

DOCUMENTOS

ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS ANTE LA CRISIS: ALGUNAS INTERVENCIONES EN AMÉRICA LATINA Y ESPAÑA ^(*)

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

DOC. N.º 3/10

(*) Este trabajo gira alrededor del primer *Foro de Debate* del año 2009, titulado “La Política frente al impacto de la crisis financiera internacional”, desarrollado en el ámbito virtual de la Red de Antiguos Alumnos de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública. Fue abierto el 18 de mayo y permaneció activo durante más de dos semanas, superándose las 200 intervenciones, siendo coordinado por los autores del presente documento. A partir de las conclusiones de este *Foro*, y de la revisión de trabajos y recomendaciones de organismos internacionales, los autores ensayan algunas ideas y reflexionan sobre el rol de las Administraciones Tributarias, en este contexto de crisis, con especial hincapié en la situación de los países de ALyC y España.

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

(b) Contador Público. Licenciado en Administración de Empresas. Máster Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública (1.ª ed.). Dirección de Fiscalización Grandes Contribuyentes Nacionales. Administración Federal de Ingresos Públicos. 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 A LA TEMÁTICA

1. DISPARADOR DEL FORO

- 1.1. Introducción
- 1.2. América Latina y el Caribe: implicancias de la crisis y respuestas de los gobiernos
- 1.3. Justificación
- 1.4. Objetivos
- 1.5. Metodología
- 1.6. Resultados esperados

2. RELATORÍA DEL FORO

- 2.1. Innovación tecnológica: “video introductorio”
- 2.2. Situación de los países
- 2.3. Implicancias para la Administración Tributaria
- 2.4. Medidas de blanqueo
- 2.5. Paraísos fiscales y la crisis financiera internacional
- 2.6. Seminarios y foros
- 2.7. Conclusiones

3. ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN CONTEXTOS DE CRISIS

- 3.1. Consideraciones previas
- 3.2. Política Tributaria frente a la crisis
- 3.3. Rol de las Administraciones Tributarias
- 3.4. Vertientes de actuación
- 3.5. Impactos de una crisis económica
- 3.6. Reacciones desde la Administración Tributaria
- 3.7. Cooperación administrativa contra la competencia tributaria internacional desleal o nociva
- 3.8. Mercados e instituciones financieras
- 3.3. Algunas recomendaciones

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 (España).
CEPAL:	Comisión Económica para América Latina y el Caribe de las Naciones Unidas.
CIAT:	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
DDJJ:	Declaraciones Juradas de Impuestos.
DGII:	Dirección General de Impuestos Internos (República Dominicana).
EEFF:	Entidades financieras.
FMI:	Fondo Monetario Internacional.
GAFI:	Grupo de Acción Financiera.
G-20:	Grupo de 20 miembros (Alemania, Arabia Saudita, Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Corea, Estados Unidos, Francia, India, Indonesia, Italia, Japón, México, Reino Unido, Sudáfrica, Turquía y la Unión Europea como bloque).
IEF:	Instituto de Estudios Fiscales (España).
IIFF:	Instrumentos financieros.
IRPF:	Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.
ITF:	Impuesto a las Transacciones Financieras.
IVA:	Impuesto al Valor Agregado.
OCDE:	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
MMFF:	Mercados financieros.
PF:	Política Fiscal.
PIB:	Producto Interior Bruto.
PT:	Política Tributaria.
Pymes:	Pequeñas y medianas empresas.
RAAM:	Red de Antiguos Alumnos de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública.
RRHH:	Recursos Humanos.
RRNN:	Recursos Naturales.
ST:	Sistema Tributario.
SSTT:	Sistemas Tributarios.
UE:	Unión Europea.
UNED:	Universidad Nacional de Educación a Distancia.

CONSIDERACIONES PREVIAS

La RAAM comenzó sus actividades en enero de 2005, por iniciativa de los alumnos de la primera edición 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 esa Maestría, en sus sucesivas ediciones. Este desafío fue superado exitosamente, con la celebración de los primeros 5 años de vida de esta Red de expertos¹.

La RAAM opera fundamentalmente como una red virtual –cerrada para sus miembros– a través de *Internet*, sosteniendo, de esa manera, una comunicación en línea entre sus participantes, para contribuir al desarrollo profesional y al acceso de variados servicios. La plataforma virtual que sostiene a esta Red es facilitada y gestionada por el IEF.

Esta Red conforma una comunidad de expertos tributarios de los países de ALyC y España e intenta promover el intercambio de información entre los miembros, ya sea antiguos alumnos –en su inmensa mayoría funcionarios de las AATT de los países de ALyC, en general con mucha experiencia en la gestión de los SSTT y aduaneros–, profesores de la Maestría y representantes de las organizaciones colaboradoras, tanto en el ámbito profesional como en el personal y social.

Anualmente, en el Plan de Gestión de la RAAM, se fijan las tareas a desarrollar, dentro de las cuales, ocupan un espacio preferente, los foros de opinión y debate, cuyas temáticas surgen a partir del interés manifestado por los miembros. En general, se desarrolla un foro en cada semestre del año. A partir de la coordinación de uno o más expertos, quienes previamente preparan y difunden un texto contextualizador, que actúa como elemento disparador del debate –donde se realiza un repaso de cuestiones generales para ubicar 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 y expertos especialmente invitados, según la temática tratada.

Es así que, a través del presente documento, se pretende dar a conocer las principales conclusiones y algunas recomendaciones que surgieron del foro de debate desarrollado en el primer semestre del año 2009, denominado “La Política Tributaria frente al impacto de la crisis financiera internacional” y a partir de ello, los autores ensayarán algunas ideas y reflexionar sobre la posición de las AATT, en el contexto de la crisis sistémica iniciada a finales de 2007, identificando desafíos y oportunidades en el accionar de estas importantes organizaciones, que juegan un rol esencial en la gobernabilidad y en definitiva, en el desarrollo democrático de las sociedades modernas.

La selección de la temática se justifica acabadamente por la envergadura de esta crisis mundial, que aún afecta la estabilidad de los MMFF y también la economía real de los países, que demandó una necesaria y urgente intervención de los Estados a través medidas fiscales, monetarias, cambiarias, de deuda pública etc., de las cuales, en este trabajo, sólo se abordarán las que corresponden al orden tributario. De la experiencia aportada de algunos países de ALyC y España², los autores, considerando principalmente su procedencia laboral, extraerán algunas conclusiones respecto del accionar de las AATT.

¹ Uno de los principales productos de la RAAM es su boletín virtual, denominado *Foro Fiscal Iberoamericano*, el cual le da visibilidad pública. Los números editados a la fecha pueden ser consultados en, <http://www.ief.es/Publicaciones/Revistas/ForoFiscal/Foro.asp>. El boletín núm. 9 (2.º semestre de 2009) celebra el primer lustro de vida de la RAAM.

² No se pretende abordar en su plenitud, el impulso tributario que, frente a la crisis, se ha desatado en el mundo, en una región o en múltiples naciones, sino sólo centrarse en algunos países cuyos representantes están implicados en la RAAM y participaron de este foro, más algunas otras experiencias expuestas en dicho foro, a título ejemplificativo.



Se deja aclarado de antemano que no es objeto de este trabajo, abordar en sí la complejidad de la crisis internacional que aún afecta a los países del mundo, sino que a partir de la misma se pretende revisar el rol de la PT y de manera particular el de las AATT, en el marco de la limitación expuesta precedentemente. La información que, sobre la crisis mundial y las reacciones fiscales de los países, se presenta en las dos primeras partes de este documento debe ser considerada en el contexto temporal, en el cual fue producida, es decir a fines del mes de junio del año 2009³.

