

DOCUMENTOS

FISCALIDAD DE LOS RECURSOS NATURALES EN AMÉRICA LATINA^(*)

Autores: *Domingo Carbajo Vasco*^(a)
Pablo Porporatto^(b)

DOC. N.º 14/09

(*) Este trabajo gira en torno al primer foro de debate desarrollado en el ámbito de la Red de Antiguos Alumnos de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública (RAAM) en el año 2008. Fue abierto el 5 de mayo y permaneció activo durante casi un mes, siendo coordinado por los autores del presente documento.

(a) Economista. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado. Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Madrid. España.

(b) Contador Público. Licenciado en Administración de Empresas. Máster Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública. Dirección de Fiscalización Grandes Contribuyentes Nacionales. Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). Buenos Aires. Argentina.



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

CONSIDERACIONES PREVIAS

INTRODUCCIÓN

1. TRIBUTACIÓN Y RECURSOS NATURALES

- 1.1. Notas características de la región
- 1.2. Presión tributaria
- 1.3. Estructura tributaria
- 1.4. Contribución fiscal de los recursos naturales

2. DISPARADOR DEL FORO DE DEBATE

- 2.1. Consideraciones previas
- 2.2. Introducción
- 2.3. Justificación
- 2.4. Objetivo
- 2.5. Alcance
- 2.6. Metodología

3. RELATORÍA FORO DE DEBATE

- 3.1. Datos y experiencias aportados al foro
- 3.2. Algunas conclusiones
- 3.3. Recomendaciones

4. ASPECTOS A CONSIDERAR EN LAS RECOMENDACIONES (“BUENAS PRÁCTICAS”)

- 4.1. Diagnóstico preliminar
- 4.2. Aclaraciones previas
- 4.3. Aspectos a considerar
 - 4.3.1. En “buenas prácticas” de política fiscal
 - 4.3.2. En “buenas prácticas” de Administración Tributaria

BIBLIOGRAFÍA

Siglas y abreviaturas utilizadas

AATT:	Administraciones Tributarias.
AEAT:	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
AFIP:	Administración Federal de Ingresos Públicos.
ALyC:	América Latina y el Caribe.
AT:	Administración Tributaria.
CEDDET:	Fundación Centro de Educación a Distancia y Desarrollo Económico y Tecnológico, perteneciente a la Red de Centros de Formación a Distancia del Banco Mundial.
CEPAL:	Comisión Económica para América Latina y el Caribe.
CIAT:	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
IEF:	Instituto de Estudios Fiscales.
ISR:	Impuesto sobre la Renta.
IRPF:	Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.
ITF:	Impuesto a las Transacciones Financieras.
IVA:	Impuesto al Valor Agregado / Impuesto sobre el Valor Añadido.
OCDE:	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
PIB:	Producto Interior Bruto.
PF:	Política Fiscal.
PT:	Política Tributaria.
RAAM:	Red de Antiguos Alumnos de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública.
RRNN:	Recursos Naturales.
UE:	Unión Europea.
UNED:	Universidad Nacional de Educación a Distancia.

CONSIDERACIONES PREVIAS

La RAAM comenzó sus actividades en enero de 2005, por iniciativa de la primera promoción y de los organizadores de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública (AEAT, IEF, UNED, CIAT y CEDDET), con el objetivo de favorecer las relaciones y el clima de aprendizaje general desarrollados a lo largo de los dos años de cursado de la misma. En ese orden de ideas, se propuso el desafío de mantener la participación de los antiguos alumnos en las actividades de la Maestría en sus sucesivas ediciones.

La RAAM opera fundamentalmente como una red virtual a través de *Internet*, sosteniendo, de esa manera, una comunicación en línea entre sus miembros, para contribuir al desarrollo profesional y al acceso de variados servicios.

Esta Red conforma una comunidad de expertos tributarios de América Latina y España e intenta promover el intercambio de información entre los miembros, ya sea antiguos alumnos, profesores y representantes de las organizaciones colaboradoras, tanto en el ámbito profesional como en el personal.

Anualmente, en el Plan de Gestión, se fijan las tareas a desarrollar, dentro de las cuales se prevén foros de opinión y debate, cuyas temáticas surgen a partir del interés de los miembros. En general, un foro se desarrolla en el primer semestre y el otro, en el segundo semestre del respectivo año. A partir de la coordinación de uno o más expertos, quienes previamente preparan y difunden un documento contextualizador, que actúa como elemento disparador del debate —donde se realiza un repaso de cuestiones generales que ubiquen a los participantes en la temática—, se desarrollan estas interesantes dinámicas grupales que, en general, convocan a más de un centenar de participaciones de antiguos alumnos, profesores de la Maestría y expertos especialmente invitados, según la temática tratada.

Es así que, a través del presente *Documento de Trabajo*, se darán a conocer las principales conclusiones y algunas recomendaciones que surgieron del foro de debate desarrollado en el primer semestre del año 2008, referido a la “Fiscalidad de los Recursos Naturales”.

La selección de la temática se justifica acabadamente en estos momentos (y en algunos históricos) a partir de la importancia de la recaudación fiscal (tributaria y no tributaria) que se obtiene en algunos países de la región, de la actividad económica relacionada a la explotación y comercialización de los RRNN, bajo la sensación de que se viven “años de abundancia” que, en realidad, obedecen a factores externos (altos precios internacionales de los *commodities*), no manejables y de carácter coyuntural, ante lo cual se pretende hacer un llamado al debate y reflexión, frente a los riesgos y desafíos que traen aparejados estas particulares fuentes de financiación fiscal, como así también propiciar una mayor “transparencia” en cuanto a la información relativa a esta actividad económica y su real contribución fiscal, en sus diversas modalidades.

En línea con lo expuesto en el párrafo anterior, cabe mencionar que la crisis financiera internacional, iniciada en el año 2008, va a tener efectos desconocidos precisamente en esa pretendida “abundancia”, porque los precios de las materias primas ya están cayendo en algunos supuestos, caso del petróleo.

INTRODUCCIÓN

El presente documento aborda las estrategias fiscales que emprendieron algunos países de ALyC respecto de los RRNN, tomando como epicentro el foro de debate desarrollado en el

ámbito de la RAAM, a partir de lo cual, se pretenden inferir algunos aspectos que, en opinión de los autores, deberían tener presente las recomendaciones (o “buenas prácticas”) en esta actual pero compleja materia.

En la región está cambiando la concepción de RRNN, produciéndose una extensión de la misma. Frente a ello, se tomará una concepción ampliada de RRNN, la que tradicionalmente en los estudios sobre la temática, suele circunscribirse a minerales y petróleo o, en un sentido un poco más amplio, a los no renovables.

Es así que se incluyen otras actividades relacionadas a la disponibilidad de las riquezas naturales de la región, con potencialidad de contribución fiscal, tales como:

- Producción de materias primas alimenticias, de origen vegetal como así también animal, por ejemplo, café, soja, carnes vacunas, etc.
- Uso del agua de ríos para la generación de energía.
- Ubicación estratégica, por ejemplo, canal fluvial para el transporte.
- Riquezas naturales que puedan ser aprovechadas con fines de actividades de turismo y vinculadas.

En lo que respecta a las estrategias fiscales que pueden utilizar los Estados para obtener participación en los resultados de la explotación económica de estos recursos, cabe anticipar que no hay una PF definida y común en la región, sino una gran diversidad de ellas, considerando que la variedad, cantidad y calidad de RRNN se diferencia enormemente de un país a otro.

Al respecto, se tomarán en consideración los siguientes instrumentos fiscales:

- Empresas públicas o mixtas (participación del Estado en la actividad).
- *Royalties* o regalías (o impuestos sobre los ingresos brutos).
- Impuestos (incluyendo los derechos de exportaciones y algunas figuras “heterodoxas”) o regímenes especiales aplicables sobre estas actividades.

Este *Documento* comienza con una introducción al nivel y estructura tributarias de los países de la región, considerando la situación actual y la evolución que, recientemente, han tenido dichos aspectos, como disparador de la necesidad de analizar las estrategias fiscales que los Estados han puesto en marcha, para capturar rentas de la explotación de los RRNN, dada la relevancia que se ha evidenciado en los últimos años en estos ingresos fiscales (tributarios y no tributarios) en ciertos países, en comparación a fuentes de ingresos ortodoxas o clásicas.

En la segunda parte se presenta el texto disparador que, oportunamente, se preparó para el foro de debate donde se exponen los justificativos, objetivos y metodología de esta dinámica de intercambio de opiniones, debate y reflexión. En el mismo se repasan datos y conclusiones de trabajos como así también recomendaciones de organismos internacionales publicados sobre esta materia.

En la tercera parte se presenta el trabajo de Relatoría del foro, donde se expone, de manera resumida, la abundante información aportada, las principales conclusiones y algunas recomendaciones que surgieron del mismo.

Por último, se exponen, de forma muy general y a mero título ejemplificativo, algunos aspectos que podrían, según la opinión de los autores, tomar en consideración las recomendaciones (“buenas prácticas”) en los planos de la PT y de la AT, respecto de los RRNN, como objeto de explotación de actividades económicas con potencial para la contribución fiscal.

1. TRIBUTACIÓN Y RECURSOS NATURALES

1.1. Notas características de la región

ALyC, no obstante su “diversidad” interior (política, social, económica, territorial, geográfica, etc.), exhibe a grandes rasgos, los siguientes caracteres generales como región:

- Fuerte especialización en la producción de materias de primas alimenticias, energéticas y minerales.
- Crisis financieras recurrentes.
- Fuerte concentración del ingreso.
- Marcada informalidad.
- Debilidad institucional de los gobiernos.
- En lo que respecta a la PF, la misma se ha caracterizado tradicionalmente por:
 - volatilidad de las cuentas fiscales;
 - pro-ciclicidad, y
 - problemas de solvencia (“crisis de la deuda”).
- Resistencia a la tributación (evasión y fraude tributario de relevancia, débil conciencia cívico-fiscal, etc.).

