petróleo o la minería. Por ejemplo, para el caso de Nigeria, se pudo identificar que en el año 2008 la porción de rentas del petróleo significó el 27,4% del PIB:
(<http://www.africaneconomicoutlook.org/en/countries/west-africa/nigeria/>)

De la misma forma, es posible que los datos de presión fiscal, especialmente en los casos de Botsuana, Camerún, Kenia y Mali, estén incluyendo rentas o ingresos fiscales (no estrictamente impuestos) provenientes de industrias extractivas, principalmente minería. Sin embargo, la data disponible por el AEO no permite

identificar la porción correspondiente. Por otra parte, siguiendo los análisis realizados por Tax Justice Network sobre capacidad recaudatoria en países en desarrollo, es posible que también para los casos de Burundi, Mauricio o Túnez se estén incluyendo algunos ingresos que no son estrictamente impuestos.²⁰¹ Aún teniendo en cuenta estas consideraciones, es preciso resaltar que para efectos de las estimaciones realizadas en las Tablas 4 y 5, estas cuestiones no alterarían significativamente los resultados sobre el potencial recaudatorio en los países estudiados.

Anexo 2. Datos sobre desigualdad de ingresos y servicios básicos (varios países)

	Tamaño de ingresos o gastos (%)		Medidas de inequidad		Partos atendidos por personal sanitario especializado %	
	10% Más pobre	10% más rico	10% más rico / 10% más pobre	Índice Gini	Población 20% Más Pobre	Población 20% más Rico
Singapur	1,9	32,8	17,7	42,5		
Hong Kong, China (SAR)	2,0	34,9	17,8	43,4		
Corea del Norte	2,9	22,5	7,8	31,6		
Israel	2,1	28,8	13,4	39,2		
Eslovenia	3,4	24,6	7,3	31,2		
Brunei	..	..	..	..
Kuwait	..	..	..	..
Chipre	..	..	..	..
Qatar	..	..	..	..
EAU	..	..	..	..
República Checa	4,3	22,7	5,3	25,8		
Barbados	..	..	..	..
Malta	..	..	..	..
Bahrein	..	..	..	..
Estonia	2,7	27,7	10,4	36,0		
Polonia	3,0	27,2	9,0	34,9		
Eslovaquia	3,1	20,8	6,8	25,8		
Hungría	3,5	24,1	6,8	30,0		
Chile	1,6	41,7	26,2	52,0		
Croacia	3,6	23,1	6,4	29,0		
Lituania	2,7	27,4	10,3	35,8		
Letonia	2,7	27,4	10,3	35,7		
Argentina	1,2	37,3	31,6	50,0		
Uruguay	1,7	34,8	20,1	46,2		
Cuba	..	..	..	..
Bahamas	..	..	..	..
México	1,8	37,9	21,0	48,1		
Costa Rica	1,5	35,5	23,4	47,2		
Venezuela (Rep. bolivariana de)	1,7	32,7	18,8	43,4		
Arabia Saudí	..	..	..	..
Panamá	0,8	41,4	49,9	54,9		

Bulgaria	3,5	23,8	6,9	29,2		
Rumanía	3,3	25,3	7,6	31,5		
Trinidad y Tobago	2,1	29,9	14,4	40,3		
Malasia	2,6	28,5	11,0	37,9		
Albania	3,2	25,9	8,0	33,0		
Federación Rusa	2,6	28,4	11,0	37,5		
Brasil	1,1	43,0	40,6	55,0	72	99
Bosnia Herzegovina	2,8	27,4	9,9	35,8		
Colombia	0,8	45,9	60,4	58,5	72,0	99,0
Perú	1,5	37,9	26,1	49,6	34,0	100,0
Turquía	1,9	33,2	17,4	43,2	53,0	98,0
Ecuador	1,2	43,3	35,2	54,4		
Mauricio	..	..	..	..
Kazajstán	3,1	25,9	8,5	33,9	99,0	99,0
Armenia	3,7	28,9	7,9	33,8	96,0	100,0
Ucrania	3,8	22,5	6,0	28,2		
Azerbaiyán	6,1	17,5	2,9	36,5		
Tailandia	2,6	33,7	13,1	42,5	93,0	100,0
República Dominicana	1,5	38,7	25,3	50,0	89,0	98,0
China	2,4	31,4	13,2	41,5		
Túnez	2,4	31,6	13,3	40,8		
Tonga	..	..	..	..
Jamaica	2,1	35,6	17,0	45,5		
Paraguay	1,1	42,3	38,8	53,2		
Sri Lanka	2,9	33,3	11,7	41,1		
Gabón	2,5	32,7	13,3	41,5		
Argelia	2,8	26,9	9,6	35,3		
Filipinas	2,4	33,9	14,1	44,0	25,0	92,0
El Salvador	1,0	37,0	38,6	49,7		
Indonesia	3,0	32,3	10,8	39,4	21,0	89,0
Honduras	0,7	42,2	59,4	55,3	41,0	98,0
Bolivia	0,5	44,1	93,9	58,2	27,0	98,0
Vietnam	3,1	29,8	9,7	37,8	58,0	100,0
Guatemala	1,3	42,4	33,9	53,7	9,0	92,0
Egipto	3,9	27,6	7,2	32,1	51,0	96,0
Nicaragua	1,4	41,8	31,0	52,3	78,0	99,0
Botsuana	1,3	51,2	40,0	61,0		
Namibia	0,6	65,0	106,6	74,3	55,0	97,0
Sudáfrica	1,3	44,9	35,1	57,8	68,0	98,0
Marruecos	2,7	33,2	12,5	40,9	30,0	95,0
India	3,6	31,1	8,6	36,8	16,0	84,0
Congo	2,1	37,1	17,8	47,3	70,0	98,0

Angola	0,6	44,7	74,6	58,6		
Madagascar	2,6	41,5	15,9	47,2	30,0	94,0
Bangladesh	4,3	26,6	6,2	31,0	3,0	40,0
Kenia	1,8	37,8	21,3	47,7	17,0	75,0
Haití	0,9	47,8	54,4	59,5	6,0	68,0
Tanzania	3,1	27,0	8,9	34,6	29,0	83,0
Ghana	2,0	32,8	16,1	42,8		
Camerún	2,4	35,5	15,0	44,6	29,0	94,0
Mauritania	2,5	29,6	11,6	39,0	15,0	93,0
Djibuti	2,4	30,9	12,8	40,0		
Lesoto	1,0	39,4	39,8	52,5	34,0	83,0
Uganda	2,6	34,1	13,2	42,6	20,0	77,0
Nigeria	2,0	32,4	16,3	42,9	12,0	84,0
Togo	3,3	27,1	8,3	34,4	25,0	91,0
Malawi	3,0	31,9	10,5	39,0	43,0	83,0
Benín	2,9	31,0	10,8	38,6	50,0	99,0
Zambia	1,3	38,9	29,5	50,7	20,0	91,0
Senegal	2,5	30,1	11,9	39,2	20,0	89,0
Ruanda	2,1	37,8	18,1	46,7	27,0	66,0
Gambia	2,0	36,9	18,9	47,3		
Liberia	2,4	30,1	12,8	52,6		
Guinea	2,4	34,4	14,4	43,3	15,0	87,0
Etiopía	4,1	25,6	6,3	29,8	1,0	27,0
Mozambique	2,1	39,2	18,5	47,1	25,0	89,0
Guinea-Bissau	2,9	28,0	9,5	35,5		
Burundi	4,1	28,0	6,8	33,3		
Chad	2,6	30,8	11,8	39,8	4,0	55,0
Congo (República democrática del)	2,3	34,7	15,1	44,4		
Burkina Faso	3,0	32,4	10,8	39,6	39,0	91,0
Mali	2,7	30,5	11,2	39,0	8,0	82,0
República Centro Africana	2,1	33,0	15,7	43,6	14,0	82,0
Sierra Leona	2,6	33,6	12,8	42,5	27,0	83,0
Níger	2,3	35,7	15,3	43,9	21,0	71,0

Fuente: Programa de la Naciones Unidas (2007) Informe sobre Desarrollo Humano 2007-2008 y Programa de la Naciones Unidas (2009) Informe sobre Desarrollo Humano 2009

Anexo 3. Metodología para el cálculo de estimaciones de potencial recaudatorio en países en vías de desarrollo

Premisa general de las estimaciones: El análisis es estático, y por tanto no tiene en cuenta las implicaciones que las medidas propuestas tendrían en el conjunto de la economía en el corto y medio plazo. No se analizan efectos negativos, como un posible retraimiento de la inversión, el consumo y/o el ahorro como consecuencia de posibles subidas de impuestos, ni positivos; debidos al incremento del gasto e inversión pública como consecuencia de los mayores ingresos.