En cuanto a la estructuración del presente documento cabe destacar que luego de una brevísima introducción, en la primera parte se presenta el texto disparador —el cual fue enriquecido, por primera vez, con un innovador material audiovisual, preparado por uno de los autores, que pone en evidencia el valioso aporte de las nuevas tecnologías en la facilitación de los procesos de formación—, tal cual fue preparado por los coordinadores del foro, para introducir a los participantes en la temática e invitarlos al aporte de información, conforme la realidad de sus respectivos países y motivar la discusión. En la segunda parte, se expone la relatoría, que surgió del desarrollo del foro, a través de la cual, se reúne el aporte de los participantes, como así también algunas conclusiones y recomendaciones que surgieron de la dinámica grupal. En la última parte del trabajo, los coordinadores del foro, sin pretender un estudio exhaustivo, presentan algunas ideas generales y reflexionan respecto del rol y las posibles acciones de las AATT de cara a la crisis sistémica, a partir de la información aportada al mencionado foro y de la revisión de recientes trabajos y pronunciamientos de organismos internacionales.

INTRODUCCIÓN A LA TEMÁTICA

La envergadura de la crisis internacional, desatada en los últimos meses del año 2007, llevó a los países a implementar mecanismos para contrarrestar los efectos de aquella sobre sus respectivas economías, orientados en alguna medida por conclusiones y recomendaciones surgidas de organismos internacionales de cooperación (CEPAL, OCDE, FMI, BID, EUROsociAL-Fiscalidad, etc.), los que, a través de estudios, conferencias, foros, seminarios y talleres, tratan aún de comprender las razones o causas de esta crisis, como así también, identificar las mejores formas de contrarrestar, o al menos limitar, las implicancias negativas de esta crisis mundial, la mayor luego de la gran depresión de la década del '30.

Dentro de las posibles reacciones⁴, se hará hincapié en las que corresponden al plano fiscal, en particular al tributario. Es en este terreno donde se ha debatido sobre cuáles deberían ser los cambios necesarios en los SSTT, e incluso se ha llegado a reconocer que se está ante una posibilidad única de replantear el esquema tributario vigente y hasta se aceptan —y recomiendan— medidas que, en otras épocas, fueron consideradas “heterodoxas” por organismos internacionales.

Al margen de las reacciones evidenciadas, que responden a una cuestión coyuntural, lo interesante sería conocer cómo van a alterarse los SSTT y los diseños de acción gubernamental tras la crisis, lo que constituye una gran aspiración, que los autores quieren dejar planteada.

En este contexto, las AATT se encuentran seriamente comprometidas, en razón de las implicancias de la crisis sobre la actividad económica, el empleo y el comercio internacional y en consecuencia sobre la recaudación de los ingresos fiscales (impuestos internos, recursos de la seguridad social e impuestos aduaneros, según el modelo de organización adoptado), donde además se les exige implementar otras acciones, todo ello en el marco de restricciones financieras, que limitan fuer-

³ Para visión más completa y actualizada de las reacciones de los países de ALyC consultar “La reacción de los gobiernos de las Américas frente a la crisis internacional: una presentación sintética de las medidas de política anunciadas hasta el 30 de septiembre de 2009” de CEPAL (<http://www.eclac.org/publicaciones/xml/8/37618/2009-733-Lareacciondelosgobiernos-30septiembre-WEB.pdf>).

⁴ Una primera novedad de las respuestas anticrisis fue la utilización generalizada de medidas keynesianas típicas: aumento del gasto público, endeudamiento, déficit público, etc., frente a la crítica que habían sufrido tales actuaciones a finales del siglo XX desde la perspectiva del liberalismo y la ortodoxia financiera dominantes.

temente su accionar, entre otros condicionantes. Asimismo, se las presiona para la obtención de la recaudación fiscal necesaria, para financiar las medidas compensatorias de gastos implementadas, todo lo mencionado, sin desalentar, la ya afectada, actividad económica.

Frente a lo expuesto, y considerando la información disponible aportada por los países al foro mencionado y la revisión de recomendaciones y trabajos de organismos internacionales, los autores plantean el interés de identificar desafíos y oportunidades de las AATT frente a la crisis sistémica, tratando de llegar a algunas respuestas sobre cuál debería ser la posición y el rol de estas relevantes organizaciones, considerando además que la capacidad de las AATT limita la eficacia de los cambios que se introduzcan en la PT, más aún en los países de ALyC.

Los autores son conscientes de la relevancia de las AATT en las sociedades modernas, las que asumen el difícil compromiso de legitimar el ST (y en última instancia del Estado mismo), y considerando a los tributos no sólo como mecanismos de obtención de ingresos fiscales (principal función, que nadie desconoce) sino también por sus importantes funciones políticas, cívicas, económicas, sociales y ético-morales. De allí, la importancia que revisten estas organizaciones, para la gobernabilidad y el desarrollo democrático de los países, lo que no debe olvidarse en los contextos de crisis, por más severos que éstos sean.

1. DISPARADOR DEL FORO

1.1. Introducción

En el marco de las acciones previstas para el año 2009, los miembros de la RAAM, en los primeros meses de ese año, decidieron tratar en foro de debate las implicancias de la actual crisis internacional, y de manera especial, las reacciones y medidas impulsadas por los Estados de los países de ALyC, como así también España, con especial hincapié en las de índole fiscal y tributarias en particular, tanto de diseño de política como de gestión, a cargo de las respectivas AATT, como así también los efectos producidos.

A tal fin los coordinadores de esta dinámica, han revisado trabajos recientes de organismos internacionales, que tratan esta temática, con especial referencia a los países de esta región y consecuencia han preparado el siguiente resumen de información, que sirve de puntapié para presentar la justificación, los objetivos, los resultados esperados y la metodología de este complejo y muy actual tema de discusión.

Cabe anticipar que nunca se previó, como aspiración, profundizar ni establecer un análisis riguroso y profundo sobre los efectos de la crisis y de las medidas para combatirla, un asunto muy complejo y todavía sin resolver, todo ello en el marco de las limitaciones y restricciones que plantean en general las dinámicas de foros, que quedaron evidenciadas en el presente.

Como para comprender la envergadura de la temática que se pretende abordar en el presente foro, se recomendó a los miembros de la RAAM, de manera previa a la participación en el foro, buscar respuestas a los siguientes cuestionamientos, aclarando de antemano que los mismos no tienen únicas contestaciones, sino que dependen de la posición doctrinal que se adopte, siendo ello una evidencia de la complejidad de esta crisis:

- ¿Cuáles son los factores que explican su origen y propagación?
- ¿Cómo ha ido evolucionando la crisis y los efectos que ha tenido a la fecha y las previsiones que existen a futuro?
- ¿Cuáles han sido las propuestas generales para resolver esta crisis, con especial énfasis en el plano de la PF?



Como reflexión inicial cabe identificar como causantes de esta grave crisis mundial a una combinación peligrosa de factores, entre otros, la abundancia del crédito frente a un exceso de liquidez, la falta de regulación, la facilitación brindada por las nuevas tecnologías de la información y la comunicación, el ascenso de los BRICs⁵, la ausencia de ética en los negocios, entidades financieras sin controles, etc. Frente a ello, el problema en EEUU de las hipotecas *subprime* (activos tóxicos o basura) representa, sólo la chispa, que encendió la mecha de una bomba, que produjo efectos más allá de lo financiero, impactando de lleno en la economía real a escala mundial. De todas formas, hay que ser cautelosos respecto a cuáles fueron los orígenes de la crisis, el cual todavía se discute.

Cabe considerar también si ALyC tiene particularidades en término del impacto como opinan algunas voces, en el sentido del fin de la teoría del *decoupling*⁶, como así también peculiaridades temporales y estructurales que pareciera la crisis está produciendo en esta región, de por sí muy heterogénea. La diversidad de ALyC tiene sus implicancias en términos de incidencia de la crisis y las respuestas evidenciadas. Por ejemplo, México ha sufrido mucho el impacto de la misma, dada su conexión económica con los EEUU y la incidencia del Acuerdo del Libre Comercio; mientras que la economía boliviana ha seguido creciente en este período.

1.2. América Latina y el Caribe: implicancias de la crisis y respuestas de los gobiernos

Luego de la bonanza vivida en los últimos años⁷, la crisis internacional impacta negativamente en los países de la región por varios frentes, aunque no a todos de igual manera, según alerta el experto de la CEPAL, JUAN PABLO JIMÉNEZ⁸. Es así que la globalización ha sido puesta en evidencia, en razón de que ninguna economía ha quedado al margen de la crisis, ahora no todas sufrieron por igual, las más cerradas, tal el caso de Bolivia, se vieron menos afectadas.