1.2. Presión tributaria

La presión tributaria es relativamente baja en ALyC (17 por 100 para el año 2005, según la CEPAL), a pesar de la recuperación que ha tenido en los últimos años (18,1 por 100 de crecimiento promedio desde 1980 a 2005, según la misma fuente), particularmente, como resultado de la introducción de tributación “heterodoxa” y el impacto del alza de los precios internacionales de las materias primas que se comercializan, considerando las riquezas naturales que posee la región y la consecuente especialización productiva y económica en la explotación de las mismas que se evidenció en los últimos años.

No obstante dicha mejora, el nivel de presión tributaria es bajo y resulta insuficiente para afrontar las urgentes necesidades sociales que presenta la región, la más desigual del mundo en cuanto a la distribución del ingreso (con un coeficiente de Gini para el año 2005 de 0,57).

En términos relativos, la presión tributaria es, aproximadamente, la mitad de la que corresponde a los países de la OCDE (36,4 por 100 para el año 2005) y aún menor si se la compara con la de los países de la UE de los 15 (40,2 por 100 en el año 2005).

La CEPAL ha destacado que ALyC presenta como característica su diversidad (tamaño de población, ingreso *per capita*, tamaño de PIB, estructura política, relevancia de los ingresos no tributarios, presión tributaria), ante lo cual ha establecido grupos de países en la región (A, B y C), según el nivel de presión tributaria. Para el año 2005, el grupo A (Brasil, Argentina, Uruguay y Chile) tendría en promedio una presión del 26,6 por 100, el grupo B (Nicaragua, Honduras, Bolivia, Colombia, República Dominicana, Perú, El Salvador, Panamá, Costa Rica y Paraguay) del 16,1 por 100 y el grupo C (Venezuela, México, Ecuador Guatemala y Haití) del 11,3 por 100. En el último grupo se encuentran países que presentan una importante especialización económica en la extracción de RRNN.



1.3. Estructura tributaria

La estructura tributaria resulta claramente regresiva en términos de la recaudación obtenida, dada la preeminencia de la imposición sobre los consumos, esencialmente la de carácter general (el Impuesto al Valor Agregado o Impuesto General a las Ventas) respecto del total (según la CEPAL, el IVA en la estructura de recaudación pasó de representar el 21,1 por 100 en 1990 al 35,2 por 100 en 2005, lo que significó un aumento del 66,8 por 100).

Respecto de la tributación directa, cabe destacar que, aunque ha mejorado de manera leve en los últimos tiempos (según al CEPAL pasó 22,6 por 100 en 1990 al 27,9 por 100 en el 2005 del total recaudado), la participación de la recaudación proveniente de la misma en el total resulta insuficiente, propiciándose una concentración aún mayor de la distribución del ingreso por el efecto de la tributación. Respecto del Impuesto a la Renta, la imposición societaria es la resulta más relevante en relación a la de carácter personal.

Es así que se observa un esquema contrario al que caracteriza a los países desarrollados (por ejemplo, los de OCDE) en razón de la preeminencia de la imposición indirecta, en particular, el IVA (que entre los países representa una proporción semejante del total recaudado incluso a la que corresponde a los países desarrollados) y la escasa participación de la imposición sobre las rentas, en particular, la de carácter personal (impuesto sobre la renta de las personas naturales), la que algunos autores consideran como la “materia pendiente” en la región. También la imposición patrimonial y las contribuciones de la Seguridad Social tienen escasa relevancia en estos países.

1.4. Contribución fiscal de los recursos naturales

En los últimos años y, aprovechando la inercia a la alza de los precios de los productos primarios (y la consecuente mejora en los términos de intercambio de la región), se produjo una concentración en la estructura tributaria de algunos países respecto de las actividades económicas de extracción y comercialización de materias primas energéticas, minerales y alimenticias.

Las estrategias fueron variadas entre los países, algunos obtienen rentas fiscales a partir de la participación pública (empresas del Estado), otros, a través de regalías y en otros casos con impuestos o una combinación de ellos. Respecto de los impuestos, algunos países aumentaron la incidencia de los tributos ortodoxos (mayores tasas, por ejemplo) en tanto que otros impusieron regímenes especiales de carácter “heterodoxo”.

La CEPAL destaca que “muchos de los países de la región tienen fuentes de financiación no tributarias que son de suma importancia. Venezuela, Bolivia, México, Ecuador, Chile y Paraguay son claros ejemplos de situaciones en donde los recursos naturales brindan ingresos fiscales de tal importancia que han relevado a sus gobiernos de la necesidad de afianzar la recaudación tributaria. En Panamá deben considerarse los recursos del Canal”.

Al respecto, es destacable el hecho de la falta de información comparable, fidedigna y completa sobre la real contribución fiscal del sector, principalmente, en aquellos casos de empresas públicas que participan en la explotación de estos recursos, ante lo cual y en atención a iniciativas de ciertas organizaciones internacionales, resulta imprescindible una mayor “transparencia”, por lo que deberán establecerse pautas claras y uniformes para las estadísticas económicas y fiscales que se demandan de estas actividades.

Aunque no cubra la falta de información económica y fiscal indicada en el punto anterior, es destacable la publicación de algunos datos en el anexo titulado “3. Estadísticas de recursos naturales y del medio ambiente” dentro del *Anuario Estadístico de América Latina y el Caribe* que provee CEPAL.

Cabe anticipar, asimismo, que no existe una PF común entre los países sino que, como se comentó, se observa una gran diversidad de estrategias fiscales, en su mayor parte, devenida “oportunistamente” a partir de la necesidad de capturar recursos fiscales en estos “tiempos de abundancia”. Lo que llama

también sorprendentemente la atención es que no se extraigan las consecuencias, que el desarrollo del ecologismo, puede traer para la PF de la región en esta materia, principalmente, en los RRNN “colectivos”.

2. DISPARADOR DEL FORO DE DEBATE

2.1. Consideraciones previas

Los miembros de la RAAM, a partir de la fuerte y controversial especialización, evidenciada en los últimos años, en la estructura fiscal de algunos países de la región, se propusieron opinar y debatir sobre la identificación y valoración de las estrategias emprendidas, como así también de los resultados obtenidos por los respectivos Estados, para captar recursos tributarios de las actividades explotación y comercialización de las materias primas energéticas, minerales y alimenticias.

A tal fin, los coordinadores del mismo elaboraron un texto disparador donde se exponían los siguientes aspectos relativos a la temática:

2.2. Introducción

ALyC ha sido una fuente clave de materias primas para el mundo. Como anécdota cabe acotar que la región contribuye con el 13 por 100 del petróleo que se produce a nivel mundial y posee el 10 por 100 de las reservas naturales. Asimismo, es de resaltar la situación de Chile que es el primer productor y exportador de cobre, representando en promedio el 35 por 100 de la producción mundial.

Entre los países, cuya proporción de productos no renovables en las exportaciones representan más del 20 por 100 sobresalen: Bolivia, Chile, Colombia, Ecuador, México, Trinidad y Tobago y la República Bolivariana de Venezuela.

El grado de especialización en estos productos queda evidenciado en los siguientes datos del período 1980-2005, presentados por la CEPAL, que se refieren a la proporción de las exportaciones que corresponden a la explotación de productos energéticos y minerales, pudiéndose diferenciar los siguientes grupos de países:

- 1.^{er} grupo: República Bolivariana de Venezuela (79 por 100 –petróleo–) y Trinidad y Tobago (66 por 100 –hidrocarburos: petróleo y gas–).
- 2.^o grupo: Chile (40,9 por 100 –cobre–) y Ecuador (petróleo –45,6 por 100–).
- 3.^{er} grupo: Bolivia, Colombia y México (entre 20 y 35 por 100).

En lo atinente a la proporción de la explotación de los bienes agropecuarios en las exportaciones y tomando los datos del año 2004, pueden diferenciarse los siguientes grupos, según la CEPAL:

- 1.^{er} grupo: Paraguay (42,4 por 100 –soja–), Panamá (38,5 por 100 –pescado–), Belice (25,7 por 100 –crustáceos y moluscos–), Dominicana (20,5 por 100 –plátano–), Uruguay (20,6 por 100 –ganados vacuno–), Nicaragua (20,1 por 100 –ganado vacuno–), etc.
- 2.^o grupo: Honduras (18,4 por 100 –café–), Nicaragua (17,4 por 100 –café–), Panamá (14,6 por 100 –crustáceos y moluscos–), Argentina (11,8 por 100 –soja–), Guatemala (11,2 por 100 –café–), etc.

Respecto de estos contextos, cabe traer a colación la hipótesis de “la maldición de los recursos naturales” que asume que los países que explotan RRNN no renovables, tendrían un creci-



miento económico menor, respecto a aquellos que, al no disponer de este tipo de recursos, estimulan el desarrollo tecnológico, lo cual les permite un crecimiento más diversificado.

Esta “maldición de los recursos naturales”, además, conllevaría en el plano impositivo a no preocuparse demasiado por la generación de bases tributarias ortodoxas (renta, consumo, etc.), dado que la obtención de diferentes recursos públicos a partir de los RRNN (regalías, participación en los beneficios de las empresas estatales o paraestatales que gestionan el recurso natural, gravámenes especiales, etc.), permite a los Estados (pretendidamente) generar suficientes recursos internos o, vía retenciones y exacciones a la exportación, obtenerlos de los mercados exteriores, ávidos de tales RRNN.