Por otra parte, aún cuando las estimaciones se han realizado sobre una base anual, esto no significa que el logro de este potencial recaudatorio se realice de un año a otro en ninguno de los escenarios planteados.

Tabla 4 (Potencial recaudatorio vía formalización (varios países)

Fuente de datos:

(1) Datos sobre Economía Informal como porcentaje del PIB.

- Para la gran mayoría de los países se utilizó a Schneider y Buehn (2009). Los datos son estimaciones de los autores, producto de un modelo econométrico²⁰² en dos versiones (incluyendo y no incluyendo “tasa de desempleo” como una de las variables explicativas del modelo). Los datos reflejados en la tabla corresponden a promedios anuales entre 1999 y 2006. Para casi todos los países se tomaron los datos del modelo econométrico donde se incluye “desempleo” como variable independiente, por considerarlo el modelo más completo. Para unos pocos países (sin información en la referencia antes señalada) se utilizó a Charmes (2000)²⁰³- autor que se basa en una investigación de Schneider- o Schneider y Enste (2000)²⁰⁴.
- Schneider y Buehn (2009) definen la economía informal como toda la producción legal que se produce en el mercado de bienes y servicios que se encubre deliberadamente a las autoridades públicas por las siguientes razones:
 - (a) para evadir impuestos y/o contribuciones a la seguridad social
 - (b) para evitar el cumplimiento de ciertos estándares legales del mercado de trabajo: salarios mínimos, horas de trabajo máximas, estándares de seguridad, etc.
 - (c) para evitar el cumplimiento de ciertos procedimientos administrativos tales como llenar cuestionarios estadísticos o de otra naturaleza.

(2) Datos sobre Tamaño de Empleo Informal como porcentaje del Empleo Total No-Agrícola.

- Se utilizó como fuente a la OCDE (2009). Se incluyeron los datos más recientes disponibles según la fuente consultada. También son promedios. La OCDE a su vez utilizó la siguiente fuente de información: Charmes (2002), para datos más recientes a Heintz and Chang (2007) y para Asia occidental a Charmes (2007 y 2008).

(3) **Datos sobre Recaudación como porcentaje del PIB (presión fiscal):**

- Países africanos: African Economic Outlook con datos de la OCDE²⁰⁵, Países americanos: CEPAL²⁰⁶ y Países asiáticos: Banco Mundial²⁰⁷.

Premisas de cálculos:

- a) Los potenciales recaudatorios se han calculado en base a 2 escenarios: uno más ambicioso (escenario A) y otro más moderado (escenario B).
- b) Se asumen diferentes potencialidades por país para el incremento en la recaudación. Se asume que a mayor proporción de economía informal con respecto al PIB mayor potencial de recaudación. Por ello se dividieron los países en tres grupos: **países con alto potencial, países con potencial medio y países sin apenas potencial** y sobre esta categorización se establecieron los siguientes rangos de reducción de la economía informal como porcentaje del PIB: 15%, 8% y 2% respectivamente para cada uno de estos grupos en la opción optimista (A) y 7,5%, 4% y 1% en la opción moderada (B).
- c) Como se puede apreciar en la tabla 4, el porcentaje de economía informal con respecto del PIB de cada uno de estos países es muy elevado: más del 45 % en los países del grupo I y entre 23 y 45% grupo II. La media de la economía informal en los países de la OCDE está en torno al 15% del PIB²⁰⁸, siendo además la carga tributaria de estos países muy superior y el porcentaje de empleo informal respecto al empleo total no agrícola sensiblemente inferior.
- d) Para fines de validación de la potencialidad antes mencionada se han utilizado los datos del *Tamaño del Empleo Informal como porcentaje del Empleo Total no agrícola*. En todos los casos los porcentajes de economía informal no agrícola son altos. Esto significa un mayor margen para la reducción de la economía informal.
- e) El cálculo del potencial se obtuvo multiplicando el incremento del PIB actual (la economía se formaliza y se incrementa el PIB) por la presión fiscal vigente o dato más actual disponible según la fuente específica. Se asume que la presión fiscal de cada país se mantiene.
- f) Para obtener el potencial definitivo se resta el potencial de incremento recaudatorio de países considerados como Estados frágiles; ya pueden estar en peor posición para emprender procesos de reforma fiscal.

Tabla 5 (Potencial recaudatorio vía incremento de la presión fiscal (varios países)

Fuente de datos:

(4) **Datos sobre PIB per cápita (Banco Mundial)**

(5) **Datos sobre potencial exportador**

- Industrias extractivas: Agencia Internacional de la Energía
- Industria agropecuaria: OMC

(6) **Datos sobre Recaudación como porcentaje del PIB (presión fiscal):**

- Países africanos: African Economic Outlook con datos de la OCDE²⁰⁹, Países americanos: CEPAL²¹⁰ y Países asiáticos: Banco Mundial²¹¹. Se han utilizado varias fuentes ya que las estimaciones de recaudación del Banco Mundial tienden a estar sobre estimadas.

Premisas de cálculos:

- g) Los potenciales recaudatorios se han calculado en base a 2 escenarios: uno más ambicioso (escenario A) y otro más moderado (escenario B).

- h) Se asumen diferentes potencialidades por país para el incremento en la recaudación. Países con pib per cápita alto y baja presión fiscal en términos relativos para el conjunto de la muestra de países tienen más posibilidades de incremento de recaudación que aquellos con un pib per cápita bajo y mayor presión fiscal relativa. Además, se consideró que países con industrias extractivas o un amplio sector agroexportador tienen un mayor potencial recaudatorio. Esta variable también se tomó en cuenta para ubicar a un país en uno u otro grupo.
- i) Con la premisa antes señalada se dividió a los países de la siguiente forma: países con alto potencial, países con potencial medio, con potencial bajo y países sin potencial y se estableció un incremento recaudatorio en porcentaje de PIB de 4%, 2% y 1% para cada uno de estos grupos en la opción ambiciosa (A) y de 2%, 1% y 0,5% en la moderada (B). Estas estimaciones son consistentes con otras investigaciones.²¹²
- j) El cálculo del potencial se obtuvo multiplicando el porcentaje de incremento de recaudación por el PIB.
- k) Para obtener el potencial definitivo se resta lo correspondiente a países considerados como Estados frágiles; ya pueden estar en peor posición para emprender procesos de reforma fiscal.

Notas

¹ Excluyendo a Sudáfrica.

² Green, King y Miller-Dawkins (2010)

³ Kar y Curcio (2011)

⁴ Hollingshead (2010)

⁵ Cálculos propios utilizando datos del Banco Mundial. Ver Anexo 1 para detalles sobre la fuente de datos.

⁶ Cálculos propios utilizando datos de la OCDE. Ver Anexo 1 para detalles sobre la fuente de datos.

⁷ Cálculos propios utilizando datos del Banco Mundial. Ver Anexo 1 para detalles sobre la fuente de datos.

⁸ Tomado de Tax Justice Network (TJN) (2010) haciendo referencia al Fondo Monetario Internacional (FMI) en Quarterly Finance and Development magazine, Septiembre 2008, Volumen 45, Número 3, <http://taxjustice.blogspot.com/2008/08/in-africa-pay-more-attention-to-tax-imf.html>

⁹ Gupta y Tareq (2008), <http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2008/09/gupta.htm>

¹⁰ En los últimos 30 años el crecimiento en el Sudeste asiático y en América Latina ha venido acompañado por un incremento también del empleo informal.

¹¹ Cálculos propios utilizando datos de la OCDE, <http://www.oecd.org/dataoecd/50/17/5037721.htm> (último acceso en febrero 2011)

¹² Nadie puede ser obligado a utilizar los servicios ni perseguido porque prescinda de ellos. Sin embargo, dado que el Estado monopoliza ciertos servicios públicos que imponen tasas, su empleo es forzoso como consecuencia del monopolio y la necesidad. Esta forma indirecta de coacción es muy distinta a la coacción legal que presiona por el cobro del impuesto.

¹³ La característica fundamental que destaca de este impuesto por sobre los otros.

¹⁴ O efecto sobre la distribución del ingreso: El peso del impuesto recae de forma diferente en los distintos estratos de ingresos de una población. Esto genera una nueva distribución del ingreso "después de impuesto". Aquí se explica si dicha distribución es más progresiva o no.