“Uno a uno se están apagando los motores del crecimiento” comenta este experto, quién además los identifica de la siguiente manera, diferenciando los canales real y financiero:

En el canal real se evidencia:

- Desaceleración de las exportaciones.
- Caída de los precios internacionales de las materias primas, aunque la situación estaría cambiando en este terreno, dado los buenos resultados de Brasil y Perú.
- Reducción de las remesas recibidas.

⁵ Se emplea la sigla BRICs para referirse conjuntamente a Brasil, Rusia, India y China, países que tienen en común enormes poblaciones y grandes extensiones de territorio, lo que les otorga dimensiones estratégicas continentales y gran cantidad de recursos naturales y lo que es más importante en los últimos años han registrado enormes crecimientos de PIB teniendo una gran participación en el comercio mundial, lo que los hace atractivos para la inversión. Este acrónimo lo creó un analista de Goldman & Sachs y tiene escaso valor en este contexto, porque realmente, Rusia no parece que haya salido bien parada de la crisis, ni existen tampoco grandes concomitancias entre las cuatro economías incluidas bajo esta expresión, con lo cual se puede concluir que es más una “moda” que una auténtica realidad coordinada.

⁶ También conocida como teoría del desacoplamiento o de la disociación económica: cuando estalló la crisis internacional, con el epicentro situado en EEUU, se llegó a pensar que los países emergentes no sólo se podrían mantener al margen del ajuste económico y financiero de los grandes países, sino que además podrían servir de contrapeso a la caída de la demanda en EEUU o la UE. Pero esta teoría del *decoupling* pronto se comprobó que era una ilusión, el consumo empezó a bajar en EEUU y en la UE, los efectos fueron fuertes sobre las exportaciones y la producción industrial de la mayoría de países en vías de desarrollo, sin una demanda interna suficientemente potente para compensar el descenso de las ventas externas.

⁷ La época de bonanza vivida por las economías latinoamericanas, hasta que se hacen evidentes los efectos de la crisis, surge principalmente de la confluencia de factores exógenos tales como los altos precios internacionales de las materias primas como así también las condiciones de financiamiento externo excepcionales. Estos factores encerraban riesgos que se alertaron en diversos trabajos (inestabilidad fiscal, vulnerabilidad a *shocks* externos, concentración económica y fiscal, etc.), los que se materializaron a partir de la crisis. Se sugiere revisar “Macroeconomía de la bonanza económica latinoamericana” (CEPAL, JOSÉ ANTONIO OCAMPO, 2007); “Política fiscal y bonanza económica: impacto del aumento de los precios internacionales de los recursos no renovables en América Latina y el Caribe” (CEPAL, JIMÉNEZ y TROMBER, 2007), y el boletín virtual *Foro fiscal iberoamericano* núm. 7 de la RAAM (2008) (www.ief.es/Publicaciones/Revistas/ForoFiscal/Foro7_2008.pdf).

⁸ CEPAL, JUAN PABLO JIMÉNEZ, “Medidas de los países de la región frente a la crisis internacional y principales desafíos a enfrentar”, presentación realizada en el Seminario *Impacto de la Crisis Internacional en América Latina y Bolivia*, La Paz 19 de febrero de 2009.

- Menores ingresos por el turismo, circunstancia que afecta también a otros países *p. e.* en Europa a Francia y España, como primeros destinos turísticos.
- Disminución de los flujos de inversión extranjera directa.

En el canal financiero:

- Aumento del costo del crédito externo.
- Disminución de la disponibilidad de financiamiento internacional.

Luego de ese período de bonanza, en el cual además del crecimiento económico evidenciado se mejoraron los indicadores de empleo, pobreza y distribución del ingreso, la crisis se hará sentir principalmente sobre los sectores más vulnerables, vaticina este experto, a partir de lo siguiente:

- Se proyecta un incremento del desempleo (de 7,5 por 100 en 2008 a alrededor de 8 por 100 en 2009) y de la informalidad.
- El aumento del desempleo afectará más a los hogares de menores ingresos.
- El aumento del empleo informal reducirá los ingresos medios de los trabajadores informales.
- La reducción de las remesas afectará a los hogares de ingresos bajos y medio-bajos.
- Los hogares pobres han sido los más afectados por incremento de la inflación en 2008 (precios de alimentos).

Como se ha dicho ya, no existe una única ALyC, sino que se observa una gran disparidad de realidades económicas, políticas, sociales, territoriales, etc., no obstante evidenciarse rasgos generales propios de la región.

En el plano macroeconómico, esta crisis alcanza a los países de la región en una mejor posición que en otras experiencias previas, según se expone seguidamente, aunque con claras diferencias entre países, conforme recién se expuso:

- Crecimiento con superávit de la cuenta corriente.
- Mejora en las cuentas fiscales.
- Significativa rebaja en la relación deuda pública/PIB.
- Mejora en la gestión de la deuda.
- Crecimiento de las reservas internacionales.

Se alerta asimismo, en el sentido de que los requerimientos de gasto público observarán una tendencia creciente en los próximos meses; los recursos fiscales van a descender, ya sea por la caída de los precios de las materias primas como por el descenso del nivel de actividad. De acuerdo a cálculos de la CEPAL los menores precios de las materias primas significarán una caída del 4 por 100 del PIB en los ingresos fiscales de 2009.

En la región, los países están llevando a cabo distintas medidas en respuesta a la crisis, según se indica más abajo, en un abanico muy amplio de alternativas y seguramente con diferentes efectos sobre los países, considerando las diversas capacidades de respuesta, quedando en evidencia una falta de coordinación que, si se logró, aunque de manera limitada, tanto en el G-20 como la UE, respecto de las acciones de los países miembros. En términos generales los países, según CEPAL, están implementando:



- Medidas contracíclicas orientadas a activar la demanda interna y la producción transable, moderando a su vez factores internos que podrían agudizar el desbalance externo.
- Políticas internas que reduzcan los efectos sociales regresivos tanto de la crisis como de las eventuales medidas de ajustes.

Respecto de las distintas capacidades de reacción de los países cabe destacar, siguiendo a CEPAL:

- Casi todos los países adoptaron políticas para garantizar el adecuado nivel de liquidez.
- En el área fiscal, los gobiernos han preferido aumentar gastos (proyectos de inversión) más que rebajar impuestos u otorgar subsidios.
- Sólo algunos países han impuesto restricciones o aumentado los aranceles a las importaciones.
- Los gobiernos han intentado sostener las exportaciones a través de financiación a los exportadores.
- Con respecto a las medidas de destino específico, la vivienda ha sido el destino preferido (empleo y alto valor social).
- Pocos países adoptaron medidas para mejorar a las Pymes.
- La mayoría de los países prefirieron tomar medidas que favorecen el mantenimiento o adopción de programas sociales que la promoción de la creación de empleo.

En cuanto a las medidas implementadas cabe clasificarlas de la siguiente forma:

- *Política monetaria y financiera*: disminución y/o flexibilización de encajes, provisión de liquidez.
- *Política fiscal*: disminución de impuestos/aumento de subsidios, aumento y/o anticipación de gasto (infraestructura).
- *Política cambiaria y de comercio exterior*: aumento de aranceles o restricciones a las importaciones, disminución de aranceles, financiación de exportadores y gestión de créditos internacionales.
- *Políticas con destino específico*: programas de vivienda, apoyo a las Pymes y políticas sectoriales.
- *Política laboral y social*: estímulo al empleo y programas sociales.

Cabe destacar que estas medidas fueron reactivas, coyunturales y desorganizadas, no existiendo un marco general o idea estructural de reformas ante la crisis, lo cual plantea interesantes interrogantes acerca de *p. e.* qué les sucederá a las economías, si la crisis continúa. Ahora, precisamente, aparecen estos problemas, *p. e.* las medidas de apoyo fiscal han generado déficits públicos que empiezan a verse como insostenibles, además, de aumentar enormemente el coste de financiación de la deuda pública de ciertos Estados lo que ha conducido, en algunos de ellos, a subir los impuestos.