En otro orden de cosas, la existencia de una renta significativa proveniente de la explotación de RRNN —en países con una institucionalidad precaria— posibilitaría que el Estado asigne dicha renta en forma clientelar, pudiendo dar lugar al inicio de una lucha violenta (un ejemplo de ello es el reciente enfrentamiento evidenciado en Argentina entre los productores agropecuarios y el Gobierno que produjo serios efectos para la sociedad civil), precisamente, porque aquéllos aspiran a controlar la renta extraordinaria derivada de los altos precios mundiales de los alimentos y de las materias primas, mientras que el Gobierno, lógicamente, aspira a obtener ingresos públicos crecientes de los mismos.

Uno de los mecanismos que produce esta maldición, es el efecto desplazamiento (*crowding out*) producido por el sector productivo basado en RRNN sobre el manufacturero. Este efecto recibe el nombre de “enfermedad holandesa” (término acuñado en Holanda tras el descubrimiento de petróleo en el Mar del Norte en la década de los 50) que se manifiesta como la desindustrialización de una economía, cuando hay un *boom* en el sector exportador de RRNN (ya sea por un nuevo descubrimiento o por aumento de precio) que aumenta el valor de la moneda nacional y, por lo tanto, deteriora la competitividad del sector manufacturero frente al de otros sectores.

No hay evidencia concluyente en esta materia (en el caso holandés, la apreciación de su divisa tuvo también otros orígenes); no obstante ello, no todos los países con importante disponibilidad de RRNN han tenido las mismas consecuencias, y países tales como Noruega, Estados Unidos, Suecia o Canadá han podido desarrollarse más gracias a ello, especialmente, por medio de la generación de “fondos de inversión soberanos”, donde se acumulan los recursos excedentarios para, con las rentas generadas “en años de abundancia”, atender las necesidades futuras del Estado.

Estos *rainy funds* no han sido desarrollados, sin embargo, de manera consistente por los Estados iberoamericanos, aunque existen algunos intentos al respecto, supuesto de Chile.

En el plano fiscal surgen los siguientes cuestionamientos:

- ¿Cómo aprovechar el aumento de los precios de estos productos en término de ingresos fiscales?
- ¿Qué uso debería darse a los excedentes fiscales generados para evitar los problemas macroeconómicos que suelen plantear estos períodos de bonanza?
- ¿Cómo impedir que las AATT descuiden la gestión y el control de las bases internas y “ortodoxas” en “años de abundancia”?

Respecto de la primera pregunta, caben las siguientes alternativas:

1. Explotación de estos productos a partir de la participación del Estado en su extracción a través de empresas de propiedad pública.
2. Combinación de instrumentos tributarios que gravan la explotación y comercialización de los recursos no renovables: regalías, impuestos sobre los ingresos e impuestos sobre las utilidades, aplicadas a empresas que explotan este tipo de recursos.

A partir de consideraciones de teoría económica que consideran que los recursos no renovables generan rentas “ricardianas” (por la calidad del yacimiento, por ejemplo), monopólicas (por

la posición del productor en el mercado, por ejemplo) y de escasez (por el agotamiento propio a partir de su extracción) es que, ciertos autores, proponen que, para no distorsionar las decisiones económicas, sobre las rentas “ricardianas” debería aplicarse un impuesto a las utilidades, sobre las rentas monopólicas establecerse un impuesto a las rentas extraordinarias (o super-rentas) y sobre las rentas de escasez cobrarse regalías e impuestos sobre los ingresos de explotación.

En la práctica, resulta difícil diferenciar *prima facie* dichos tipos de rentas aunque, a partir de estudios econométricos, pueden estimarse.

También conviene destacar que la existencia de empresas estatales, tipo PEMEX o PVDSA, hace difícil en muchas ocasiones determinar exactamente qué parte de sus beneficios, aportados al capital de su propietario, el Estado, responden a la explotación del negocio específico y a la lógica del mercado o, como ha sucedido en México, es artificialmente forzada, extrayéndose recursos de las empresas estatales extractivas para cubrir *déficits* fiscales o Políticas de Gasto Público; lo cual redundará, posteriormente, en minorar la capacidad inversora de tales empresas.

La evolución y la dimensión relativa de estos recursos no son homogéneas en la región. Mientras que en Chile, los recursos fiscales medios generados anualmente por la explotación del cobre en el período 1990-2005 no llegaron al 10 por 100 de los ingresos totales; en Colombia, los originados en el petróleo representan alrededor del 11 por 100; en Bolivia, el 25 por 100; en Trinidad y Tobago, el 30 por 100; en Ecuador y México cerca del 40 por 100, y en la República Bolivariana de Venezuela más del 50 por 100 (CEPAL, 2006).

El importante aumento de los precios registrados en el período 2002-2005, sumado a la incorporación de nuevas medidas tributarias, han generado un significativo aumento de los recursos fiscales en estos países derivados de tales RRNN y del incremento de sus precios en los mercados mundiales.

Las autoridades públicas han aprovechado este periodo de bonanza para aplicar nuevos tributos a los sectores que producen minerales y bienes energéticos, especializando aún más su estructura impositiva y generando mayor indiferencia y desinterés por otras bases tributarias, a las cuales se abandona o margina.

La CEPAL destaca el hecho de que algunos de países han elevado sus ingresos en más del 3 por 100 del PIB: Bolivia (6,7 por 100), Chile (3,3 por 100), Trinidad y Tobago (8,9 por 100), República Bolivariana de Venezuela (6,4 por 100).

En lo atinente al segundo planteo, se refiere al papel de la PF en la estabilización de la economía. Se recomienda que, durante los períodos de bonanza de la economía, las autoridades fiscales influyan sobre el nivel de actividad mediante una restricción del gasto y que, por el contrario, en períodos de recesión, la PF debería contribuir a reanimar la economía.

Hay que disociar la evolución de los ingresos, fuertemente influenciados por el ciclo económico, de la evolución del gasto.

Esta recomendación, en cuanto al carácter contra-cíclico de la PF, es todavía más relevante en la Región, pues, aunque existen opiniones discrepantes, la historia de la PF de ALyC al respecto es la inversa: una PF pro-cíclica que agudiza la expansión de los ingresos públicos y/o la restricción del gasto en épocas de crisis económica, frente a las mencionadas recomendaciones generalizadas.

Los países de la región han buscado diversas formas de respuesta que van desde medidas discrecionales de PF a mecanismos más institucionalizados, como reglas fiscales o fondos de estabilización, pero son medidas recientes y todavía sin aplicación práctica, como para ser juzgadas.

Por último, el tercer aspecto, plantea la necesidad de olvidarse de los tributos clásicos y de su gestión tributaria, ante los “fáciles” ingresos que proporcionan los RRNN y la resistencia social que, lógicamente, la imposición sobre la renta y el consumo plantea.

2.3. Justificación

Los motivos de la elección de la presente temática surgen frente al carácter controversial que la misma conlleva, dado que nadie desconoce la facilidad y economía de gestión que evidencian estos eficaces instrumentos heterodoxos para la recolección de recursos fiscales, los que permiten la obtención de una importante corriente de recaudación, la cual resulta muy necesaria, considerando las fuertes necesidades sociales y de infraestructura económica que evidencia la región, no obstante ello si entran en consideración otros aspectos, suelen despertarse acalorados debates en torno a la temática:

1. A los desafíos que habitualmente enfrenta la PF en los países (en particular, la de ALyC, de la cual se han destacado tres rasgos característicos, tales como son los problemas de solvencia, la alta volatilidad y comportamiento pro-cíclico), cuya estructura productiva se concentra en RRNN, se le debe sumar los que derivan de las características intrínsecas de estos productos, en el sentido de lo imprevisible y volátil de sus precios, lo cual complica la PF, dificultando la tarea de determinar el nivel apropiado y sostenido de gasto público.
2. Además, puesto que los yacimientos son agotables, al diseñar las PF es preciso incorporar consideraciones de equidad intergeneracional, es decir, entre diferentes generaciones.
3. En el marco de la citada hipótesis de la “maldición de los recursos naturales”, cabe analizar el posible impacto negativo en la formación de conciencia cívico-fiscal en los ciudadanos, los que al no pagar impuestos (o al hacerlo en menor medida), tienen menos incentivos para responsabilizar al Gobierno por sus actos y los servicios prestados puestos que no los pagan (no se percibe la contribución individual).

Asimismo, el Gobierno, de cara a esta fuente provechosa de ingresos, tampoco tiene demasiados incentivos en facilitar y controlar el cumplimiento tributario, principalmente a nivel personal, pues siempre es costoso, políticamente hablando, exigir impuestos a los ciudadanos, siendo la excusa perfecta la no necesidad de hacerlo, ante la abundancia de RRNN. Esta falta de conexión entre el Gobierno y el ciudadano podría pervertir las instituciones democráticas.

4. Al considerar el desempeño fiscal de este conjunto de países, es preciso no descuidar los aspectos particulares de cada caso. Hay entre estos países importantes diferencias respecto al producto no renovable en que se han especializado; la importancia de estos productos en la economía; la variación de su precio; el tamaño de los yacimientos; el impacto fiscal de los ingresos para su explotación; el grado de diversificación de la estructura tributaria; la composición del gasto y el nivel de deuda; en suma, todos elementos de suma importancia para diseñar la PT adecuada.
5. La estructura tributaria de estos países se vio aún más concentrada en sectores particulares, fortificada por la inclusión de nuevos instrumentos, así como la evolución de los últimos años, les permitió aumentar marcadamente la recaudación.
6. A diferencia de otros episodios anteriores, este aumento de los ingresos no trajo consigo un aumento equivalente del gasto. Decisiones fiscales no expansivas y la introducción de instituciones fiscales hicieron posible la generación de saldos fiscales positivos. Se establecieron reglas que limitan gastos o deuda o establecen fondos contingentes, las que, en algunos casos, no se aplicaron o se vieron modificadas, de acuerdo a necesidades que fueron surgiendo.