¹⁵ O distorsión al mercado: Se refiere al grado de eficiencia de un impuesto. La eficiencia indica la capacidad para recaudar interfiriendo lo menos posible en la producción. Se relaciona entonces con los costes administrativos que el impuesto genera. Pero también se relaciona con la forma en que el impuesto distorsiona los precios relativos entre los bienes de un mercado. La capacidad de un sistema de precios para reflejar fielmente los costes de producción, y los deseos de los demandantes, es una virtud esencial para generar la asignación de recursos más eficiente (obtener más bienes por menos esfuerzo).

¹⁶ Tanto el Estado, como el contribuyente (sea persona física o jurídica) tienen que incurrir en costos administrativos para cumplir con la recaudación o pago del impuesto, según sea su caso. Este costo estará relacionado con la incorporación de tecnología apropiada, la capacitación y despliegue de personal, entre otros aspectos.

¹⁷ Los proyectos de largo plazo, son los que en general tienden a registrar pérdidas en los primeros años. Por lo tanto, estos proyectos tendrán pérdidas en los primeros años (cuando rigen las vacaciones fiscales) y no podrán aprovechar el régimen; ya que mientras tengan pérdidas no pagan impuestos a las ganancias. El problema es que cuando sí empiezan a tener ganancias (año 10 por ejemplo) el incentivo fiscal ya finalizó. En definitiva, el "incentivo fiscal" no incentivó en absoluto a esta empresa cuyo proyecto era de largo plazo. Las empresas que se ven motivadas por este tipo de incentivos son las que tienen proyectos de corto plazo; ya que saben que tendrán beneficios los primeros años, justo cuando el incentivo les permite quedarse con toda la ganancia. Cuando el incentivo se termina se van del país en desarrollo.

¹⁸ Véase Marshall (2009)

¹⁹ El IVA que se paga con la compra de un bien o servicio.

-
- ²⁰ El IVA que se aplica a la venta de un bien o servicio y que se carga al consumidor final.
- ²¹ Una de las características del IVA es que otorga crédito fiscal al comprador del bien intermedio. Así, un agente que compra un insumo -paga el IVA correspondiente en la compra- y que luego se lo vende al siguiente eslabón de la cadena productiva, podrá deducir (del IVA que tiene que entregar al fisco por sus ventas) el IVA crédito que ya ha abonado en sus compras. De esta forma, el impuesto está recayendo solamente en el consumidor final, ya que este sistema de reintegros del IVA hace que los productores no se vean afectados por el impuesto. A su vez, si el sistema funciona correctamente, por más que haya muchas etapas en la producción, la tasa aplicada sobre el producto final será la misma que se aplicó al comienzo del proceso.
- ²² Oxfam (2010)
- ²³ Eurodad y Ayuda en Acción (2011)
- ²⁴ *Ibíd.*
- ²⁵ Oxfam (no-publicado)
- ²⁶ Una "carrera hacia abajo" (*race to the bottom en inglés*) es un concepto socio-económico que se produce entre los países como resultado de la competencia reguladora. Cuando hay una competencia feroz entre las naciones sobre un área particular del comercio y la producción, los países tienen mayores incentivos para dismantelar las normas regulatorias existentes. En la práctica esto ha resultado en tasas de impuestos más bajas y numerosos incentivos fiscales para el sector privado.
- ²⁷ Fondo Monetario Internacional (2011)
- ²⁸ Kar y Curcio (2011)
- ²⁹ O fondos fiduciarios. Pueden definirse como el negocio jurídico o contrato en virtud del cual una persona llamada "fiduciante" transfiere a título de confianza, a otra persona denominada "fiduciario", uno o más bienes (que pasan a formar el "fideicomiso") para que al vencimiento de un plazo o al cumplimiento de una condición, el fiduciario transmita la finalidad o el resultado establecido por el fiduciante, a su favor o a favor de un tercero llamado "beneficiario o fideicomisario". El problema es la escasa posibilidad de monitoreo que suelen tener. La mayoría de las veces, las autoridades pertinentes no tienen acceso a la identidad real del "fiduciante" o "beneficiario".
- ³⁰ La definición de los paraísos fiscales como "jurisdicciones secretas" ha sido especialmente destacada por Tax Justice Network (TJN) a través de su "Índice de secreto financiero"; una lista de la sociedad civil de los paraísos fiscales: <http://www.financialsecrecyindex.com/>
- ³¹ Hollingshead (2010)
- ³² Ayuda en Acción (2009)
- ³³ *Ibíd.*
- ³⁴ Ver Fondo Monetario Internacional (2005)
- ³⁵ Tax Justice Network (TJN), <http://taxjustice.blogspot.com/2008/08/in-africa-pay-more-attention-to-tax-imf.html> (último acceso febrero 2011)
- ³⁶ Pérez, Gistelinck y Karbala (2011)
- ³⁷ Las industrias extractivas (petróleo y minería) son un ejemplo de ello. A la hora de negociar, las corporaciones extractivas multinacionales a menudo reciben el respaldo de organismos internacionales y de los gobiernos de sus países de origen, tal y como muestra el caso de Bolivia citado en "Contra la Maldición de los Recursos Naturales. Cómo pueden y deben beneficiarse las personas pobres de la renta de las extractivas", Oxfam (2009).
- ³⁸ Garcimartín Alférez, Alonso Rodríguez y Gayo (2006)
- ³⁹ Rozner (2009)
- ⁴⁰ Cálculos propios utilizando datos del Banco Mundial. Ver Anexo 1 para detalles sobre la fuente de datos.
- ⁴¹ Las estimaciones se han realizado en base a promedios ponderados según el PIB. Sudáfrica representa el 65% del PIB de la muestra de la zona en el periodo 2006-2008. En el caso de la

región del Pacífico y Asia del Este no se incluye a Australia ni a Japón, y los datos de China condicionan en gran medida el resultado final. En la región de Latinoamérica y el Caribe no se incluye Brasil y la subida final está muy condicionada por el incremento de la presión fiscal en el caso de Perú y Chile (países exportadores de minerales). En la región de Europa Occidental los datos de 1990 a 1993 no son significativos porque solo hay información para tres países, sin embargo, a partir de ese momento son bastantes homogéneas las cargas fiscales de todos los países que conforman la muestra.

⁴² Estimaciones utilizando datos del African Economic Outlook. Véase para más información <http://www.africaneconomicoutlook.org/en/in-depth/public-resource-mobilisation-and-aid/the-state-of-public-resource-mobilisation-in-africa/tax-mix-in-africa/> (último acceso febrero 2011)

⁴³ Cálculos propios utilizando datos del Banco Mundial. Ver Anexo 1 para detalles sobre la fuente de datos.

⁴⁴ Rozner (2009)

⁴⁵ Norregaard and Khan (2007)

⁴⁶ Grupo del Banco Mundial y PricewaterhouseCoopers International (2011)

⁴⁷ Rozner (2009)

⁴⁸ Datos OCDE.

⁴⁹ Keen and Simone (2004) citado en Volkerink (2009)

⁵⁰ de Mooij and Gaëtan Nicodème (2008)

http://www.ifo.de/portal/page/portal/DocBase_Content/ZS/ZS-CESifo_DICE_Report/zs-dice-2008/zs-dice-2008-1/dicereport108-rr1.pdf

⁵¹ Rozner (2009)

⁵² *Ibíd.*

⁵³ De no ser así existirán incentivos para que profesionales de altos ingresos (como contadores o abogados) hagan pasar sus ganancias personales como parte de las operaciones de la empresa para disminuir la presión impositiva.

⁵⁴ Volkerink (2009)

⁵⁵ En países de la OCDE los impuestos directos se ubican en torno al 13 % PIB.

⁵⁶ En el año 2004 se aprueba una Ley de reforma fiscal que tenía por principal objetivo la formalización de la economía, la ampliación de la base tributaria del IVA, la introducción del impuesto a la Renta Personal (IRP) y del impuesto a la renta de las actividades agropecuarias (IMAGRO).

⁵⁷ Volkerink (2009)

⁵⁸ Prichard (2009)

⁵⁹ *Ibíd.*

⁶⁰ Cooperative Housing Foundation (2004), citado en Prichard (2009)

⁶¹ *Ibíd.*

⁶² Ministerio de Planificación Económica y Financiera, República de Ghana, http://www.mofep.gov.gh/fiscal_data.htm

⁶³ Agencia Nationale de la Statistique et de la Demographie (2010), República de Senegal.

⁶⁴ Ver página web de la CEPAL, <http://websie.eclac.cl/infest/ajax/cepalstat.asp?carpeta=publicaciones> (último acceso en febrero 2011)

⁶⁵ El cálculo se ha realizado dividiendo la recaudación obtenida entre los bienes y servicios de la economía y el tipo impositivo del impuesto, para obtener el porcentaje de bienes gravados con el tipo impositivo correspondiente.