1.3. Justificación

En el plano específico de la PT en ALyC, hay que tener presente sus particulares rasgos cuantitativos y cualitativos⁹, los que, a partir de las medidas que se introduzcan, pueden profundizarse los problemas e inconvenientes que algunas opiniones han resaltado, entre otras:

⁹ Se recomienda la lectura del completo y actualizado libro EUROsocial/RAAM, *Sistemas Tributarios en América Latina: Situación actual, reformas y políticas para promover la cohesión social*, (2009) de DARÍO GONZÁLEZ y colaboradores.

- Presión tributaria baja respecto de países de otra región (OCDE y UE) e insuficiente para hacer frente a las enormes necesidades sociales (pobreza e indigencia) y de infraestructura económica.
- Especialización económica y tributaria en actividades de producción y comercialización de *commodities* (materias primas energéticas, minerales y alimenticias)¹⁰.
- Regresividad desde el punto de vista de la distribución social de la carga tributaria, dada la preeminencia del recaudo de la imposición indirecta, en particular la que grava el consumo (IVA).
- Baja recaudación de impuestos directos, en especial del IRPF (que sigue siendo “la materia pendiente en la región”) y de la imposición patrimonial.
- Problemas de control de cumplimiento de la tributación ortodoxa a partir de lo cual se introdujeron en los últimos años algunas figuras heterodoxas (ITF, impuestos a las rentas mínimas, regímenes simplificados, etc.).
- Baja conciencia tributaria.
- Alta informalidad.

Frente a estos rasgos, las medidas fiscales y en particular las tributarias deben evaluarse detenidamente, midiendo las posibles implicancias en el nivel y estructura tributaria en los países de la región, no tan sólo en el corto plazo.

Al respecto, cabe destacar que el referenciado experto de la CEPAL, con carácter general, recomienda tomar en consideración para el diseño e implementación de medidas de respuesta en los países, los siguientes aspectos:

- Necesidad de políticas contracíclicas, destacando la importancia de:
 - Que la crisis no aumente la inequidad, a través del sesgo de las medidas.
 - Preservar la capacidad de mantener el gasto social, especialmente para aumentar el capital humano.
 - No descuidar la inversión en infraestructura.
- Diferencias en términos de efectos y capacidades entre los países.
- Evitar soluciones únicas ante realidades heterogéneas.
- No obstante los problemas globales requieren una solución coordinada:
 - El mundo donde los países desarrollados consumían y las economías emergentes ahorran ya no es sostenible.
 - El nuevo impulso a la demanda debe venir del mundo en desarrollo, según esta opinión.
 - Pero los recursos siguen estando en los países desarrollados.
 - Los organismos financieros internacionales deben proveer recursos para financiar políticas contracíclicas.

¹⁰ Ver *Documento de Trabajo del IEF*, núm. 14/2009, “Fiscalidad de los recursos naturales en América Latina” de CARBAJO VASCO y PORPORATTO.



Por último, nos alerta este experto, diciendo que hay que ver más allá de la presente coyuntura:

- La crisis abre una puerta para una rediscusión de los paradigmas del desarrollo económico dominante.
- Pensar en una nueva arquitectura financiera internacional.
- Pensar en un nuevo Pacto Fiscal que involucre:
 - En la protección de los sectores más vulnerables para asegurar un desarrollo inclusivo.
 - En la promoción de un tejido productivo que incorpore más conocimiento y privilegie la innovación.
 - En la regulación de la actividad económica para que la búsqueda de la rentabilidad privada no conspira contra el bienestar general de la sociedad.

Por otra parte y según un reporte¹¹ del Centro de Política y AT del Comité de Asuntos Fiscales de OCDE algunos países han recortado impuestos para estimular la demanda y acelerar la recuperación, pero esta opción en muchos casos puede no ser apropiada dado los altos niveles de deuda pública y/o los bajos niveles de recaudación, aunque podría plantearse un cambio en la distribución de la carga fiscal, conforme se indica más abajo. Otros países estimulan la economía, a través del aumento del gasto público. Ante ello se presenta el gran desafío de estimular la demanda en el corto plazo mientras que el crecimiento económico de largo plazo requiere políticas que expandan la oferta. Luego la PT “pro crecimiento” durante la época de crisis requiere cambios que estimulen la demanda de corto plazo y la oferta de largo plazo, todo ello protegiendo los estándares de vida de los sectores más vulnerables, según dicho reporte.

El reporte concluye que el cambio tributario que pueda considerarse apropiado varía de acuerdo a los países, considerando su particular circunstancias económicas y políticas y el nivel y estructura existente de tributación. Se hecha en falta una reflexión global, a largo plazo, sobre la estructura, principios y finalidades del ST; en suma, no se habla de Reforma Tributaria con mayúsculas.

Esta crisis económica plantea la posibilidad única de hacer cambios en los SSTT que podrían ser muy dificultosos de aplicar en condiciones normales, abriendo nuevas oportunidades para desarrollador políticas tributarias adecuadas, *p. e.* cambiar el *mix* o estructura tributaria. Asimismo es más fácil justificar recortes tributarios durante una recesión que podrían ser una justificación de incrementos en diferentes impuestos para restaurar el balance fiscal cuando la crisis termine y todos vean crecer sus ingresos.

En el mencionado documento de OCDE se intenta dar respuesta a los siguientes cuestionamientos:

- ¿Qué PT es buena para el crecimiento?
- ¿Qué PT aumenta la velocidad de la recuperación económica?
- ¿Qué pasa con la pobreza?
- ¿Cómo deberían cambiar los tributos luego de la crisis?

Muchas de estas opiniones toman claramente como referencia el contexto de los países desarrollados, cuya realidad tributaria, conforme se esbozó previamente, resulta muy diferente en términos de nivel y estructura a la de los países de la región, de allí la necesidad de debatir al respecto sobre implicancias y posibles soluciones pero referidas a la realidad de ALyC.

¹¹ OCDE (2009), Centre for Tax Policy and Administration-Committee on Fiscal Affairs (CFA), “Policy brief on short-run tax policy responses to the current financial crisis”.

1.4. Objetivos

Se pretendió a través de esta dinámica el logro de los siguientes objetivos:

- Conocer las implicancias de la crisis financiera internacional en los países de la región, en particular el cómo y el cuándo, si es que ya se observan los efectos de la misma en los respectivos países.
- Identificar las respuestas impulsadas y sus efectos, en particular aquellas de índole fiscal y tributaria, desde los países de la región y España frente a la crisis financiera internacional, tanto en el plano de la PT como así también de la AT.
- Analizar y debatir respecto de dichas reacciones evaluando las implicancias de las mismas, en particular en el nivel y la estructura tributaria, más allá del corto plazo.
- Identificar a partir del análisis crítico considerando incluso las opiniones de expertos y organismos internacionales referenciadas previamente, recomendaciones para los países de la región, respecto de cuáles deberían ser las mejores medidas tributarias en el marco de la actual crisis mundial y cuáles, una vez superada la misma.

La temática involucra necesariamente cuestiones relativas a impuestos exteriores (aranceles de exportaciones e importaciones, etc.) y contribuciones de Seguridad Social, que en algunos países, la gestión está a cargo de las respectivas AATT.

1.5. Metodología

En el Plan de Acción de la RAAM del presente año se habían previsto los siguientes plazos:

- *Fechas de impartición del foro:* del 18 al 29 de mayo de 2009.
- *Entrega de conclusiones por parte de los coordinadores:* hasta el 12/06/09.

En el marco de los objetivos previstos, se les solicitó a los participantes que trataran en lo posible, de realizar participaciones no demasiados extensas y en todo caso, resultaba muy recomendable introducir varias opiniones, incluso respecto de las participaciones realizadas por otros miembros, dando los fundamentos de estar a favor o en contra de las mismas.

Asimismo se recordó la importancia de que, en la medida de las posibilidades, se aporten datos económicos, tributarios, normativos y de gestión tributaria sobre las cuestiones apuntadas más arriba.