2.4. Objetivo

Identificar la situación de algunos de estos países y debatir, en lo referido al grado de especialización productiva en estos productos primarios, en concreto, respecto de las estrategias fiscales

que llevaron a cabo los Estados para obtener ingresos públicos a partir de las alternativas existentes (explotación a través de empresas pública, regalías e impuestos sobre empresas privadas que explotan estos recursos, etc.) como así también los resultados concretos en término de recaudación obtenida y otros efectos relevantes que puedan identificarse y valorarse respecto de dichas estrategias.

Asimismo, discutir si la excesiva confianza de los ingresos públicos en estos recursos y sus precios no daña o está afectando a otros aspectos de la PT y de la AT.

2.5. Alcance

La discusión de la temática se circunscribe a las cuestiones netamente fiscales, relativas a la explotación y comercialización de RRNN (energéticos, minerales y agropecuarios), referidas a:

- las estrategias acometidas en los respectivos países, para la obtención de recursos fiscales (incluyendo las cuestiones de distribución de potestades de recaudación entre los distintos niveles de gobierno), que resulten aplicables exclusivamente a estas actividades o que, dentro de un esquema general, tengan un tratamiento particular aplicables a las mismas, y
- el destino dado a estos recursos o a los excedentes que se producen en épocas de bonanza, por ejemplo, por alza de precios de las materias primas básicas, en caso de existir.

2.6. Metodología

El Foro se realizó en el espacio virtual de la RAAM entre los días 5 y 24 de mayo de 2008 y fue coordinado por el profesor de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública, DOMINGO CARBAJO VASCO y el alumno de la primera edición, PABLO PORPORATTO.

Se estimó de interés que los participantes pudieran aportar datos relevantes, respecto del diseño de las alternativas fiscales aplicadas sobre estas actividades primarias (explotación y comercialización de materias primas), vigencia de las mismas e implicancias en términos recaudatorios (por ejemplo, recaudación actual y evolución reciente respecto del PIB, el porcentaje que representan de los ingresos fiscales totales, datos productividad, etc.).

Por otra parte, resultó necesario aportar opinión fundada respecto de la estrategia y los resultados obtenidos, identificando ventajas y desventajas, presentes y futuras, adjuntando argumentos y evidencias de las respectivas posturas.

3. RELATORÍA FORO DE DEBATE

A partir del 5 de mayo y, durante casi un mes, permaneció abierto este foro, previsto en el Plan de Gestión 2008 de la Maestría Internacional, el cual convocó una activa participación de antiguos alumnos y profesores de la Maestría Internacional en calidad de miembros de esta Red, con más de 400 intervenciones.

El objetivo fue identificar y valorar las estrategias emprendidas y los resultados obtenidos por los países de la región, para capturar recursos fiscales de las actividades de explotación y comercialización de materias primas energéticas, minerales y alimenticias.



3.1. Datos y experiencias aportados al foro

En lo que respecta a la situación económica y/o tributaria de los países, los representantes de los países expusieron los siguientes datos:

Argentina.—Desde la salida de la convertibilidad (2002), las “retenciones” a las exportaciones han constituido uno de los pilares de la recuperación de los ingresos públicos y para financiar planes sociales.

La actividad agraria representa alrededor de un 15 por 100 del PIB (un 30 por 100, considerando la cadena agroindustrial) y cerca de 2/3 partes de las exportaciones. El incremento de la inversión en estos últimos años duplicó la alta tasa de crecimiento general; y además impulsó un porcentaje importante de las inversiones de la construcción. Las retenciones al agro rondaron los u\$s 6.000 millones en el 2007 (más de 2 puntos del PIB y alrededor de 3/4 del superávit fiscal) y su participación es creciente (alcanzando en el último trimestre del 2007 la proporción del 12 por 100).

Concomitantemente al desarrollo del foro, se vivía en este país un duro conflicto entre el Gobierno y los productores rurales (cortes de rutas, desabastecimiento alimenticio, etc.) a raíz de la implementación desde marzo de 2008 de un régimen de “retenciones móviles”. El sector agropecuario ganó la contienda y este régimen debió ser derogado.

Brasil.—Los productos primarios alcanzaron una participación de 29,3 por 100 en el 2006 y 32,15 por 100 en el 2007 de las exportaciones. Aunque no existe una tributación específica sobre los insumos estratégicos, hay una compensación financiera (*royalties*) para los Estados y Municipios, donde se desarrollan la explotación del petróleo o gas natural, de recursos hídricos para el fin de la generación eléctrica y de otros recursos minerales.

Hasta el año 1988, había impuesto específicos sobre la explotación y producción de minerales, combustibles y energía eléctrica. Pero con los cambios en el sistema tributario introducidos fueron extintos y sus bases imponibles incorporadas a los tributos sobre el consumo.

Los tributos que inciden actualmente sobre una empresa de minería son los *royalties*, compuestos por la Compensación Financiera por la Exploración de los RRNN-CFEM (0,2 a 3 por 100 sobre el valor de la renta líquida resultante de la venta del producto mineral) más la compensación pagada al propietario del suelo (50 por 100 del valor de la CFEM); 2) imposición a la renta, y 3) imposición al consumo.

Un estudio privado sobre la tributación incidente en 12 tipos de empresas de minería y, comparando la carga tributaria brasilera con la de otros 20 países (entre ellos Chile, Perú, Argentina, Venezuela, etc.), reveló que Brasil tendría la mayor carga tributaria en ese sector.

Por increíble que parezca, Brasil todavía no ha adoptado ninguna decisión sobre la tributación especial de RRNN de Amazonia. Los incentivos del Impuesto a la Renta (ISR), que también son adoptados en Amazonia, han generado muchos fraudes fiscales y poco han contribuido para el desarrollo de la región.

Respecto de la recaudación del Impuesto a la Circulación de Mercancías y Servicios (ICMS) correspondiente al año 2007 (que representa el 22 por 100 de la carga tributaria bruta de los tres niveles de gobierno y el 8 por 100 del PIB), el 1,38 por 100 corresponde al sector primario, el 17,89 por 100 a petróleo y combustibles, y el 12,01 por 100 a la energía eléctrica, en total casi 1/3 de la recaudación total.

Respecto de la Contribución de Intervención de Dominio Económico (CIDE) sobre la importación y comercialización de petróleo y sus derivados, gas natural y sus derivados y alcohol etílico combustible la recaudación para el 2005 representa u\$s 3.161.000 miles.

Chile.—La “chilenización del cobre” se inició en 1966, con la creación de sociedades mixtas con empresas extranjeras en las cuales el Estado mantenía el 51 por 100 de la propiedad. Se recibieron inversiones de importancia. *A posteriori* se cambia radicalmente el escenario con la nacio-

nalización de la gran minería del cobre. Es así que la empresa CODELCO fue constituida como empresa del Estado que agrupa los yacimientos existentes en una sola corporación minera, industrial y comercial, con personalidad jurídica y patrimonio propio, domiciliada en el Departamento de Santiago.

En la producción de cobre participa el sector público y el privado, en este último caso básicamente inversores extranjeros. Como anécdota, para el año 2003, la gran minería privada representaba el 61,6 por 100, la gran minería de CODELCO el 32,4 por 100 y la mediana y pequeña minería el 6 por 100.

El alto precio del cobre ha permitido, además de un aumento de la recaudación, un crecimiento en la tasa de ahorro, el surgimiento e incremento del superávit efectivo, la acumulación de recursos en fondos de estabilidad económica y una posición acreedora neta del Gobierno central. Así mismo, se ha observado desde el año 2004 importantes cambios en la recaudación tributaria. En el lapso enero a noviembre de 2007 la tributación de las 10 empresas mineras privadas más importantes superó los aportes fiscales de CODELCO en un 8,6 por 100. Mientras la tributación de las empresas mineras privadas aumentó en un 30,3 por 100, los aportes de CODELCO disminuyeron en un 9,2 por 100.

El *royalty* minero, es una especie de compensación que los particulares deben hacer al Estado por extraer y beneficiarse de las riquezas contenidas en el subsuelo. En la legislación chilena existe desde junio de 2005 un tributo para las empresas mineras que se determina a partir de las ventas anuales de cobre fino. El destino de la recaudación por regalía va a un fondo para incentivar el desarrollo tecnológico ("Fondo de Innovación para la Competitividad"), del cual un 25 por 100 irá a cada una de las regiones del país y un 75 por 100 a los mejores proyectos que se presenten en todo el año. Ello planteó un conflicto, en razón que en Chile los impuestos no pueden asociarse a fin específico, está prohibido por la Constitución.

Colombia.—Los RRNN no renovables generan una regalía a favor del Estado que debe ser pagada por quien los explota, que se distribuyen en los niveles subnacionales (departamentos, distritos y municipios), donde se plantearon sospechas de corrupción.

En vista del pago que realizan como regalía, están sometidos a un régimen especial en el ISR y a un régimen de exención, frente a los tributos de carácter territorial. En lo referente al recurso natural renovable más importante, en concreto, el café, lo que existe es una renta parafiscal administrada por un ente de carácter privado, la Federación Nacional de Cafeteros, que percibe un impuesto al café pagado por los caficultores, en donde el recaudo se destina al beneficio exclusivo de dichos caficultores. Los exportadores de café están sometidos al régimen de impuestos comunes.