⁶⁶ Volkerink (2009)

-
- ⁶⁷Profesor Asistente de Economía y Asuntos Internacionales en la Universidad de George Washington.
- ⁶⁸ Dependiendo del modelo de IVA implementado.
- ⁶⁹ Usualmente el precio del producto no lo marca el agricultor, lo establece el mercado, por lo que realmente el impuesto provoca una reducción en sus beneficios dado que el Estado no le reintegra el impuesto pagado al estar estos bienes agrícolas exentos.
- ⁷⁰ Stiglitz y Emran (2007)
- ⁷¹ Véase Grupo del Banco Mundial y PricewaterhouseCoopers International (2011)
- ⁷² Cálculos propios con los datos fiscales del Banco Mundial, CEPAL, OCDE y Banco de Desarrollo Africano .Ver Anexo 1 para detalles sobre la fuente de datos.
- ⁷³ Damme y Orel (2008)
- ⁷⁴ Cubero y Vladkova Hollar (2010)
- ⁷⁵ Glenday (2006) y Baunsgaard y Keen (2005) y Fondo Monetario (2005)
- ⁷⁶ <http://www.africaneconomicoutlook.org/en/in-depth/public-resource-mobilisation-and-aid/> (último acceso febrero 2011)
- ⁷⁷ Banco Mundial (2010) citado en Acevedo (2009)
- ⁷⁸ Aplicado por ejemplo al consumo de bebidas alcohólicas, bebidas gaseosas, cervezas y cigarrillos y derivados y a una lista de bienes importados catalogados como suntuarios.
- ⁷⁹ Sabaini (2005) citado en Acevedo (2009)
- ⁸⁰ Artana y Gasparini (2003) citados en Acevedo (2009)
- ⁸¹ *Ibíd.*
- ⁸² Basado en un tipo de cambio de 21,39 dólares por córdoba (14 de Julio de 2010)
- ⁸³ Los países de la OCDE aplican la imposición tributaria por la renta mundial de sus nacionales. Para evitar la doble imposición, el contribuyente puede deducir los pagos realizados por los impuestos de la renta generada en otros países distintos a su país de origen (donde solo tributará por las rentas generadas en dicho país). Esto provoca que los países en desarrollo, al realizar deducciones o subvenciones al gravar las rentas a los nacionales de países de la OCDE, en la práctica pudieran estar subvencionando al país de origen, puesto que cuanto menos impuestos reciba el país donde se produjo la renta, más impuestos se pagarán en el país de origen.
- ⁸⁴ Un ejemplo podrían ser los incentivos fiscales para promover el desarrollo de “tecnología verde”.
- ⁸⁵ http://www.taxguidebd.com/contents/tax_articles/8.pdf; pag. 3 and pag. 5
- ⁸⁶ <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/Eventos/WorkShopGastosTributarios/JuanPabloJimenezArtigo.pdf>; page 29
- ⁸⁷ IEEPP (2010)
- ⁸⁸ Un ejemplo podrían ser los incentivos fiscales para promover el desarrollo de “tecnología verde”.
- ⁸⁹ Zonas francas en América Latina y Caribe: Argentina 11, Belice 1, Bolivia 12, Brasil 1, Chile 2, Colombia 9, Costa Rica 19, Ecuador 7, El Salvador 4, Guatemala 5, Honduras 9, México 1, Nicaragua 24, Panamá 1, Paraguay 2, Perú 4, Puerto Rico 1, República Dominicana 49, Uruguay 9, República Bolivariana de Venezuela 1.
- ⁹⁰ Volkerink (2009)
- ⁹¹ Keen and Simone (2004)
- ⁹² Instituto de Estudios Estratégicos y Políticas Públicas (IEEPP) (2010)
- ⁹³ <http://www.doingbusiness.org/economyrankings/>
- ⁹⁴ <http://www.ituc-csi.org/ituc-calls-on-world-bank-to.html> (último acceso febrero 2011)

-
- ⁹⁵ Southern Africa Resource Watch (SARW), TWN Africa, Tax Justice Network Africa, Ayuda en Acción and Christian Aid (2009)
- ⁹⁶ Oxfam (no-publicado)
- ⁹⁷ Oficina Internacional del Trabajo (1998) "Cuestiones laborales y sociales relacionadas con las zonas francas industriales".
- ⁹⁸ <http://www.ituc-csi.org/ituc-calls-on-world-bank-to.html> (último acceso febrero 2011)
- ⁹⁹ OCDE (2009)
- ¹⁰⁰ Cálculos propios basados en datos de la OCDE
- ¹⁰¹ McKinsey and Company (2009) citado en BID (2010)
- ¹⁰² Almand Martinez-Vasquez (2003) y Terkper (2003) citado en Joshi and Ayee (2008)
- ¹⁰³ El mercado negro (a veces conocido como economía sumergida o en negro) denota el comercio, bienes y servicios, etc., que no forman parte de la economía oficial de un país, lo que puede ocurrir en el marco de actividades legales (que no pagan impuestos) o en actividades ilegales, tales como el tráfico de drogas, el tráfico de armas y la prostitución.
- ¹⁰⁴ Organización Internacional del Trabajo (OIT) (2010)
- ¹⁰⁵ 'Polvos azules, el mercado de Lima donde todo es posible', 26 Mayo 2008
<http://www.ar.terra.com/terramagazine/interna/0,,OI2908243-EI11329,00.html> (último acceso febrero 2011)
- ¹⁰⁶
<http://www.globovision.com/news.php?nid=95793&clave=a%3A1%3A%7Bi%3A0%3Bs%3A17%3A%22economia+informal%22%3B%7D> (último acceso febrero 2011)
- ¹⁰⁷ http://www.metropolitana.org.ar/idm/idm_35/idm_35_nota_02.html (último acceso febrero 2011)
- ¹⁰⁸ Véase Banco Mundial (2007)
- ¹⁰⁹ Véase Bonner (2006), página 23
- ¹¹⁰ *Ibíd.*
- ¹¹¹ Véase Bonner (2006), page 22
- ¹¹² Según la OIT el trabajo decente resume las aspiraciones de la gente durante su vida laboral. Significa contar con oportunidades de un trabajo que sea productivo y que produzca un ingreso digno, seguridad en el lugar de trabajo y protección social para las familias, mejores perspectivas de desarrollo personal e integración a la sociedad, libertad para que la gente exprese sus opiniones, organización y participación en las decisiones que afectan sus vidas, e igualdad de oportunidad y trato para todas las mujeres y hombres.
- ¹¹³ Green, King y Miller-Dawkins (2010)
- ¹¹⁴ OCDE (2009)
- ¹¹⁵ OIT (2010)
- ¹¹⁶ Joshi and Ayee (2008)
- ¹¹⁷ Testimonio presentado en CSI – Confederación Sindical Internacional (2007)
- ¹¹⁸ Bonner (2006)
- ¹¹⁹ BID (2010)
- ¹²⁰ Panamá es considerado un paraíso fiscal lo que supone en la práctica condiciones que incentivan la evasión y la elusión fiscal.
- ¹²¹ McKinsey and Company (2009) citado en BID (2010)
- ¹²² BID (2010)
- ¹²³ *Ibíd.*
- ¹²⁴ El primer decreto estuvo vigente desde el 05/10/2001 al 30/11/2001 (26 días)

Después del 28/04/2002, éste fue validado por 60 días. Luego, este último se ha ampliado por diferentes decretos y en diferentes términos. Está vigente en el presente. Ver detalles en el sitio web:

<http://cciavf.com.ve/boletin/Feb2009/inamovilidad-laboral.pdf> (último acceso febrero 2011)

¹²⁵ Prichard (2009)

¹²⁶ *Ibid.*

¹²⁷ Instituto Nacional de Estadísticas e Información de Perú, <http://www.inei.gob.pe/> (último acceso febrero 2011)

¹²⁸ Ver página web de la CEPAL, <http://websie.eclac.cl/infest/ajax/cepalstat.asp?carpeta=publicaciones> (último acceso Febrero 2011)

¹²⁹ Para una discusión más detallada ver von Haldenwang (2008)

¹³⁰ Prichard (2009)

¹³¹ La Ley de Finanzas (1990) distribuye los ingresos de los impuestos de alcantarillado de la siguiente manera: 60% para Cotonú, el 24% para Porto Novo y el 16% para Parakou.