1.6. Resultados esperados

Se esperaba producir un documento que colectase las consecuencias (cómo y cuándo se produjeron) y las medidas fiscales (y los efectos producidos por las mismas) que han impulsado los gobiernos de los países de la región y España de cara a la crisis financiera internacional, con especial énfasis en las relativas al ámbito de la PT como así también de la AT.

También se pretendía recabar los resultados obtenidos a la fecha a partir de la puesta en marcha de dichas medidas y las opiniones encontradas (divergentes o coincidentes) que puedan existir, incluso de posibles alternativas de medidas a implementar plenamente justificadas.

Por último, se aspiraba lograr, de ser posible, un consenso respecto de cuáles deberían ser las medidas de PT y de AT que deberían aplicarse frente a la crisis y a posteriori de la misma. Esta ambiciosa pretensión en la práctica se vio menoscabada frente a las limitaciones del foro desarrollado, entre otras: el poco tiempo disponible, utilización de métodos de tecnología puntera, grado

de implicación de los miembros de la RAAM a la hora de responder los planteos que se realizaban, falta de exposiciones flexivas y completas y por supuesto no todos los miembros de la RAAM aportaron sus experiencias e ideas.

2. RELATORÍA DEL FORO

2.1. Innovación tecnológica: “video introductorio”

En esta oportunidad, además del texto disparador, se introdujo una novedad tecnológica¹², que consistió en adjuntar al espacio virtual donde se desarrolló el foro, un video de la ponencia desarrollada por el profesor DOMINGO CARBAJO VASCO¹³. La finalidad esencial era servir de introducción sobre las medidas ante la crisis estructural, además, pretendía constituir una manera novedosa de comenzar esta actividad, tecnológicamente avanzada y con gran capacidad didáctica. El material audiovisual fue realizado en la Escuela de la Hacienda Pública del IEF, cabiendo agradecer la colaboración prestada por esta Institución, así como el trabajo que llevaron a cabo los operadores y personas encargadas de elaborar el vídeo.

Se trató, en un breve espacio de tiempo (10'), de introducir la temática, centrándose en dos aspectos: 1) naturaleza y causas de la crisis económica actual, y 2) medidas, sustancialmente tributarias, llevadas a cabo en diferentes países para hacer frente a la misma. Respecto al primer punto, se expuso:

- Su carácter global: ningún país va a quedar al margen.
- Su gran intensidad y rapidez.
- La inexistencia de un consenso sobre sus orígenes o causas, lo que dificulta, asimismo, incorporar medidas para salir.
- Las dudas sobre su intensidad y tiempo de duración, ¿hay “brotes verdes” (*green shoots*), “puntos de esperanza” (*glimmers of hope*) o, por el contrario, todavía estamos iniciando la crisis y no hemos llegado todavía a lo peor?
- Los diferentes ritmos de entrada-intensidad-salida de la crisis: así, ALyC entró después, pero no hay *decoupling* de la crisis y está afectando a esta región.
- Las diferentes situaciones de cada país, el grado, potencia, efectos, sectores afectados, etc., es diferente, Estado por Estado.

Es así como se empiezan a dar posibles respuestas a algunos de los planteos realizados en la primera parte de este documento.

En relación al segundo punto, se planteó:

- Todos los Estados han reaccionado contra la crisis.
- Estas reacciones, en general, han sido de tipo keynesiano: aumento del gasto público, mayor endeudamiento público, incrementos de los beneficios fiscales, etc.

¹² Según se lo acordado en el primer encuentro de la RAAM desarrollado en Cartagena de Indias, en julio de 2008.

¹³ Este video actualmente se encuentra disponible en la plataforma de la RAAM donde se desarrolló el presente *Foro*, no obstante ello el público en general podrá acceder al mismo a través de la página *web* del IEF, en un espacio que se habilitará especialmente para su difusión.

- Junto a las medidas fiscales concentradas en la vertiente del gasto y de la deuda Pública, se han desarrollado medidas financieras, *p. e.*, nacionalización de la banca.
- Las medidas han sido precipitadas, sucesivas, faltas de coordinación, sin perspectivas a largo plazo, etc.
- El gran olvidado es el ST, tanto la reforma del diseño impositivo en sí como el papel de las AATT.
- No hay visiones estratégicas sobre el después de la crisis, sino mucho voluntarismo y precipitación.

La dinámica se inició el 18 de mayo de 2009 y se mantuvo por más de dos semanas, en la plataforma virtual de la Red, con más de dos centenares de interesantes participaciones de antiguos alumnos de las Ediciones I a IV y profesores de la Maestría Internacional.

2.2. Situación de los países

Representando a los respectivos países, se aportó abundante información, destacándose los siguientes aspectos:

- *Argentina*: En el terreno netamente tributario la medida anti-crisis más relevante es el plan de regularización, promocionado como “Acuerdo Fiscal” para proteger el patrimonio, que se compone de tres ejes: plan de regularización tributaria, regularización laboral y blanqueo de bienes no declarados.

En lo que respecta a la gestión, cabe destacar que la AT se encuentra fuertemente comprometida con dicho plan, el cual ofrece amplios beneficios para aquellos sujetos que se acojan hasta el 31/08/2009. Este compromiso implica que AFIP tuvo que trabajar fuertemente en la reglamentación de estos regímenes, en su promoción y aplicación, en la inducción a partir de cruces de datos (incluyendo identificación de inconsistencias y envío de cartas a los contribuyentes observados para que regularicen), capacitación de funcionarios, armado de aplicativos para las respectivas liquidaciones, etc.

- *Bolivia*: desde la perspectiva gubernamental, hasta ahora se ha estimado que el efecto se hará sentir levemente por la vía de la recesión de la economía, pero no al punto de provocar una crisis económica de grandes dimensiones por su situación de blindaje económico y sus oportunidades de generación de riqueza e incluso puede ser un lugar satisfactorio para inyectar mayores inversiones privadas; aunque se resaltó el problema de la inseguridad jurídica.
- *Brasil*: este país reúne condiciones más favorables para enfrentar la crisis. Según el *Emerging Markets Private Equity Survey* de 2009, fue el país que más subió en el ranking de atractivo para aplicaciones de inversiones en 12 meses, y pasó a ser el segundo destino más atractivo, perdiendo solamente ante China. La situación favorecida del país se justificaría en la autonomía energética, inflación sobre control, crecimiento de inversión extranjera directa, diversificación de las exportaciones e importante consumo interno. Por su macroeconómica sólida, Brasil puede adoptar medidas contra-cíclicas, amortiguando el impacto de la actual crisis, a través de una flexibilización de la política monetaria y medidas fiscales compensatorias (exención y ampliación de la inversión pública).

La tendencia de la PF ha sido de reducir impuestos, como el impuesto de productos industrializados en producción de vehículos, aumentar el límite de exención en el impuesto a las personas físicas y ampliar el plazo para el pago de impuestos. Se ha adoptado nuevamente un programa de condonación de deudas y disminución de ta-



sas de interés y sanciones. Es el cuarto programa del mismo en los últimos siete años. Aún hay presión para nuevas modalidades de fraccionamiento más favorable de pagos de impuestos y ampliación de los regímenes simplificados. Estas medidas crean nuevas tareas para la AT, que tiene que ser suficientemente flexible para agilizar sus controles y al mismo tiempo ser más eficiente y eficaz para gestionar con caída de recaudación.

- *Chile*: A fines de enero de este año, se publicó la Ley número 20.326 que establece incentivos tributarios transitorios, concede un bono extraordinario para las familias de menores ingresos y establece otras medidas de apoyo a la inversión y el empleo, entre otras:
 - Se anticipa la devolución del Impuesto Global Complementario que correspondería efectuar en el 2010.
 - Se disminuyen transitoriamente las tasas del Impuesto de Timbres y Estampillas, con efecto retroactivo.
 - Se rebajan las tasas de los pagos provisionales mensuales por el año 2009 del Impuesto a la Renta de Primera Categoría.
 - Se permite que los créditos por capacitación se utilicen también durante este año en contra de Impuestos de Retención o Recargo como el IVA.
 - Se efectúa un aporte extraordinario para el Fondo Común Municipal.

Actualmente existe en tramitación otra ley con nuevas medidas anti-crisis.