Ecuador.—Este país se encuentra ante un cambio de política respecto de los RRNN, habiéndose decidido recientemente revocar todas las concesiones mineras. La recaudación proveniente del sector minas y petróleo tuvo un decrecimiento del 8,7 por 100 en el año 2007, en lo que a IVA e ISR se refiere, a pesar que la economía durante este año creció un 2,6 por 100. El aporte por ISR de la actividad de explotación de minas y canteras en el año 2004 fue del 32 por 100 y en el 2005 del 42 por 100, mientras que en el 2007 en el sector hidrocarburífero representó el 16 por 100 del total de la recaudación.

La Ley de Equidad Tributaria aprobada en diciembre de 2007 creó un Impuesto sobre los Ingresos Extraordinarios para aquellas empresas que tengan contratos con el Estado para la explotación de RRNN no renovables. La base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos extraordinarios. La tarifa del impuesto es del 70 por 100.

México.—La principal exportación es de petróleo de Petróleos Mexicanos (PEMEX), cuyo régimen fiscal es sumamente complicado, ya que es sujeto a ISR, IVA, Impuesto a los Rendimientos Petroleros del 30 por 100, Impuestos Especiales a Hidrocarburos, Derechos y Aprovechamientos. Adicionalmente, está obligada a ingresar anticipos diarios y semanales. La recaudación de estos conceptos representa entre el 35 por 100 y el 40 por 100 del total de la exacción nacional. En términos del PIB, la presión del 2007 ascendió al 17,44 por 100, de la cual PEMEX aportó aproximadamente seis puntos, siendo apenas un 10,4 por 100 lo que presentó la recaudación fiscal, evidenciando la alta dependencia que se tiene de los recursos provenientes del petróleo y, por otro parte, el castigo a PEMEX por motivo de no poder reinvertir en proyectos de expansión.



Cuando se registró el gran *boom* petrolero de los 80 (que no era el primero, pero sí el más significativo desde la expropiación petrolera llevada a cabo en el año 1938), el entonces presidente de la República, JOSÉ LÓPEZ PORTILLO, anunció que se estaba listo para “administrar los tiempos de la abundancia”, realizando ajustes tributarios a la baja favoreciendo a ciertos sectores con las bases especiales de tributación y regímenes preferenciales bajo el pretexto del superávit petrolero.

Actualmente, se está presentando por parte del Ejecutivo federal, una propuesta de reforma energética, que aunque incluye muchos factores, se basa en abrir a la inversión privada la explotación, distribución y comercialización del petróleo para hacer frente a las necesidades de inversión de PEMEX.

La Ley de Coordinación Fiscal contempla un fondo general de participaciones a las entidades federativas, en el cual se incluyen todos los impuestos y derechos petroleros a excepción de algunos conceptos exclusivos para cobro de las propias entidades.

Existe ya una iniciativa de la presidencia aprobada denominada “Fondo de Extracción de Hidrocarburos”, que beneficiará a las entidades en función de su producción de gas y petróleo, para compensar los efectos de la producción petrolera sobre estos Estados y cumplir así con una demanda de justicia largamente exigida por estas entidades.

Perú.—Es un país minero por excelencia, más aún durante el año 2007 como principal productor mundial de plata (lo siguen México y luego China) y subió al segundo lugar en el *ranking* de productores de cobre y zinc. Se ubicó en el segundo lugar de producción de cobre, en tanto que Chile mantiene el primer lugar. Se encuentra en el tercer lugar en la producción de estaño, bismuto y telurio a nivel mundial y primer lugar en Latinoamérica. Todo ello, explotando el 10 por 100 de los recursos mineros existentes. La minería representa sólo el 5,6 del PIB.

Según el *ranking* del *Survey of Mining Companies Institute Fraser* muestra el resultado de una encuesta a empresas dedicadas a la exploración y desarrollo de proyectos mineros y señala de Perú se encuentra en el puesto 28 a nivel mundial de 68 territorios evaluados y el tercer puesto en América Latina. En la región el país con mejor resultado es Chile, ubicándose en el sexto puesto a nivel mundial.

No existe un régimen tributario especial para este sector, todas las empresas actualmente son privadas y los gobiernos anteriores las beneficiaron con “contratos de estabilidad tributaria” donde se estabiliza el ISR que corresponde aplicar al momento de la suscripción del contrato y el Impuesto General a las Ventas (IGV), como así también el IGV pagado para la ejecución de sus actividades, durante la fase de exploración, entre otras actividades.

En total, la minería aporta el 25 por 100 de la recaudación total y el 43,5 por 100 del ISR. Se ha introducido un “aporte voluntario”, a partir del cual las empresas mineras brindarán el 3,75 por 100 de las utilidades anuales (netas de impuestos) que forman parte del aporte voluntario que entregarán durante 2007-2011, descontándose de las regalías, para aquellas empresas que las pagan. En regalías se recibe poco casi toda la gran minería tiene contratos de estabilidad tributaria.

Existe un canon minero que, en el año 2007, se conformó de 2,27 millones de dólares, que se duplicó respecto de 2006, que se nutre del 50 por 100 de lo que pagan las empresas mineras por ISR y va distribuido directamente a los gobiernos regionales y municipalidades de las regiones donde se encuentran las minas.

República Dominicana.—Se citó el caso de *Falconbridge (X-Strata)* que opera minas de ferroníquel, cuyo contrato con el Estado establece un impuesto único del 50 por 100 de las ganancias. En la práctica, la entidad liquida y paga mensualmente el impuesto a partir de la fecha del contrato (renegociado en 1992). En tiempos de bonanzas para el sector, como el 2006, el aporte recaudatorio representa un 5 por 100 del total del país.

En el año 2007 esa empresa realizó exportaciones de ferroníquel equivalentes a u\$s 1.130 millones de dólares, recibiendo el Estado un 32 por 100 del valor FOB exportado. En el año 2006 la empresa aportó al Estado u\$s 102,45 millones. La empresa tiene un contrato otorgado por

una ley que establece un régimen especial (canon) y ninguna ley tributaria presenta o futura puede modificar su régimen fiscal.

El caso de esta empresa ha sido muy debatido por los efectos devastadores para el medio ambiente. Se explota a cielo abierto, en la zona con más recursos acuíferos del país. En el año 2005 se promulgó una Ley que traspasa a los municipios que están en la zona de la mina, los beneficios que generan las 285,982 acciones que posee el Estado en esta empresa, como forma de compensar a estas comunidades por los daños ocasionados.

La Ley de Minería establece que la tributación de la industria minera en este país consistirá en: a) la patente minera anual (un monto específico por hectárea explotada); b) la regalía sobre la exportación de sustancia minerales (5 por 100 del precio de venta FOB), cuyo pago es un crédito contra el ISR, pero el exceso de la regalía no puede acreditarse, y c) ISR (25 por 100 aplicable al beneficio).

Pronto estará en explotación (a partir de sulfuros) una minera para la extracción de oro, plata y zinc por parte de la empresa canadiense *Placer Dome Dom*. En el contrato se establece un fondo de compensación para el desarrollo comunitario de un 5 por 100 de los ingresos netos y un 3,2 por 100 del mineral extraído. También se contempla el establecimiento de un fondo ambiental (para mitigar el impacto ambiental en el futuro) equivalente al 5 por 100 de los costos de producción.

No existe un planteamiento claro sobre la fiscalidad de los RRNN. Se extrae indiscriminadamente una gran cantidad de arena y grava de los ríos, se explotan grandes canteras y otros minerales y se utilizan los recursos del bosque, sin que el Estado reciba ningún beneficio.

Las playas y aguas marinas son explotadas de manera indiscriminadas por grandes empresas hoteleras, la mayoría bajo esquema de incentivos fiscales sin resarcir a la sociedad por los daños que provocan al medio ambiente (contaminación del subsuelo).

Por otra parte, aunque no hubo participaciones de representantes, se citaron algunos datos de los países que se mencionan a continuación.

Bolivia.—En la gestión 2006 el sector hidrocarburo generó u\$s 1.630 millones por concepto de regalías, participaciones, IDH e Impuesto Específico a los Hidrocarburos y Derivados (IEHD) y otros impuestos. Los ingresos generados por hidrocarburos en 2006 son superiores en 37,6 por 100 con relación a 2005. El incremento luego de 2004 se debe en parte a las medidas tributarias introducidas a partir de la promulgación de la Ley de Hidrocarburos de 2005, que incorpora el IDH del 32 por 100 sobre la producción además del 18 por 100 de regalías ya existentes, y la introducción de la participación adicional para YPF del 32 por 100 sobre la producción de ciertos campos. En 2006, la recaudación de impuestos sobre el sector petrolero representa el 43,2 por 100 de los ingresos del sector público no financiero, en tanto que en el 2005 significaban el 32 por 100.

Panamá.—La posición geográfica de este país, como centro logístico del mundo, ha sido a través de su historia un elemento clave para el desarrollo económico. Sólo el Canal de Panamá representa aproximadamente el 6 por 100 del PIB nacional y el conjunto de las actividades relacionadas sumarían más del 20 por 100. El Canal hace un aporte significativo al Estado, a través de los pagos por dividendos y derechos por tonelada neta y que son entregados al Gobierno nacional. Los ingresos corrientes del Gobierno central han pasado del 7 por 100 al 20 por 100 y del 20 por 100 al 50 por 100 de los ingresos no tributarios, durante el período 2000-2005.