¹³² Oxfam (2009)

¹³³ *Ibid.*

¹³⁴ Garcimartín, Alonso y Gayo (2006)

¹³⁵ *Ibid.*

¹³⁶ Fjeldstad y Rakner (2003) citado en Garcimartín, Alonso y Gayo (2006)

¹³⁷ Ayuda en Acción (2009)

¹³⁸ Cubero y Vladkova Hollar (2010)

¹³⁹ Aquellos productos cuyo precio es marcado por la empresa o empresas que comercializan el producto dado que no existe competencia real de precios.

¹⁴⁰ von Haldenwang (2008)

¹⁴¹ Citado en Stiglitz y Emran (2007)

¹⁴² von Haldenwang (2008)

¹⁴³ http://www.gender-budgets.org/index.php?option=com_joomdoc&task=cat_view&gid=194&Itemid=189 (último acceso febrero 2011)

¹⁴⁴ Al ser créditos informales no se pueden declarar los costes de la financiación y por tanto el valor añadido declarado (los costes declarados menos los ingresos) es mayor al real.

¹⁴⁵ Graham and Pettinato (2002) y Luttmer (2004) citado en Stewart, Brown y Cobham (2009)

¹⁴⁶ Bourignon (2001) citado en Stewart, Brown y Cobham (2009)

¹⁴⁷ La desigualdad económica incluye el acceso a activos (financiero, natural, humano y social), así como al empleo y por lo tanto a ingresos. La desigualdad en el acceso a servicios sociales básicos incluye variables como la educación, la salud, los servicios sociales o la vivienda. Ésta también se estudia en relación a indicadores de desarrollo humano (esperanza de vida o grado de alfabetización, etc.) y en su dimensión política la desigualdad horizontal consiste en el análisis del grado de participación y el control político del grupo en una determinada sociedad.

¹⁴⁸ Stewart (2001), Collier y Banco Mundial (2003) citado en Stewart, Brown y Cobham (2009)

¹⁴⁹ El gobierno sudafricano por ejemplo, publicaba en el año 2004 un informe en el que se señalaba que la población de raza negra, que representaba el 60% de los trabajadores, ocupaba el 65% de los empleos de media-baja cualificación y el 84% de los empleos no cualificados, mientras que únicamente significaban el 14% de los puestos de alta dirección. Por el contrario, la población de raza blanca, que son el 22% de los trabajadores, representaban el 77% de la alta dirección y un 2,7% de los trabajos no cualificados.

¹⁵⁰ Este crecimiento inicial de las desigualdades se debe en parte a la capacidad de ahorro e inversión (la base del crecimiento económico), que tiende a concentrarse -por lo que genera un aumento en los ingresos- en los estratos más altos.

¹⁵¹ Kuznet (1955)

¹⁵² Gallo (2003)

¹⁵³ Adelman y Fuwa (1994)

¹⁵⁴ Stewart, Brown y Cobham (2009)

¹⁵⁵ *Ibíd.*

¹⁵⁶ Jomo (2004)

¹⁵⁷ *Ibíd.*

¹⁵⁸ Rasiah y Shari (2001)

¹⁵⁹ *Ibíd.*

¹⁶⁰ Jomo (2004)

¹⁶¹ Stewart, Brown y Cobham (2009)

¹⁶² *Ibíd.*

¹⁶³ *Ibíd.*

¹⁶⁴ Jesudason (1989) y Heng (1997) citado en Stewart, Brown y Cobham (2009)

¹⁶⁵ Khoo (2006) citado en Stewart, Brown y Cobham (2009)

¹⁶⁶ Heng (1997) citado en Stewart, Brown y Cobham (2009)

¹⁶⁷ Khoo, 2006 citado en Stewart, Brown y Cobham (2009)

¹⁶⁸ Jomo (2004)

¹⁶⁹ Bonner (2006)

¹⁷⁰ Confederación Internacional Sindical (2007).

¹⁷¹ Joshi y Ayee (2008)

¹⁷² Terkper (1995) citado en Joshi and Ayee (2008)

¹⁷³ Por ejemplo, en Argentina hay un impuesto a la “ganancia presunta”. Dicho impuesto se cobra a las actividades de muy baja escala, que tendrían unos costes administrativos relativamente muy altos para presentar documentos.

¹⁷⁴ Joshi y Ayee (2008)

¹⁷⁵ Joshi y Ayee (2008), Prichard (2009), Ghana National Chamber of Commerce and Industry (2008) citado en Prichard (2009)

¹⁷⁶ Bonner (2006)

¹⁷⁷ Estimaciones propias con datos citados por Prichard (2009)

¹⁷⁸ Oxfam (2009)

¹⁷⁹ Oxfam (2010)

¹⁸⁰ *Ibid*

¹⁸¹ Una muestra de cambio estructural ha sido la diversificación económica experimentada en Sudáfrica desde las últimas dos décadas. En 1980 el sector minero representaba el 20% del PIB, mientras en el año 2007 sólo representaba el 8%. Además, la importancia relativa de los impuestos mineros sobre el total recaudado entre 2000 y 2007 fue del 2,4% (cifra bastante similar al 2% realizado en el periodo de 1990 a 1997).

¹⁸² Con las modificaciones posteriores en el marco regulatorio relativo al sistema fiscal. Ver, <http://www.lexadin.nl/wlg/legis/nofr/oeur/lxwezaf.htm> (último acceso febrero 2011)

¹⁸³ Grote (2008)

¹⁸⁴ Véase Southern Africa Resource Watch (SARW), TWN Africa, Tax Justice Network Africa, Ayuda en Acción y Christian Aid (2009)

¹⁸⁵ Contracíclico significa moverse en la dirección opuesta al ciclo económico global: por ejemplo, más gasto cuando hay recesión y menos cuando hay crecimiento.

¹⁸⁶ Éxito del apoyo presupuestario en Ruanda citado en el informe “Ayuda del Siglo XXI”, página 20, Oxfam (2010)

¹⁸⁷ Oxfam (2010)

¹⁸⁸ Dato sobre economía de sombra: Charmes (2000), Schneider y Enste (2000), Schneider y Buhn (2009).

Datos sobre recaudación como porcentaje del PIB:

Países africanos: African Economic Outlook con datos de la OCDE (en estos datos en general, están excluidos los ingresos por rentas petroleras)

Países americanos: CEPAL

Países asiáticos: Banco Mundial.

Se han utilizado varias fuentes ya que las estimaciones de recaudación del Banco Mundial tienden a estar sobre estimadas.

<http://www.africaneconomicoutlook.org/en>

<http://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.GD.ZS>

<http://www.cepal.org/estadisticas/>

Dato sobre empleo informal sobre el total de empleo no agrícola: OCDE (2010)

¹⁸⁹ Basado en un estudio econométrico con siete variables: el tamaño de los impuestos directos, el tamaño del gobierno (como proxy de la capacidad de control de los impuestos), la libertad fiscal (un índice que incluye el máximo tipo impositivo individual y corporativo, así como la carga fiscal), índice de facilidad empresarial, la tasa de desempleo, el PIB per cápita y el índice de libertad económica.

¹⁹⁰ Schneider y Buehn (2009)

¹⁹¹ En algunas circunstancias, cuanto mayor es la carga tributaria puede haber mayor incentivo para evadir impuestos.

¹⁹² Mayor porcentaje de empleo informal mayor potencial teórico para la reducción de éste.

¹⁹³ Ver anexo 1 para detalles sobre la fuente de datos.

¹⁹⁴ McKinley y Kyrili (2009). Los autores señalan que el desempeño del país podría depender del punto de partida inicial. Sin embargo, afirman, que debería ser más fácil para un país de bajos ingresos elevar su total de ingresos tributarios del 10% del PIB al 15% que elevarlo del 15% por ciento al 20%. También señalan, que los niveles de ingresos tributarios de menos de 15% (en relación al PIB) deben considerarse inaceptablemente bajos, y que los países que ya han alcanzado el 15% deben llevar la presión fiscal al 20%.

¹⁹⁵ Citado por Gupta y Tareq (2008), <http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2008/09/gupta.htm>

¹⁹⁶ Intermón Oxfam (2010) citando a Naciones Unidas (2005) sobre los mínimos requerimientos de financiación entre 2006 y 2010, pág. 160.

¹⁹⁷ Guerena (2010)

¹⁹⁸ Se utilizaron los datos disponibles más recientes (en los últimos 5 años) de gasto público en educación como porcentaje del PIB, <http://data.worldbank.org/indicator/SE.XPD.TOTL.GD.ZS>

¹⁹⁹ <http://data.worldbank.org/indicator/SH.XPD.PUBL/countries>

²⁰⁰ Oxfam (2009)

²⁰¹ Sharife (2011)

²⁰² Estudio econométrico con siete variables: el tamaño de los impuestos directos, el tamaño del gobierno (como proxy de la capacidad de control de los impuestos), la libertad fiscal (un índice

que incluye el tipo máximo impositivo individual y corporativo, así como la carga fiscal), índice de facilidad empresarial, la tasa de desempleo, el PIB per cápita y el índice de libertad económica.