Del Balance de la Operación 2009, finalizada el 30 de abril, se destacan los siguientes resultados:

- Los impuestos a la Renta declarados en abril totalizaron el equivalente a US\$ 8.895 millones, verificándose una caída de 4,2 por 100 respecto del año atrás.
 - En cuanto a los impuestos declarados por las Grandes Empresas de la Minería Privada cayó un 17,1 por 100 por efecto precio (el año 2007 cerró con un precio del cobre de 2,99 US\$/libra, mientras que en 2008 fue de 1,39 US\$/libra).
- *Colombia*: El impacto de la crisis financiera internacional se refleja, entre otros aspectos, en la disminución de las exportaciones, lo que ha contribuido a revisar a la baja la meta gubernamental de crecimiento económico para 2009 a un rango entre 0,5 por 100 y 1,5 por 100. La estimación del déficit fiscal para 2009 del gobierno central, se ha incrementado a 3,7 del PIB.

Por su parte el gobierno, hace llamados a la clase media para que endeude y compre vivienda, pero esta voz se quedará en el vacío, si por otra parte, no hay una política coherente de rebaja de intereses y compromiso del sistema financiero para adoptar sistemas más racionales en el manejo del crédito.

- Algunas de las medidas fiscales adoptadas, entre otras, antes de evidenciarse la crisis:
 - Ley número 1111 de 2006 modificó el Estatuto Tributario que en resumen estableció los siguientes beneficios:
 - A partir de enero de 2007, los contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el 40 por 100 del valor de las inversiones efectivas realizadas en activos fijos reales productores de renta.

- Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al 3 por 100 de su patrimonio líquido. (Antes era del 6 por 100.)
- La tarifa única sobre la renta gravable de las sociedades anónimas, de las sociedades limitadas y de los demás entes asimilados a unas y otras, incluidas las sociedades y otras entidades extranjeras de cualquier naturaleza, es del 33 por 100. (Antes era del 38,5 por 100.)
- Los contribuyentes que inviertan en acciones cotizables de empresas exclusivamente agropecuarias, con propiedad accionaria esté altamente democratizada, tendrán derecho a descontar el valor de la inversión realizada.
- Los contribuyentes nacionales que perciban rentas de fuente extranjera, tienen derecho a descontar del monto del impuesto colombiano de renta, el pagado en el extranjero sobre esas mismas rentas.
- La tarifa del Impuesto de Timbre Nacional se reducirá paulatinamente.
- Los cambios tributarios son de vigencia permanente y representan un gasto fiscal anual equivalente a medio punto del PIB.

Cabe destacar que los empresarios consideran que el alivio a sus cargas financieras, más que en los impuestos, está en los aportes parafiscales del 9 por 100 del valor de la nómina, adicionales a los aportes de salud, pensión y riesgos.

A la fecha, la meta de recaudo no se ha alcanzado principalmente por la caída del gravamen a las transacciones financieras, lo que se podría explicar por la caída de las remesas del exterior. A nivel de AT, los esfuerzos se han dirigido a proteger la liquidez presupuestal, enfatizando los controles sobre IVA y retención a cuenta.

- *Ecuador*: las más importantes medidas han sido:
 - Incremento del 0,5 por 100 a 1 por 100 por concepto de impuesto a la salida de capitales buscando con ello evitar la salida de dinero.
 - Reducción de la retención del impuesto sobre la renta sobre intereses pagados al exterior; ahora la retención es 0 por 100 para banca y 5 por 100 para empresarios privados hasta diciembre de 2009, con excepción de capitales que provengan de paraísos fiscales.
 - Reducción del impuesto a la renta del 25 al 15 por 100 cuando exista reinversión de utilidades destinada a la compra de maquinaria y equipos para la producción y para crédito productivo si el que reinvierte sus utilidades es un banco.
 - Reducción o exoneración del anticipo del impuesto a la renta, previa solicitud.
 - Reducción de trámites para el *drawback*, régimen especial aduanero para la devolución parcial o total de impuestos o tasas cobradas a los exportadores.
 - Se estableció un arancel a las importaciones del 30 por 100 en artículos de confitería, del 35 por 100 en celulares y licores, un arancel específico de entre 10 y 12 dólares para zapatos, cerámica y prendas de vestir; y, cupos para la importación de varios productos.
- *España*: Después de 15 años de crecimiento económico, España entró de forma brusca en la crisis económica a principios del año 2008, ampliada por la crisis en un sector muy relevante en su economía, el inmobiliario, y por la crisis financiera internacional.



cional. Las medidas anticrisis aprobadas por el gobierno español (www.plane.gob.es) con el objetivo principal de luchar contra el desempleo se estructuran en distintos apartados según los colectivos a que van dirigidas, e incluyen ayudas para las familias, para fomentar el empleo, a las empresas, al sector financiero y de modernización de la economía. En el caso de las empresas, se aprueban distintas medidas de carácter fiscal, mientras que para fomentar el empleo, se ha constituido un fondo de 8.000 millones de euros para fomentar la inversión local de los ayuntamientos o de 3.000 millones de euros destinados a obra pública del Estado.

Respecto a las medidas, cabe destacar la elevación de los límites para la concesión de aplazamientos de pago sin garantía que ha pasado de 6.000 a 18.000 euros y se han generalizado las devoluciones mensuales de IVA, cuestiones que han supuesto mucho trabajo para la Administración y para los contribuyentes porque para recibir la devolución se deben enviar completos los libros de facturas. Por lo demás, se está trabajando para reducir las cargas indirectas. La situación de la Agencia Tributaria está más difícil que hace unos meses porque los recursos financieros se han reducido, la dotación de personal como mucho seguirá siendo la misma y a mediano plazo cualquier cambio condicionará aún más su accionar.

- *México*: La situación ha empeorado recientemente. Antes de la pandemia (“Gripe A”), ya era grave la situación, el PIB sigue cayendo, la industria turística es casi nula y muchos comercios han cerrado. La recesión del sector industrial de un 13.8 por 100 en manufactura y 7.7 por 100 en construcción. La parte manufacturera tiene un alto componente exportador y se encuentra en línea con el ciclo de producción fabril de EEUU.

Al principio de la crisis se dijo que los impuestos no bajarían, después de la pandemia el Presidente ha dicho que habrá estímulos fiscales pero sólo de momento en el sector turismo. La recaudación del impuesto sobre la renta más IVA representan el 8.8 por 100 del PIB. Se está recaudando por dichos impuestos menos de la mitad del promedio de la OCDE y menos del 40 por 100 de ALyC.

Perú: en diciembre del 2008, se creó una Comisión Multisectorial que se encarga del monitoreo y seguimiento de las medidas anti crisis, conformada por varios ministerios. Las medidas aplicadas están relacionadas al aumento del gasto público y la reorientación de la inversión y financiamiento de la actividad empresarial. El plan anti-crisis consiste en una inversión de 3,300 millones de dólares para mantener el empleo y el crecimiento. Los ingresos tributarios del período enero-abril de 2009 han tenido una caída real de 11,9 por 100 respecto de similar periodo del año anterior, si esta tendencia se mantiene la presión tributaria se reduciría drásticamente, lo cual limitaría las posibilidades de extensión del gasto público

República Dominicana: El panorama para el país resulta muy complejo, porque si bien se ha beneficiado de la caída de los precios del petróleo, por otro lado se perjudica (menos ingresos de “petrocaribe” y recaudación interna por los impuestos a los hidrocarburos). El déficit de la cuenta corriente de la balanza de pagos es el más alto de los últimos 30 años.

La desaceleración económica ha implicado una caída en las ventas y en las importaciones. Con una estructura tributaria que descansa (75 por 100) en los impuestos generales a las ventas, selectivos al consumo y en impuestos al comercio exterior es obvio que el país se verá seriamente afectado por la crisis. La DGII ha logrado mantener la recaudación interna, pero los ingresos provenientes del comercio exterior han caído tremendamente. Se anunció recientemente la liberación del IVA a la industria que se dedica a la construcción de viviendas de clases media y baja, para bajar costos de viviendas populares en beneficio directo de los compradores.