Paraguay.—Se trata de un país agrícola con un vasto potencial hidroeléctrico. De hecho, es una de las naciones con más potencial hidroeléctrico, debido a sus principales ríos, el Paraná y sus afluentes. Se exporta un 88 por 100, principalmente a Brasil y Argentina. Las regalías y otras compensaciones (computados como ingresos no tributarios) recibidas por el Estado de las usinas Itaipú y Yacyretá, construidas a través de convenios con Brasil y Argentina respectivamente, representan, aproximadamente, el 20 por 100 de los ingresos corrientes. La presión tributaria es apenas alcanza el 12 por 100.

Venezuela.—Es el miembro fundador de la Organización de Países Exportadores de Petróleo (OPEP), quinto exportador mundial de crudo y la mayor reserva petrolera del planeta, con



315.000 millones de barriles, según datos oficiales. El Estado se financia casi en partes iguales con la recaudación de impuestos y la exportación de petróleo (regalías, dividendos de PDVSA, etc.).

Se establecerá un nuevo Impuesto a la Extracción de crudo, del 33,3 por 100 y el incremento del 34 al 50 por 100 de la tasa del ISR a las cuatro asociaciones de empresas que desde la década pasada operan en la Faja Petrolífera del Orinoco, al sureste del país. Este nuevo tributo se aplicará a todas las operadoras, públicas o privadas, presentes en el país y será deducible de las regalías.

La Ley de hidrocarburos del año 2001 establece una regalía del 33,3 por 100 para las empresas mixtas y del 16,6 por 100 para las asociaciones de la mencionada Faja. El aumento de tasa del ISR a las asociaciones de esta Faja generará al fisco cerca de 1.200 millones de dólares al año. Los motivos serían que el nivel de precios del crudo actualmente en el mercado y el éxito de toda la actividad petrolera en el país no justifican tener regímenes fiscales distintos.

El negocio petrolero y los impuestos de esta actividad ya no serán fiscalizados ni recaudados por el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria y Aduanera (SENIAT), a partir de 2008.

Respecto de iniciativas, recomendaciones y trabajos de los organismos internacionales, cabe destacar:

- *Guía de Buenas Prácticas de Transparencia para la Gestión de los Ingresos Provenientes de los Recursos Naturales* del (FMI). En diciembre de 2004 se distribuyó el borrador de esta Guía, con el fin de solicitar comentarios. El trabajo concluyó el junio de 2005. Ante el costo de mantener prácticas poco transparentes se propicia un fortalecimiento institucional. Se aplican los principios contenidos en el Código de Buenas Prácticas de Transparencia Fiscal, resultando un complemento del Manual de Transparencia Fiscal. Se aplica a hidrocarburos y otros minerales. Identifica buenas prácticas que puedan aplicar los países y otros organismos internacionales.
- *Iniciativa para la Transparencia de las Industrias Extractivas (EITI en inglés)*: estableció un estándar global para la publicación de pagos de las empresas, producto de la extracción de RRNN (minería, petróleo y gas), así como de los consecuentes ingresos de los gobiernos. Los valores centrales son: la convicción que la riqueza resultante de los RRNN debe traducirse en desarrollo económico y reducción de pobreza; el compromiso con la transparencia como herramienta basada en la difusión de información completa y comprensible; el respeto a la soberanía de los países y sus leyes y el involucramiento en aquello de todos los participantes significativos. La iniciativa cuenta actualmente con 15 países adheridos y 11 están en proceso de ingreso. Se busca alentar una inversión socialmente responsable, que respete los derechos de las poblaciones afectadas por estas inversiones y los derechos humanos reconocidos internacionalmente, ayudando a evitar la corrupción y constituyéndose en aporte para el crecimiento económico y el desarrollo social.
- *Trabajo de JIMÉNEZ y TROMBEN* (2006, CEPAL y Naciones Unidas), citado al final en la bibliografía consultada: donde puede consultarse una estimación de la recaudación (respecto del PIB) proveniente de los recursos no renovables de ciertos países, de algunos años en particular, que alertan sobre los riesgos de la especialización en la estructura tributaria:

País	Año 1990	Año 2000	Año 2005
Bolivia	8	5,1	9
Chile	4,9	0,9	3,8
Colombia	1,6	1,3	2,3
Ecuador	11,5	9,2	6,1
México	7,7	7,2	8,7
Venezuela	19,6	10	13,9

- *Protocolo de Kyoto*: el sistema de Pagos por Servicios Ambientales (PSA) fue creado tras la firma en la Cumbre de la Tierra en Río de Janeiro en 1992 y pretendía que los países que más contaminan le pagan a los que contaminan menos. El mecanismo central consiste en que los proveedores de servicios ambientales deben ser compensados por proteger los RRNN, mientras que los beneficiarios deben pagar por dichos servicios. Dentro de un concepto más sofisticado, se incluyen las tasas de contaminación. Cada país tiene una cuota de contaminación que puede negociar. Costa Rica es el país centroamericano más avanzado en el PSA. Existe un fondo nacional de apoyo a la actividad forestal (FONAFIFO) que cuenta con fondos de un impuesto a los hidrocarburos, establecido en la ley forestal, y realizan la venta de certificados de emisión de gases.

Por otra parte, como cuestión anecdótica, se citó a Alaska (en EEUU) que tiene un sistema único de distribución de la riqueza en el mundo, desde hace 20 años. Se trata de la renta básica, es decir, un ingreso pagado por el Estado a cada miembro de pleno derecho de la sociedad o residente, de unos 1.200 euros que provienen de los beneficios de la extracción de los RRNN por parte de las empresas petroleras, fundamentalmente. Se ha convertido en un factor de equilibrio social que no existe en los otros 51 Estados de EEUU.

Por último, se destacó que el aumento de los ingresos de divisas de los países emergentes, está provocando la aparición de fondos soberanos dedicados a gestionar y rentabilizar esa riqueza en mano de las autoridades públicas. Se estima que el volumen total de activos que manejan estos vehículos accedería a 2,2 billones de dólares (1,3 por 100 del *stock* global de activos financieros) aunque se piensa que en una década podrían crecer hasta 13 billones de dólares. El más antiguo de todos y profesionalmente mejor gestionado es el de Noruega, cuyas decisiones surgen de criterios de “inversión socialmente responsable”.

Ello denota algo paradójico: los países subdesarrollados están comprando las empresas de los desarrollados y éstos se endeudan con los primeros, al contrario de lo que, tradicionalmente ocurría. En la región cabe destacar el planteo “heterodoxo” de Venezuela que coloca los excedentes petroleros en la compra de deuda de países de la región, tal el caso de Argentina.

3.2. Algunas conclusiones

En enero de este año 2008, en el *XIX Seminario de la CEPAL*, se destacó que la imposición sobre los RRNN ha sido clave del aumento de la presión fiscal de los países de la región en los últimos años, en base a la aplicación de imposición ortodoxa (aumento de alícuotas, base imponible, etc.) o impuestos heterodoxos.

El aumento de los precios internacionales de *commodities* incrementó la rentabilidad de las petroleras, mineras, sector agropecuario, etc.

Lo más valioso que tienen los países de ALyC, son los RRNN, luego es obvio que las estrategias fiscales, sean cuales fueran, se dirijan a capturar parte de esa rentabilidad, para poder forjar las bases de infraestructura económica, como lo más aconsejable. Pero en la realidad, la alta gravabilidad podría asfixiar las inversiones y además se destinan a asistencialismo. Ante ello, cuando caen los precios internacionales, vienen las crisis, casi terminales.

Tampoco se generan fondos de estabilización y, en muchos casos, se dilapidan en gastos corrientes. Los países terminan siendo dependientes de los precios internacionales de sus *commodities*, exponiéndolos a una gran vulnerabilidad.

La contraparte de estas rentas también son menores impuestos. Bolivia, Ecuador, México y Venezuela tienen cargas tributarias cercanas al 10 por 100 del PIB. Además la menor carga tributaria no se generaliza, sino que se traducen generosas franquicias tributarias para unos pocos (*lobbies*). En algunos casos, las empresas públicas que explotan RRNN ofrecen tratos particularmente privilegiados a sus empleados y administran subsidios que no pasan por la discusión parlamentaria. Es así que estos recursos llegan a transformarse en una barrera antes que un puente entre el Estado y la ciudadanía.



Las rentas fiscales de estos recursos pueden generar la ilusión de riqueza fácil. Cuando parte importante de los ingresos fiscales provienen de estas rentas, la ciudadanía pierde la noción del compromiso social por sacrificio económico que implica la vida en sociedad y los Estados están menos presionados a rendir cuentas, generándose un velo de la actividad de los mismos.

Tampoco existe demasiada preocupación por el cuidado del medio ambiente y las responsabilidades respecto de generaciones futuras, conforme surge de las intervenciones realizadas.

3.3. Recomendaciones

Del foro se deduce que no existen recetas de éxito y que las estrategias fiscales que implementen los Estados, dependerán de la situación de los respectivos países y las concepciones ideológicas. Las comparaciones internacionales servirán de referencia pero, de ninguna manera, puede pensarse en trasladarlas directamente y aplicarlas. Además, no existe una única ALyC sino que la misma está compuesta por una gran diversidad de realidades económicas, políticas e ideológicas, por ende, no hay recomendaciones válidas para toda la región, salvo cuestiones generales como transparencia, inversión socialmente responsable, seguridad jurídica, estructura tributaria no especializada, cuidado de la tributación “ortodoxa”, resguardo del medio ambiente etc.