²⁰³ Por ejemplo: Burundi, Senegal, Zambia.

²⁰⁴ Por ejemplo: Nigeria, Tailandia, Uruguay y República Bolivariana de Venezuela.

²⁰⁵ <http://www.africaneconomicoutlook.org/en> (último acceso febrero 2011)

²⁰⁶ <http://www.cepal.org/estadisticas/>

²⁰⁷ <http://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.GD.ZS>

²⁰⁸ Schneider y Buehn (2009)

²⁰⁹ <http://www.africaneconomicoutlook.org/en> (último acceso febrero 2011)

²¹⁰ <http://www.cepal.org/estadisticas/> (último acceso febrero 2011)

²¹¹ <http://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.GD.ZS> (último acceso febrero 2011)

²¹² Kyrili y McKinley (2009)

Bibliografía

- Abuelafia, E., M. Braun, and L. Díaz Frers** (2004) 'Coparticipación Federal: una mirada más allá del debate de corto plazo', *Documentos de Políticas Públicas*, (7), Buenos Aires: Center for the Implementation of Public Policy for Equity and Growth.
- Acevedo, A** (2009) *La (In)Justicia Tributaria En Nicaragua*, Informe preparado para Latindad, Nicaragua: Académico Enlace Centroamericano.
- Adelman, I. and N. Fuwa** (1994) 'Income inequality and development: the 1970s and 1980s compared', *Economie appliquée*, 46: 40–65.
- Ayuda en Acción** (2009) *Accounting for poverty: How international tax rules keep people poor*, London: ActionAid.
- African Development Bank Group, African Union, and Economic Commission for Africa** (2009) *Statistical Yearbook*, <http://www.uneca.org/statistics/docs/asyb2009/asyb.htm> (último acceso febrero 2011).
- African Economic Outlook**, www.africaneconomicoutlook.org/en/ (último acceso febrero 2011).
- Agencia Nationale de la Statistique et de la Demographie** (2010) *Situation Economique et Sociale du Senegal en 2009*, Republique du Senegal: Ministere de L'Economie et des Finances.
- Akram-Lodhi, H and I. van Staveren** (2003) *A gender analysis of the impact of indirect taxes on small and medium enterprises in Vietnam* (Paper presented at the International Association for Feminist Economics Annual Conference on Feminist Economics, University of the West Indies Barbados), The Hague: Institute of Social Studies. www.iss.nl/iss/publication/6471 (último acceso enero 2011).
- Artana, D. and L. Gasparini** (2003) *La Incidencia Distributiva de la Ley de Equidad Fiscal de Nicaragua*, PSIA de la Ley de Equidad Fiscal de Nicaragua.
- Asian Development Bank** (2009) *Key Indicators for Asia and the Pacific, 4th edition*, Manila: Asian Development Bank.
- Atienza, J., G. Fanjul, D. Green, and D. Karbala** (2010) 'La estrategia del iceberg: El futuro de la financiación del desarrollo tras la crisis' in *La realidad de la Ayuda 2010*, Madrid: Intermón Oxfam, www.intermonoxfam.org/UnidadesInformacion/anexos/12113/REALIDAD%20DE%20LA%20AYUDA%202010%20.pdf (último acceso febrero 2011).
- Bahl, R** (2009) *Property Tax Reform in Developing and Transition Countries: Practical guidance for implementing the property tax*. Prepared by Development Alternatives, Inc. for USAID.
- Baunsgaard, T. and M. Keen** (2005) *Tax revenue and (or?) trade liberalisation*, Washington, DC.: IMF.
- Banco Interamericano de Desarrollo** (2010) *Taxes and Productivity: A game of hide and seek*, Washington D.C: Inter-American Development Bank.

-
- Banco Mundial** (2007) *Informality: Exit and Exclusion* 2007.
<http://siteresources.worldbank.org/INTLAC/Resources/CH0.pdf> (último acceso enero 2011).
- Banco Mundial and PriceWaterhouseCoopers International Limited** (2011), *Paying Taxes 2011. The global picture*, Washington D.C.: World Bank.
- Bengo Calvoy, M. and B.R. Sánchez-Robles** (2001) *Crecimiento económico y desigualdad en los países latinoamericanos*, La nueva agenda de América Latina.
http://www.revistasice.com/cmsrevistasICE/pdfs/ICE_790_63-74_8EB693CF8E305D1153B2ACD16E498C2E.pdf
- Bolnick, B. and J Haughton** (1998) *Tax Policy in Sub-Saharan Africa: Examining the Role of Excise Taxation*, African Economic Policy Discussion Paper 2, Cambridge, MA: Harvard Institute for International Development.
- Bonner, C** (2006) *Organising Informal Transport Workers: Global Research Project. Overview Report*, London: International Transport Workers' Federation.
<http://www.itfglobal.org/education/Edu-Research.cfm> (último acceso enero 2011)
- Bahrawi, N.** (2009) 'Will Malaysia ever be colour-blind? In Malaysia, a promise to continue a race-based affirmative action policy will only entrench racism', the *Guardian*, 16 November 2009,
<http://www.guardian.co.uk/commentisfree/2009/nov/16/malaysia-race> (último acceso febrero 2011).
- Chambas G., J.Brun and G. Rota Graziosi** (2007) *La movilización de recursos locales propios, en África*, presented at the United Nations Decentralisation and Local Management forum, Vienna, June 2007,
<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan029472.pdf>
(último acceso febrero 2011).
- Charmes J** (2000) *The Contribution of Informal Sector to GDP in Developing Countries: Assessment, Estimates, Methods, Orientations for the Future*, Document for the 4th Meeting of the Delhi Group on Informal Sector Statistics, Geneva, August 2000.
- Coady, D.** (1997) 'Fiscal Reforms in Developing Countries' in C. K. Patel (ed) *Fiscal Reforms in Least Developed Countries*, Cheltenham: Edward Elgar Publishing.
- Confederación Sindical Internacional** (2007) *Burkina Faso: The informal sector is the heart of a new kind of solidarity*, Brussels: International Trade Union Confederation.
- Cubero, R. and I. Vladkova Hollar** (2010) *Equity and Fiscal Policy: The Income Distribution Effects of Taxation and Social Spending in Central America*. IMF Working Paper Western Hemisphere Department, WP/10/112, May 2010.
- Damme L, T. Mishari and S. Orel** (2008) *Taxation policy in developing countries. What is the IMF's involvement?* For the Bretton Woods Project, 28 April 2008, <http://visar.csustan>.
(último acceso febrero 2011).
- Díaz Frers, L.** (2008) 'En deuda con la Constitución: el régimen de coparticipación, problemas y soluciones', *Documento de Recomendación de Políticas Públicas* (58), Buenos Aires: Center for the Implementation of Public Policy for Equity and Growth.
- Díaz Frers, L.** (2010) 'Los caminos paralelos al laberinto de la coparticipación', *Documento de Recomendación de Políticas Públicas* (75), Buenos Aires: Center for the Implementation of Public Policy for Equity and Growth.