Se prorrogaron, al sector agropecuario, las exenciones del pago de anticipo del Impuesto sobre la Renta, del pago del Impuesto sobre los Activos y de la retención del

Impuesto sobre la Renta sobre los pagos realizados por el Estado, hasta el ejercicio fiscal 2009.

También se remitió al Congreso Nacional el proyecto de ley mediante el cual se procede a la exención del Impuesto Selectivo a los Servicios de Seguro de las empresas del sector agropecuario, siempre que se refieran a pólizas para garantizar actividades agropecuarias y otro proyecto de Ley para reducir de 5 por 100 a 0.5 por 100 la retención sobre los pagos realizados por el Estado y sus dependencias.

- *Uruguay*: se tuvieron los mejores cinco años de bonanza de los últimos 30 años y el gobierno no ahorró nada, y hoy se tendrá que salir a pedir prestados. A principio de año el Ministro de Economía dijo que se iba a tener un 3 por 100 del crecimiento, y de a poco se baja la expectativa, ahora al 1,2 por 100, la mayoría de economistas reconocidos creen que será nula. El desempleo ha subido, casi el 36 por 100 de los trabajadores en seguro de paro. Los sectores que más han ido al paro son el metalúrgico, ya que aquí se arman coches, motos, piezas de coches, etc.; otro es el textil, la venta de tejidos de lana finos que usualmente se exportaba a Europa y EEUU y la construcción que se ha detenido casi en un 50 por 100. En cuanto a la AT no ha habido ningún cambio en cuanto a dar facilidades

2.3. Implicancias para la Administración Tributaria

Desde un comienzo del Foro se identificaron los desafíos que enfrentan las AATT en este contexto: 1) ¿están en condiciones de aplicar y controlar las medidas que se están impulsando para contrarrestar los efectos de la crisis o se les generará un “agujero negro” difícil de cubrir?, 2) frente a la falta de liquidez y financiación y los consecuentes problemas para pagar impuestos que tienen las empresas, ¿qué deben hacer las Administraciones: aplazamientos generalizados para el pago de los impuestos o sólo para aquellas viables, cómo actuar sin perjudicar las empresas cumplidoras, quién debe decidir?

2.4. Medidas de blanqueo

Se comentó, a partir del régimen implementado en Argentina, que en Brasil existe un proyecto de ley en discusión en el Congreso Nacional que permite beneficios fiscales a los que tienen bienes no declarados en el exterior y decidan traer de vuelta al país y también a los que tienen bienes en el propio país no declarados y resuelvan regularizar sus situaciones fiscales.

Los que defienden la propuesta argumentan la posibilidad de repatriación de capitales y declaración de rentas no declaradas, aumentos en la recaudación tributaria, la atracción de capitales para inversiones en infraestructura además de valorizar la ciudadanía fiscal, y promover la mejoría del ambiente institucional y el desarrollo del país. Los que se oponen sostienen el enorme incentivo a los evasores en perjuicio de los contribuyentes que cumplen y la posibilidad de condonación y blanqueo de prácticas criminales. En cuanto a experiencias se citaron:

- 1) *Scudo Fiscale* de Italia: implantado con el objetivo de atracción de capitales nacionales invertidos en el exterior, entre 01/11/2001 y 15/05/2002 por medio de la legalización y repatriación de los recursos. Además del pago de impuesto de 2,5 por 100 del valor de los bienes y derechos, había la obligación de suscripción de 12 por 100 del valor declarado en títulos públicos de 10 años con interés fijado de 1,9 por 100 al año. Los resultados fueron la repatriación de 60.000 millones de euros lo que generó una recaudación alrededor de 1.500 millones de euros.
- 2) Promoción a la Ciudadanía Fiscal de Alemania: se aplicó a los hechos impositivos entre 1993 y 2002 sin la obligación de repatriar los recursos involucrados. La alícuota aplicada sobre los valores declarados fue de 25 por 100 pero considerando la ac-



tividad económica del contribuyente con reducción de las bases imponibles. Los resultados hasta el final de 2004 fue la legalización de cerca de 980 millones de euros lo que representó sólo el 20 por 100 de la previsión del gobierno.

- 3) *American Jobs Creation Act of 2004* de EEUU: la alícuota aplicada fue de 5,25 por 100, muy reducida a comparación con la alícuota corriente de 35 por 100. Además fue permitida una reducción de 85 por 100 de la base imponible con la utilización del plan como una opción al aprovechamiento de los *Tax Credits* que son los impuestos ingresados por subsidiarias en el exterior que pueden ser compensables con impuestos debidos internamente.
- 4) *Déclaration Libératoire Unique* de Bélgica: con vigencia en el año 2004 siendo como beneficiarias sólo las personas físicas con el objetivo de obtener la declaración de bienes y derechos no declarados o declarados de forma insuficiente y que no fueron tributados integralmente. La repatriación no era una obligación y las alícuotas imponibles fueron de 9 por 100 en general y de 6 por 100 en las situaciones en que hubiera reinversiones en la economía belga o en cualquier país miembro del bloque europeo por tres años. Tuvo una adhesión inferior a las expectativas y fueron repatriados sólo 200 millones de euros.

Se comentó que en España no ha habido ninguna regularización desde 1991 y amnistía desde 1977, aunque existen presiones. Tras la reunión del G-20, algunos países, como Francia, han creado una unidad para atender a las personas que quieran repatriar capitales para darles un tratamiento unitario e incluso, algunas facilidades.

2.5. Paraísos fiscales y la crisis financiera internacional

La crisis financiera internacional ha hecho que los paraísos fiscales vengan al debate. En la última reunión del G-20 los paraísos fiscales fueron presentados como los grandes malhechores del sistema financiero internacional. El presidente del FMI ha requerido el apoyo de los países para “reaccionar con dinamita” contra los paraísos fiscales.

El presidente de EEUU y el Secretario del Tesoro han propuesto una serie de medidas para evitar que las empresas americanas se beneficien de la utilización de los paraísos fiscales. Un estudio del senado americano apunta que los EEUU dejan de recaudar u\$s 100.000 millones al año por cuenta de la utilización de los paraísos fiscales y de las 100 principales empresas americanas, 83 tienen subsidiarias en paraísos fiscales. La eliminación de prácticas de evasión de impuestos puede permitir que se consigan ingresos adicionales estimados, entre u\$s 190.000 millones y 210.000 millones en los próximos 10 años.

En Brasil, las inversiones directas de las empresas brasileñas en otros países sumaran en 2007 u\$s 103.900 millones, y la mitad de ese valor está registrado en las Bahamas o en las Islas Cayman. Las personas físicas tenían u\$s 22.000 millones en cuentas corrientes en el exterior y 34 por 100 en instituciones con sede en paraísos fiscales. Algunos expertos creen que el país puede ganar si hubiera una mayor restricción a los paraísos fiscales.

¿Es posible que en razón de la crisis los paraísos fiscales pierdan espacio? En general no existen expectativas positivas en el logro de esta aspiración.

2.6. Seminarios y foros

Se trajeron a colación seminarios y foros de reciente realización:

- El reciente foro “Las políticas fiscales en tiempo de crisis: volatilidad, cohesión social y economía política de las reformas”, convocado por los gobiernos de Uruguay y

Alemania, con el apoyo técnico de la CEPAL y la Agencia de Cooperación Alemana GTZ, donde se afirmó que “reducir impuestos es más fácil pero menos efectivo...”. Las restricciones que enfrentará la PF en la región se agravarán, porque se reducen los ingresos fiscales, ya sea por la caída en el nivel de actividad de la mano de las exportaciones, o por la disminución del precio internacional de los recursos naturales. Se señaló también que la envergadura del impacto fiscal que sufra cada país dependerá de sus características económicas pero también de sus SSTT: de la estructura, el nivel de recaudación y las diversas fuentes de financiamiento utilizadas.

El “índice del grado de exposición de la capacidad recaudatoria” de cada país ante la crisis, analiza el efecto de distintos factores macroeconómicos sobre los ingresos fiscales (importancia de los recursos naturales, nivel de presión tributaria, relevancia de los ingresos por concepto de importaciones, importancia del IVA, seguridad social y renta): Ecuador, Panamá, México y Bolivia son los países más expuestos. Ecuador es lejos el país más comprometido, con un índice de 91/100, mientras que el promedio de la región se ubica en torno a 49/100 (el coeficiente de los países de la OCDE es de 14/100). Los países de menor exposición son Costa Rica, Uruguay, Nicaragua, Perú, Argentina y Brasil¹⁴.