Como recomendación surge contundentemente la necesidad de una investigación en profundidad de esta temática, a efectos de anticipar posibles problemas hacia futuro y realizar recomendaciones de buenas prácticas en términos de instrumentos idóneos de recolección de estas rentas y de su destinación a fines determinados, que consideren las próximas generaciones, el impacto medioambiental, etc.

4. ASPECTOS A CONSIDERAR EN LAS RECOMENDACIONES (“BUENAS PRÁCTICAS”)

4.1. Diagnóstico preliminar

A modo de diagnóstico preliminar, cabe anticipar las siguientes cuestiones más destacadas:

- Se observa una concepción ampliada de RRNN en los países de la región, que va más allá de la tradicional que incluye a los no renovables.
- No existe una PF consiente y común en la región, sino una gran diversidad de estrategias fiscales, que obedecen a comportamientos oportunistas de los Estados, frente a la sensación de vivir tiempos de abundancia, guiadas principalmente por motivos eminentemente recaudatorios sin considerar otras implicancias presentes y futuras.
- No se incorporan elementos de ecología a la PF.
- No existe transparencia, en cuanto a disponibilidad de información comparable de la real contribución económica y fiscal de las actividades económicas que explotan RRNN, y la “opacidad” resulta aún mayor en los casos de empresas de propiedad de los Estados.

4.2. Aclaraciones previas

Por lo expuesto, la temática relativa a la explotación de los RRNN resulta, además de compleja y controversial, sumamente amplia, dadas las implicancias en diversas esferas o ámbitos (económica, política, institucional y social) de la vida de un país, no obstante ello, seguidamente se

hará referencia, de manera exclusiva, a algunas cuestiones de índole fiscal y ciertas vinculaciones, tomando en consideración esta actividad económica y algunas metodologías que implementan los Estados, para la obtención de financiación pública.

Ello, sin menoscabo de las posibles relaciones con otras ramas de la Política Económica (por ejemplo la monetaria, financiera, cambiaria, industrial, etc.) y la necesaria coordinación de objetivos e instrumentos que pueda requerirse.

4.3. Aspectos a considerar

Conforme surge de la Relatoría del foro de debate de la RAAM deviene necesaria una investigación que “transparente” la situación económica de estas actividades y su real contribución fiscal y someta a un análisis más amplio, que el meramente recaudatorio, de corto plazo, esta controvercial fuente de financiación, en cuyo proyecto se deberían precisar los siguientes aspectos:

- *Justificativos*: que se relacionan con la necesidad de evaluar integralmente las implicancias en el mediano y largo plazo de la importancia que han cobrado en ciertos países los recursos fiscales que se obtienen de estas actividades frente a los riesgos que depara la concentración de la estructura tributaria (y las finanzas públicas) en la explotación de RRNN.
- *Objetivos*: tendrían que describir clara y concretamente qué se quiere investigar, lo que encuentra sus fundamentos en los mencionados justificativos.
- *Hipótesis de investigación* (si se considera necesaria): como posible hipótesis a constatar podría plantearse que esta época de bonanza ha hecho que la estructura tributarias se concentren en los sectores económicos relacionados a la actividad primaria y que se descuiden las figuras tributarias ortodoxas (principalmente la imposición directa) y el rol de la AT.
- *Alcance*: la indagación debería circunscribirse correctamente, estableciéndose los límites temporales y regionales del ámbito de la investigación y dejando en claro que la misma se referirá a las estrategias fiscales para la obtención de recursos públicos para financiar la actividad de los respectivos Estados.
- *Marco conceptual* (estado del conocimiento): existen trabajos (por ejemplo de CEPAL) que podrían representar el puntapié inicial o punto de partida de esta investigación.
- *Metodología y técnicas aplicables*: las nuevas tecnologías facilitan enormemente las tareas de recolección y análisis de datos que deben realizarse en el marco de la indagación. Podrían plantearse encuestas, entrevistas a funcionarios y expertos técnicos, etc.
- *Resultados esperados*: sería de interés identificar claramente las estrategias fiscales implementadas por los países de la región y los resultados obtenidos en término de recaudación, como así también intentar medir las posibles implicancias en el mediano y largo plazo. Como corolario del trabajo, se esperaría poder realizar recomendaciones a manera de “buenas prácticas” de diseño y gestión fiscal aplicables a los RRNN.

Seguidamente se expondrán algunos aspectos que, a juicio de los autores y a partir del repaso de trabajos publicados y de lo expuesto por los participantes del foro de la RAAM, deberían considerar las recomendaciones o “buenas prácticas” en esta materia, que con mayor precisión (y fundamentos) surgirán de la investigación que se propone más arriba.

4.3.1. En “buenas prácticas” de política fiscal

- *Principios tributarios*: tomar en consideración las implicancias según los principios tributarios, los posibles *trade off* a considerar y la jerarquización u orden de prelación de los mismos (equidad, generalidad, suficiencia, simplificación, neutralidad).



- *Cuestiones generales*: entre otros tantos posibles aspectos, las recomendaciones en la materia deberían considerar mínimamente lo siguiente:
 - *Implicancias para el medioambiente o ecológicas*: “internalizar” los costos sociales o costos externos que se generan por la explotación de estos RRNN a través del mecanismo de impuestos y subsidios. Aprovechar lo que la literatura especializada denomina el “doble dividendo”, es decir, con dichos mecanismos, corregir la distorsión que producen las “externalidades” y también obtener recaudación.
 - *Equidad intergeneracional*: la extracción de RRNN no renovable implicará una menor disponibilidad para las próximas generaciones, de allí que deba plantearse algún mecanismo compensador para las generaciones venideras.
 - *Efectos macroeconómicos*: en la región, el comportamiento de las finanzas públicas se vincula peligrosamente al de los precios internacionales de las materias primas, lo cual hace que aquellas resulten volátiles. Además, la PF en los países de ALyC se caracterizó por ser “pro-cíclica”, contrapuesta a la de carácter “contra cíclica”, que recomienda la teoría para suavizar los ciclos económicos (“estabilización de la economía”).
 - *Seguridad jurídica*: estabilidad normativa que ofrezca “previsibilidad” para la toma de decisiones de los inversores. Los cambios frecuentes de regulación alejan el interés en invertir.
 - *Fortalecimiento de la institucionalidad*: al margen de los Gobiernos de turno (en particular, las figuras presidenciales), lo importante es la estructura institucional permanente que de garantías de idoneidad, transparencia y ética de la gestión pública.
 - *Diversificación tributaria*: riesgos de la concentración tributaria (y “económico productiva”). Riesgos a futuro del descuido de la tributación ortodoxa.
 - *Incentivos perversos*: no existe motivación a practicar control de los funcionarios por parte de la ciudadanía y de los contribuyentes por parte de la AT (“rentas fáciles y sin sacrificio personal”). Se establece un “muro” o “barrera” entre la ciudadanía y el Estado.
 - *Inversión socialmente responsable*: propiciar inversiones que consideren la responsabilidad ante efectos sociales.
 - *Implicancias interiores*: efectos en los precios interiores de los alimentos y los combustibles por ejemplo.
- *Instrumentos de recolección de rentas fiscales*: no hay recetas de éxitos asegurados, sólo experiencias y resultados que corresponderán evaluarse a la luz del contexto respectivo. Se pueden mencionar los siguientes instrumentos:
 - *Participaciones públicas* (empresa pública o mixta): establecer reglas que permitan diferenciar clara y concretamente la gestión empresarial y comercial de la política presupuestaria del Estado.
 - *Regalías*.
 - *Impuestos*:
 - A las renta y sobre los consumos.
 - A las rentas netas o brutas (“impuestos ciegos”).
 - A las rentas normales y a las superrentas (o beneficios extraordinarios).
 - Dentro de los regímenes generales y a través de regímenes especiales (“heterodoxos”).

- *Destino de los recursos fiscales*: teniendo en cuenta el concepto de equidad intergeneracional, el comportamiento volátil de los precios internacionales de las materias primas y los malos augurios de la “maldición de los RRNN” (e incluso la “enfermedad holandesa”), resulta relevante considerar:
 - *Fondos de ahorro*: persiguen crear una reserva de riqueza pensando en las generaciones venideras para que también puedan usufructuar una parte de los recursos recaudados por la explotación de RRNN agotables.
 - *Fondos de estabilidad*: para atenuar el impacto de las fluctuaciones de los ingresos sobre el gasto público.
 - *Establecimiento de reglas fiscales de contención (déficit, gastos, nivel de deuda, etc.) o metas cuantitativas de superávit*: para la generación de una brecha de ahorro.
 - *Propiciar una mayor diversificación productiva*: invertir en dinamizar y diversificar la estructura económica.

4.3.2. En “buenas prácticas” de Administración Tributaria

- *Aspectos generales*:
 - *Transparencia*: en la obtención de las rentas fiscales (según metodologías, recursos, regiones, etc.) y sus aplicaciones. También datos económicos referidos a la explotación y comercialización de materia primas (*commodities*). Resulta necesario definir criterios y metodologías comunes para que la información resulte comparable.
 - *Facilidades para el cumplimiento*: en general estas empresas que explotan RRNN están en la jurisdicción de las unidades de grandes contribuyentes, las que suelen contar con servicios tales como los “oficiales de cuentas”, etc.
 - *Fortalecimiento de la función de control*: “empresas multinacionales”, dadas las posibilidades de planificación fiscal internacional (precios de transferencia, abusos de convenio, capitalización exigua, diferimientos, utilización de países de baja o nula tributación etc.) y el uso de ingeniería financiera y comercial sofisticada.
 - No descuido de la recaudación y control de los tributos ortodoxos (propiciando una diversificación de la estructura tributaria).
- *Gestión de las rentas fiscales*: propiciar mayor facilidad para el cumplimiento tributario formal y sustancial. Tener en cuenta la relevancia de la recaudación que proveen estos contribuyentes, como así también el caudal de información para el control de terceros.
- *Aspectos de control*: contar con áreas especializadas y funcionarios calificados que puedan hacer controles sobre contribuyentes que actúen en estas actividades. En razón de tratarse de empresas multinacionales la experticia en materia de tributación internacional resultará esencial.