-
- Eurodad y Ayuda en Acción** (2011), *IFIs tax policy in developing countries*, http://www.eurodad.org/uploadedFiles/Whats_New/Reports/Approaches%20and%20impactsTAX_June11.PDF?n=8277
- Fjeldstad, O.** (2006) *To Pay or Not to Pay? Citizens' Views on Taxation by Local Authorities in Tanzania*, Special Paper No. 06.18, Dar es Salaam: Research on Poverty Alleviation, (último acceso febrero 2011).
- Fondo Monetario Internacional** (2005) *Dealing with the Revenue Consequences of Trade Reform (Background Paper for Review of Fund Work on Trade)*, Prepared by the Fiscal Affairs Department, in consultation with other departments, approved by Teresa Ter-Minassian, February 15, 2005.
- Fondo Monetario Internacional** (2011) *Revenue Mobilization in Developing Countries*. Washington D.C.: International Monetary Fund.
- Fuest, C. and N. Riedel** (2009) *Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature*, Report prepared for the UK Department for International Development (DFID), Oxford: Oxford University Centre for Business Taxation.
- Gallo, C.** (2003) 'Crecimiento y desigualdad: actualidad de una vieja paradoja' [Growth and inequality: evidence of an old paradox], *Revista Venezolana de economía y ciencias sociales*, September-December 2003, 9(3).
- Garcimartín A C, J., Rodríguez A and Gayo D** (2006) *Fiscalidad y Desarrollo*. Documents - Instituto de Estudios Fiscales, N°. 21, 2006, pp. 1-75.
- Gemmell N. and O. Morrissey** (2003) *Tax Structure and the Incidence on the Poor in Developing Countries*, Research Paper No. 03/18, University of Nottingham: Centre for Research in Economic Development and International Trade, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=503101 (último acceso enero 2011)
- Glenday G.** (2006) *Toward fiscally feasible and efficient trade liberalization*, Durham, NC: Duke Center for Internal Development, Duke University.
- Golam Mortaza, M. and L. Begur** (2006) *Tax Expenditures in Bangladesh: An Introductory Analysis*, Policy Note Series: PN 0706, Dhaka: Bangladesh Bank.
- Grote, M.** (2008), "South Africa Perspective" in *Revenue's Role in the Quest for Inclusive Development: South-South Sharing of Successful Tax Practices*, Conference Proceedings May 2008, New York: United Nations Development Programme.
- Gupta, S. and S. Tareq** (2008) 'Mobilizing Revenue', *Finance & Development* 45(3): September 2008. (último acceso febrero 2011)
- Sabaini, G.** (2005) "Desafíos para la modernización del sistema tributario en Nicaragua", in *Recaudar para Crecer*, Washington D.C.: Inter-American Development Bank.
- Green D, R King and M Miller-Dawkins** (2010) *The Global Economic Crisis and Developing Countries*, Oxfam Research Report, Oxford: Oxfam.
- Guerena, A.** (2010) *Halving Hunger: Still Possible? Building a rescue package to set the MDGs back on track*. Oxfam Briefing Paper #139. Oxford: Oxfam.
- Hailu, D. and S. Suarez Dillon** (2009) *¿Cuál es la Explicación para el Descenso de la Desigualdad en Brasil?*, Brasilia: International Policy Centre for Inclusive Growth.
- Hollingshead, A.** (2010) *The Implied Tax Revenue Loss from Trade Mispricing*, Washington D.C.: Global Financial Integrity.

-
- Ibáñez, G. C.** (2002) *Minera Disputada de las Condes: El Despojo a un País de sus Riquezas Básicas*, Analisis de Políticas Públicas (14), Publicaciones Terram: Santiago de Chile, www.terram.cl/nuevo/images/storiesapp14mineradisputada.pdf (último acceso febrero 2011).
- IEEPP-Instituto de Estudios Estratégicos y Políticas Públicas**(2011) Apuntes sobre exoneraciones fiscales en Nicaragua, 2010.
- Confederación Sindical Internacional** (2007) *Burkina Faso: The informal sector is the heart of a new kind of solidarity*, Brussels: International Trade Union Confederation.
- Jiménez, M.** (2011) 'La mayor empresa del mundo utiliza España como paraíso fiscal'. El País, 27 de febrero de 2011, http://www.elpais.com/articulo/economia/mayor/empresa/mundo/utiliza/Espana/paraíso/fiscal/elpepueco/20110227elpepieco_1/Tes (último acceso febrero 2011).
- Jiménez, J.P. and A. Podestá** (2009) *Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina*, Serie Macroeconomía del desarrollo 77, Santiago de Chile: Economic Commission for Latin America and the Caribbean, http://www.eclac.org/publicaciones/xml/2/35732/Serie_MD_77.pdf (último acceso febrero 2011).
- Joshi, A. and J. Ayee** (2008) 'Associational Taxation: A Pathway into the Informal Sector', in D. Brautigam, O.-H. Fjeldstad and M. Moore (eds), *Capacity and Consent: Taxation and State Building in Developing Countries*, Cambridge: Cambridge University Press.
- Jomo, K.S.** (2004) *The New Economic Policy and Interethnic Relations in Malaysia*, Identities, Conflict and Cohesion Programme Paper Number 7. Geneva: United Nations Research Institute for Social Development. http://cpps.org.my/resource_centre/jomo_1.pdf (último acceso enero 2011).
- Kar, D. and D. Cartwright-Smith** (2008) *Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2002-2006*, Washington D.C.: Global Financial Integrity. www.gfip.org (último acceso enero 2011).
- Kar, D and K. Curcio** (2011) *Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2000-2009, Update with a Focus on Asia*, Washington D.C.: Global Financial Integrity.
- Keen, M. and A. Simone** (2004) 'Tax policy in Developing Countries: Some Lessons from the 1990s, and Some Challenges Ahead,' in Gupta, S., B. Clements, and G. Inchauste (eds), *Helping Countries Develop: The Role of the Fiscal Policy*, Washington DC: International Monetary Fund, 302-52.
- Kuznets, S.** (1955) 'Economic Growth and Income Inequality', *The American Economic Review*, 45(1), pp. 1-28, <http://www.jstor.org/pss/1811581> (último acceso febrero 2011).
- Marshall, J.** (2009). *One size fits all? IMF tax policy in sub-Saharan Africa*. Christian Aid Occasional Paper No. 2.
- McKinley, T. and K. Kyrili** (2009) *Is Stagnation of Domestic Revenue in Low-Income Countries Inevitable?*, London: Centre for Development Policy and Research, School of Oriental and African Studies, University of London. www.soas.ac.uk/cdpr/publications/papers/file54440.pdf (último acceso enero 2011)
- de Mooij, R. and G. Nicodème** (2008) *How Corporate Tax Competition Reduces Personal Tax Revenue*, Research Report, CESifo DICE Report 6 (1), 27-31, Munich: Institute for Economic Research.

-
- Moyi, E. and E. Ronge** (2006) *Taxation and Tax Modernization in Kenya: A Diagnosis of Performance and Options for Further Reform*, Nairobi: Institute of Economic Affairs.
- Molina, N.** (2009) *¿Rescatar o hundir? Condicionalidad y asesoramiento del FMI para los países de renta baja en tiempos de crisis*, Red Europea de Deuda y Desarrollo (Eurodad).
- Nyamongo, M.E. and N.J. Schoeman** (2007) 'Tax reform and the progressivity of personal income tax in South Africa', *South African Journal of Economics*, 75(3), p. 478-95, Oxford: Blackwells Publishing, [www.up.ac.za/dspace/bitstream/2263/4072/1/Nyamongo_Tax\(2007\).pdf](http://www.up.ac.za/dspace/bitstream/2263/4072/1/Nyamongo_Tax(2007).pdf) (último acceso febrero 2011).
- Norregaard, J. and T.S. Khan** (2007) *Tax Policy: Recent Trends and Coming Challenges*, IMF Working Paper Fiscal Affairs Department authorized for distribution by Isaias Coelho, WP/07/274, December 2007.
- OCDE Development Centre** (2009) *Is Informal Normal? Towards more and better jobs in developing countries*, Paris: OECD.
- OCDE** (2010a) *Taxation in Africa: The path to economic independence*, OECD Position Paper, Paris: OECD.
- OCDE** (2010b) *Revenue Statistics 1965-2009*, 2010 edition, Paris: OECD. www.oecd.org/ctp/revenuestats (último acceso febrero 2011).
- OCDE African Development Bank** (2010) *African Economic Outlook 2010*, Paris: OECD, www.un.org/ (último acceso febrero 2011).
- Organización Internacional del Trabajo** (1998) *Labour and social issues relating to the export processing zones* (Report for discussion at the Tripartite Meeting of Export Processing Zones-Operating Countries), Geneva: International Labour Organization.
- Organización Internacional del Trabajo** (2010) *Global employment trends for youth: Special issue on the impact of the global economic crisis on youth* August 2010, International Labour Office, Geneva: International Labour Organization.
- Oxfam** (2009) 'Lifting the Resource Curse. How poor people can and should benefit from the revenues of extractive industries', Oxfam Briefing Paper 134, Oxford: Oxfam GB, <http://www.oxfam.org.uk/resources/policy/trade/lifting-resource-curse-extractive-industries.html> (último acceso junio 2011).
- Oxfam** (2010) *21st Century Aid. Recognizing success and tackling failure*. 28 May, Oxfam Briefing Paper 137, Oxford: Oxfam, <http://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/bp-137-21st-century-aid.pdf> (último acceso enero 2011).
- Oxfam** (no-publicado) *Concerns on IMF Lending Program in Post-Conflict Sierra Leone*, Oxford: Oxfam.
- Pérez, A. and M. I. Sierra** (2004) 'Relaciones étnicas y desarrollo económico en Malasia', *Política y Cultura*, Spring 2004 21: 127-40, Mexico: Universidad Autónoma Metropolitana, Unidad Xochimilco. <http://redalyc.uaemex.mx/pdf/267/26702109.pdf> (último acceso enero 2011).
- Pérez, J., M. Gistelínck and D. Karbala** (2011) 'Sleeping lions. International investment treaties, state-investor disputes and access to food, land and water', Oxfam Discussion Paper, Oxford: Oxfam, <http://www.oxfam.org.uk/resources/policy/trade/sleeping-lions.html> (último acceso junio 2011).

-
- PwC y Grupo del Banco Mundial** (2010) *Paying Taxes 2010: The global picture*, Washington D.C: World Bank Group.
- Prichard, W.** (2009) *Taxation and Development in Ghana: Finance, Equity and Accountability*, Chesham: Tax Justice Network.
- Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo** (2007) *Human Development Report 2007-08*, New York: United Nations Development Programme.
- Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo** (2009) *Human Development Report 2009: Overcoming barriers: Human mobility and development*, New York: United Nations Development Programme.
- Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo** (2010) *Human Development Report 2010: The Real Wealth of Nations: Pathways to Human Development*, New York: United Nations Development Programme.
- Rasiah, R. and I. Shari** (2001) 'Market, government and Malaysia's new economic policy', *Cambridge Journal of Economics*, 2001, 25(1): 57-78, Cambridge: Cambridge University Press.
- Rozner, S.** (2009) *Tax policy: Recent developments and a look ahead*, Best Practices in Fiscal Reform and Economic Governance, Fiscal Reform and Economic Governance Project, http://www.fiscalreform.net/index.php?option=com_content&task=view&id=808&Itemid=52 (último acceso febrero 2011).
- Sabates-Wheeler, R. and S. Devereux** (2008) 'Transformative Social Protection: The Currency of Social Justice', in Barrientos, A. and D. Hulme (eds) *Social Protection for the Poor and Poorest: Risk, Needs and Rights*, London: Palgrave Macmillan.
- Schneider, F.G.** (2000) *The Increase of the Size of the Shadow Economy of 18 OECD Countries: Some preliminary Explanations*, No 306, CESifo Working Paper Series, Munich: Institute for Economic Research. <http://econpapers.repec.org/paper/cesceswps/5f306.htm> (último acceso enero 2011).
- Schneider, F. and Buehn A.** (2009) 'Shadow Economies and Corruption All Over the World: Revised Estimates for 120 Countries', *Economics* Vol. 1, 2007-09. www.economics-journal.org/economics/journalarticles/2007-9 (último acceso enero 2011).
- Schneider, F. and D. Enste** (2000) 'Shadow Economies: Size, Causes and Consequences', *Journal of Economic Literature*, 38 (March 2000): 77-114, [http://darp.lse.ac.uk/papersdb/Schneider-Enste_\(JEL00\).pdf](http://darp.lse.ac.uk/papersdb/Schneider-Enste_(JEL00).pdf) (último acceso enero 2011).
- Sharife, K.** (2011). *Tax Us If You Can. Why Africa Should Stand up for Tax Justice*. Tax Justice Network, Africa.
- Southern Africa Resource Watch, Third World Network Africa, Tax Justice Network Africa, Ayuda en Acción and Christian Aid** (2009), *Breaking the Curse. How transparent taxation and fair taxes can turn Africa's mineral wealth into development*, Johannesburg: Open Society Institute of Southern Africa, <http://documents.twnafrica.org/breaking-the-curse-march2009.pdf> (último acceso enero 2011).
- Stewart, F., G. Brown and A. Cobham** (2009) *The Implications of Horizontal and Vertical Inequalities for Tax and Expenditure Policies*, CRISE Working Paper No. 65, February 2009, Oxford: Centre for Research on Inequality, Human Security and Ethnicity at the University of Oxford, <http://www.crise.ox.ac.uk/pubs/workingpaper65.pdf> (último acceso enero 2011).

Stiglitz, J.E. and M.S. Emran (2007) *Equity and Efficiency in Tax Reform in Developing Countries*, Social Sciences Research Network.

Tanzi, V. and Zee, H. (2000) *Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries*, IMF Working Paper WP/00/35, Washington D.C.: International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department.

UN Millennium Project (2005) *Investing in Development: A Practical Plan to Achieve the Millennium Development Goals*, New York: UN Millennium Project.

von Haldenwang, C. (2008) *Taxation, social cohesion and fiscal decentralization in Latin America*, Discussion Paper 1/2008, Bonn: German Development Institute.

Volkerink, B. (2009) *Tax Policy in Sub-Saharan Africa: A survey of issues for a number of countries*. Working Paper Series. No. 2009-01. Utrecht: Center for Taxation and Public Governance, Utrecht University.

Informes de Investigación de Intermón Oxfam

Los Informes de Investigación de Intermón Oxfam se escriben con el objeto de compartir resultados de investigaciones, para contribuir al debate público y para invitar al diálogo sobre políticas y prácticas de desarrollo y acción humanitaria. Estos documentos no reflejan necesariamente los posicionamientos políticos de Intermón Oxfam. Las opiniones expresadas son las de los autores, y no necesariamente las de Intermón Oxfam.

Para más información, o para comentar este informe, escribir a ditriago@intermonoxfam.org

Este documento ha sido escrito por Deborah Itriago. Intermón Oxfam agradece la asistencia de Andrés Campos y Pablo Pero, la colaboración de Susana Ruíz, Jaime Atienza, Maylis Labusquiere, Helen Collinson, Teresa Cavero y Jonathan Mazliah en su producción, y los comentarios de Esteban Nicolini, Gonzalo Delgado, Monique Van Zijl, Max Lawson, Keir Delaney, Pamela Gómez, Paul Groenew, Hetty Kovack, Ted Van Hees, Marjolein Brouwer, Claire Seaward, Bill Morton, Luciana Diaz Frers, Adolfo Acevedo, Elizabeth Stuart y Emma Seery. Forma parte de una serie de documentos dirigidos a contribuir al debate público sobre políticas humanitarias y de desarrollo.

El texto puede ser utilizado libremente para la incidencia política y campañas, así como en el ámbito de la educación y de la investigación, siempre y cuando se indique la fuente de forma completa. El titular del copyright requiere que todo uso de su obra le sea comunicado con el objeto de evaluar su impacto. Para la reproducción del texto en otras circunstancias, o para uso en otras publicaciones, o en traducciones o adaptaciones, debe solicitarse permiso y puede requerir el pago de una tasa. Correo electrónico: msambade@intermonoxfam.org

Para más información sobre los temas tratados en este documento, por favor envíe un mensaje a msambade@intermonoxfam.org.

Publicado por Oxfam Gran Bretaña para Oxfam Internacional bajo el número ISBN 978-1-84814-979-3 en septiembre de 2011. Oxfam GB, Oxfam House, John Smith Drive, Cowley, Oxford, OX4 2JY, Reino Unido.

La información en esta publicación es correcta en el momento de enviarse a imprenta.

www.intermonoxfam.org

Oxfam Internacional es una confederación de 15 organizaciones que trabajan conjuntamente en más de 98 países para encontrar soluciones duraderas a la pobreza y la injusticia:

Oxfam América (www.oxfamamerica.org);
Oxfam Australia (www.oxfam.org.au);
Oxfam Bélgica (www.oxfamsol.be);
Oxfam Canadá (www.oxfam.ca);
Oxfam Francia – Agir ici (www.oxfamfrance.org);
Oxfam Alemania (www.oxfam.de);
Oxfam Reino Unido (www.oxfam.org.uk);
Oxfam Hong Kong (www.oxfam.org.hk);
Oxfam India (www.oxfamindia.org)
Intermón Oxfam (www.intermonoxfam.org);
Oxfam Irlanda (www.oxfamireland.org);
Oxfam México (www.oxfammexico.org);
Oxfam Nueva Zelanda (www.oxfam.org.nz);
Oxfam Novib – Países Bajos (www.oxfamnovib.nl);
Oxfam Quebec (www.oxfam.qc.ca)

Miembros observadores de Oxfam y en proceso de afiliación plena:

Oxfam Japón (www.oxfam.jp)
Oxfam India (www.oxfamindia.org)

Las siguientes organizaciones son actualmente miembros observadores de Oxfam y se preparan para la afiliación total:

Oxfam Japón (www.oxfam.jp)
Oxfam Italia (www.oxfamitalia.org)

Sírvase escribir a cualquiera de estas agencias para mayor información o visite el sitio www.oxfam.org.

Correo electrónico: advocacy@oxfaminternational.org