En síntesis, *las estrategias fiscales que implementen los Estados, cualesquiera ellas sean, para obtener recursos fiscales de la explotación de RRNN, no obstante la facilidad y economía en la gestión de las mismas, deben considerar la necesidad de transparencia; incentivo de inversiones socialmente responsables; fortalecimiento de la tributación ortodoxa –de carácter más permanente, en particular la tributación directa– y de mecanismos compensatorios de la menor disponibilidad de los recursos agotables para futuras generaciones; la volatilidad de los precios internacionales de las materias primas y el daño al medio ambiente. Así mismo, las épocas de bonanza deberían ser aprovechadas para fortalecer y diversificar la infraestructura económica, cubrir las necesidades sociales acuciantes y mejorar la institucionalidad de estos países. El rol de las AATT, en este contexto, es más que relevante y no debe ser descuidado.*

BIBLIOGRAFÍA

- CEPAL: *Tributación en América Latina. En busca de una nueva agenda de reformas*, diciembre 2006, Santiago de Chile.
- CÉSPEDES C., Luis F., y RAPPOPORT W., David: *El fondo gubernamental de petróleo en Noruega*, Banco Central de Chile.
- FERRUFINO GOITIA, Rubén: “La maldición de los recursos naturales: enfoques, teoría y opciones”, *Coloquio Económico*, núm. 7, noviembre de 2007, Fundación Milenio.
- GONZÁLEZ, Darío: “La tributación heterodoxa en los países de América Latina”, CEPAL, enero 2008, comentario bibliográfico realizado por DOMINGO CARBAJO VASCO, IEF, abril de 2008.
- JIMÉNEZ, Juan Pablo, y TROMBER, Varinia: “Política fiscal y bonanza: impacto del aumento de los precios de los productos no renovables en América Latina y el Caribe”, *Revista de la CEPAL*, 90, diciembre 2006).
- MARTNER, Ricardo: “La política fiscal en tiempo de abundancia”, documento preliminar preparado para *XIX Seminario Regional de Política Fiscal*, del 29 de enero al 1 de febrero de 2007, ILPES/CEPAL).
- RUESGA BENITO, Santos Miguel, y CARBAJO VASCO, Domingo: *Los retos fiscales de América Latina. Reforma Fiscal en América Latina. Notas para el análisis de la situación actual y algunas propuestas de actuación*, ed. FIIAPP, Madrid, 2007.
- SCHULDT, Jürgen y ACOSTA, Alberto: *Petróleo, rentismo y subdesarrollo: ¿una maldición sin solución?*, Nueva Sociedad, 2004.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autores: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autoras: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.
Autoras: M.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.
Autora: María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.
Autora: María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos
Autores: M.^a José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.
Autor: César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.
Autores: José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.
Autores: Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.
Autor: Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Autores: J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.
Autora: María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.
Autor: Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.
Autor: Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.
Autores: Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.
Autor: José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.
Autor: José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.
Autores: Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiqueira Pérez
- 30/06 Cohesion policy reform: the implications for Spain.
Autores: Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.
Autor: Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.
Autor: Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el Modelo de Armonización Fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?
Autores: Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.
Autor: José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión / abuso del Derecho interno.
Autor: Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.
Autores: Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.
Autor: Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.
Autor: Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?
Autora: Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América central y República Dominicana.
Autores: Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.
Autora: Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.
Autores: Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.

- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 20/07 Una valoración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.
Autores: Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.
- 21/07 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2006.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/07 El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y una aproximación a los REIT.
Autora: Isabel Juliani Fernández de Córdoba.
- 23/07 The financing of the infrastructures in developing oil producing countries: problems and solutions.
Autora: Belén García Carretero.
- 24/07 Puesta en circulación del euro e inflación: el antagonismo entre percepción y medición de la inflación en la eurozona.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 25/07 La muestra de declarantes del IRPF de 2004: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez y Alfredo Moreno Sáez.
- 26/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.
Autor: Santos de Gandarillas Martos.
- 27/07 Problemática de la incorporación al ordenamiento español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el derecho comunitario: especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO₂.
Autores: Adela Aura y Larios de Medrano, Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco.
- 28/07 Una buena estadística pública como medio para reorientar todas las políticas públicas hacia la igualdad.
Autora: María Pazos Morán.
- 29/07 La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados.
Autora: Ximena Lazo Vitoria.
- 30/07 Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Alejandro Blázquez Lidoy.

2008

- 1/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1.ª).
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/08 Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente.
Autor: Alan Augusto Peñaranda Iglesias.
- 3/08 La idoneidad de la cuantía de los límites fiscales y financieros así como de las distintas formas de cobro de las prestaciones en los Planes de Pensiones: Análisis comparativo de la reforma propuesta y de la regulación preexistente.
Autores: Miryam de la Concepción González Rabanal y Luis María Sáez de Jáuregui Sanz.
- 4/08 Precios de transferencia. Los acuerdos de costes.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 5/08 Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas.
Autora: Antonia Jabalera Rodríguez.
- 6/08 Estudio de las operaciones realizadas entre casa central y establecimientos permanentes.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 7/08 Un mecanismo de incentivos para la cobertura de riesgo regulatorio en concesiones de infraestructuras.
Autor: Carlos Contreras Gómez.
- 8/08 Comentarios a la liquidación del sistema de financiación autonómico en el ejercicio 2005.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 9/08 Control de operaciones financieras. Experiencias de Iberoamérica y España.
Autores: Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 10/08 La Ley 8/2007 de Suelo y el Catastro Inmobiliario.
Autores: Beatriz Maseda Balaguer y Francisco José Coll Almela.
- 11/08 IV Jornada metodológica *Jaime García Añoveros*. La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos Estatutos.
Autor: Varios autores.
- 12/08 La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público, y de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 13/08 La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla.
Autor: Miguel Ángel Aquino.
- 14/08 Armonización tributaria en el MERCOSUR.
Autor: Miguel Ángel Aquino.

- 15/08 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2007.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/08 La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de Ayuda de Estado ilegal no compatible?
Autores: Álvaro Antón Antón e Iñaki Bilbao Estrada.
- 17/08 Liquidación del Sistema de Financiación Autonómico en el ejercicio 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 18/08 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2008 y evolución de su deuda.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 19/08 Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria.
Autor: J. Alberto Sanz Díaz-Palacios.
- 20/08 El impacto de la Ley de la Dependencia en las rentas de los usuarios mayores de 65 años: incidencia del copago.
Autora: Julia Montserrat Cordoniu
- 21/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 2.ª contabilidad de sociedades)
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 22/08 Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).
Autor: J. Javier Pérez-Fadón Martínez.
- 23/08 Estudio sobre la organización y situación actual del sector de la industria de la construcción y expectativas del mismo ante el cambio del ciclo económico.
Autor: Rafael Candel Comas.
- 24/08 La nueva Ley del Suelo (Ley 8/2007, de 28 de mayo). Cuestiones técnicas, económicas, fiscales y territoriales. La valoración de las expropiaciones.
Autor: Rafael Candel Comas.
- 25/08 Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes.
Autor: Ignacio Luis Gómez Jiménez.
- 26/08 Descentralización fiscal y disciplina presupuestaria: lecciones para España de la experiencia comparada.
Autora: Pilar Sorribas Navarro.
- 27/08 Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal.
Autora: Luz Ruibal Pereira.
- 28/08 Las disposiciones de naturaleza tributaria en el nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea y su incidencia en el Sistema impositivo español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 29/08 La descentralización del ingreso fiscal en América Latina.
Autores: Viviana Durán y Norberto Agulleiro.
- 30/08 Descentralización en América Latina. Estudio de caso.
Autores: Carolina Mejía y Orazio Atanasio.

2009

- 1/09 Del Plan 1990 al nuevo Plan de Contabilidad: ajustes de primera aplicación y sus efectos en el Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/09 *Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho Comunitario.*
Autor: Varios autores.
- 3/09 Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico.
Autor: Juan Calvo Vérguez.
- 4/09 Hacienda Pública y Derecho Tributario. El Derecho Tributario: el Tributo.
Autor: Bernardo Lara Berrios.
- 5/09 Viabilidad y efectos del uso de instrumentos fiscales en la política de residuos en España.
Autor: Miguel Buñuel González.
- 6/09 Incidencia de la normativa fiscal europea en la fiscalidad española: especial referencia a la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Antonio Aparicio Pérez y Santiago Álvarez García.
- 7/09 Procedimientos amistosos en materia de imposición directa.
Autora: Silvia López Ribas.
- 8/09 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 9/09 La muestra de declarantes de IRPF de 2005: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Sáez y María del Carmen González Queija.
- 10/09 Aproximación al gasto público en medidas contra la violencia de género en el ámbito de las relaciones de pareja o expareja. Especial atención a las medidas de protección y justicia.
Autora: María Naredo Molero.

- 11/09 La aproximación de legislaciones en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la base consolidada común.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Marcos M. Pascual González.
- 12/09 El Impuesto sobre el Patrimonio: análisis y perspectivas.
Autor: Vicente Enciso de Yzaguirre.
- 13/09 La experiencia educativa de la Administración Tributaria española.
Autor: Varios autores. Fernando Díaz Yubero (coord.).
- 14/09 Fiscalidad de los Recursos Naturales en América Latina.
Autores: Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.