- Por otra parte en París, se realizó la V reunión del Foro de AT de la OCDE. El tema a tratar eran las medidas a adoptar por las AATT para enfrentar la crisis. Participaron varios países, de ALyC estaban representados, entre otros, México, Chile y Brasil. Como conclusión cabe decir:
 - Se discutió mucho de lo que ha ocurrido y de las causas de la crisis pero muy poco sobre qué deben hacer las AATT en estos momentos.
 - Las recomendaciones se dirigieron principalmente hacia una mayor relación con las grandes empresas, especialmente las entidades financieras, propiciando más transparencia y confianza.

2.7. Conclusiones

- En los momentos actuales (finales de junio de 2009, cuando se presentó la relatoría ante la RAAM), siguen existiendo posiciones enfrentadas respecto de la evolución de la crisis:
 - 1) los que afirman “que lo peor ha pasado ya”, no habiéndose producido ningún colapso generalizado del sistema financiero, ni del comercio internacional y habiéndose iniciado la recuperación, siquiera débil, de algunas de las variables más afectadas por la crisis sistémica: venta de viviendas, créditos al sector privado, renovación de existencias, etc. Se anticipa la recuperación de la economía norteamericana para diciembre de este año, a la cual seguirán las demás, incluso, algunas economías latinoamericanas, en particular, Brasil, no están siendo especialmente afectadas;
 - 2) los que llaman a la precaución, centrándose en fenómenos negativos, caso de la deflación de precios y del aumento del desempleo, y anticipan una crisis larga, una especie de década pérdida mundial, y
 - 3) las posiciones intermedias, que como siempre existen.

¹⁴ Recientemente la CEPAL en la publicación mencionada en el siguiente pie de página actualiza el estudio respecto del grado de exposición relativa de la recaudación ante la crisis internacional, los factores que fueron considerados en el análisis fueron: 1) la participación de los RRNN en los ingresos totales; 2) el nivel total de la carga tributaria; 3) la participaciones del impuesto a las importaciones; 4) la participación del IVA en el total de los recursos; 5) el coeficiente de productividad del IVA; 6) el monto de remesas del exterior respecto del PIB; 7) la importancia de los aportes y contribuciones a la seguridad social, y 8) la participación del IRPJ en el total de recursos tributarios. Los países más expuestos son Ecuador, México, Guatemala y Panamá, los menos expuestos son Argentina, Brasil, Uruguay y Costa Rica.



Respecto de las medidas adoptadas, también hay posiciones diversas:

- 1) han funcionado, impidiendo una crisis similar a la Gran Depresión;
- 2) han funcionado las financieras, pero no las fiscales;
- 3) no han tenido efecto apreciable en la situación económica, y
- 4) han agravado la crisis a largo plazo, pues han hundido los ingresos públicos, generado deuda pública que se ha de pagar en el futuro y cargas en las finanzas públicas desconocidas.

En suma, la polémica sigue.

- En lo atinente a ALyC, aunque los países, en términos generales, están en una mejor posición para enfrentar la crisis, producto de la época previa de bonanza vivida, que permitió fortalecer los indicadores económicos, financieros y sociales, caben destacarse las enormes diferencias que existen entre ellos, lo cual tiene una incidencia concreta en el nivel de exposición y las posibilidades de generar medidas contundentes para contrarrestar los efectos.
- En su gran mayoría, los países han implantado medidas fiscales y en particular tributarias, que se focalizan esencialmente en el corto plazo, dejando de lado, como ya es costumbre en la región, la posibilidad de hacer cambios estructurales con una visión de largo plazo, que partan del modelo de país o región al que se aspire.
- Los paraísos fiscales han aparecido en el “ojo del huracán”, representando una oportunidad única de propiciar mecanismos para erradicarlos o al menos contenerlos más eficazmente, aunque no debe olvidarse que este problema global requiere una solución global o multilateral.
- Se ha alertado sobre la inexistencia de estudios o recomendaciones que traten las implicancias de la crisis mundial en la gestión de las AATT, dado que los organismos internacionales así como los foros y seminarios recientes tratan principalmente las cuestiones de diseños de política, dejando de lado el tema de la gestión (¿qué deberían hacer las AATT?, ¿están preparadas para aplicar las medidas?, etc.). Se resaltó la urgente necesidad de propiciar estudios en este campo.
- Se considera altamente conveniente desde las AATT buscar ingeniosamente ingresos fiscales en la evasión y el fraude fiscal, en lo que se denominó “nichos fiscales” de manera particular en personas de altos patrimonios, planificación fiscal abusiva de grandes corporaciones y grupos económicos, abusos con paraísos fiscales y regímenes preferenciales etc. Dado el carácter internacional de los mismos, hoy más que nunca deviene necesaria una efectiva cooperación internacional entre las AATT. También se consideró de suma relevancia propiciar una disminución de la carga fiscal indirecta.
- La crisis no debe ser un justificativo, para tergiversar el cometido natural de las AATT, resultando conveniente que, al momento de diseñarse medidas, se consideren las posibilidades de gestión y las implicancias en aquel cometido.

3. ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN CONTEXTOS DE CRISIS

A partir del llamado de atención, que ha surgido de las conclusiones del foro de debate presentado previamente, respecto de cuál debería ser el rol de las AATT, en el contexto de esta cri-

sis, seguidamente se ensayan, en esta última parte del documento, una introducción general a esta temática, con la apoyatura de trabajos y presentaciones realizadas, en gran parte, con posterioridad a la realización de dicho foro, en seminarios y otras reuniones de carácter internacional.

Cabe advertir que, los organismos internacionales, en los últimos meses, han aumentado, de manera más que evidente, la producción de recomendaciones, estudios y reuniones con el objetivo de fortalecer la función de las AATT, principalmente de los países en vía de desarrollo, para enfrentar esta crisis, destacándose, de manera particular, algunos foros de la OCDE y el proyecto EUROsociAL Fiscalidad, entre otros. Por su parte, IEF, CEDDET y CIAT siguen apostando al fortalecimiento de las AATT, ofreciendo una completa oferta formativa.

3.1. Consideraciones previas

Las situaciones de crisis, como la vivenciada en los últimos dos años, exponen a las AATT a una comprometida situación, dado que los imprescindibles recursos fiscales merman su crecimiento –o ralentizan–, se estacan o más probablemente decaen por efecto de la crisis. Ello, frente a mayores y más urgentes necesidades de gasto público, para contener el impacto en el nivel de actividad económica y el empleo, como así también en el tejido social, principalmente en aquellos sectores más vulnerables, a los que generalmente, afectan, en primera instancia, estas situaciones de crisis.

A las AATT les compete, la implementación de cambios de la PT y otras tantas tareas, algunas impensables de realizar en contextos normales o de abundancia económica.

Asimismo, se les exige que, frente a la necesidad de financiar medidas compensatorias, para promover la actividad económica y el empleo, identifiquen e implementen mecanismos innovadores con la intención de sostener (y hasta aumentar) la recaudación fiscal, pero sin afectar el alicaído nivel de actividad y el empleo. Ello las desafía a la búsqueda de “nichos de recaudación”, conforme se expondrá en los puntos siguientes.

Todo ello, frente a las restricciones financieras que limitan su accionar, además, de la probable introducción de cambios en la dirección y gestión de estas organizaciones, que buscan una mayor alineación con el poder político de turno, para así facilitar la implementación de algunas medidas, pero que pueden impactar negativamente en el compromiso de los funcionarios y en el posicionamiento logrado por estas organizaciones en la sociedad.

En el siguiente punto se realizará una revisión general respecto del rol de la PT en los contextos de crisis económicas, dado que necesariamente las AATT se verán en la responsabilidad de aplicar y gestionar los cambios que se produzcan en el diseño de la PT, cabiendo recordar que la capacidad gestión de aquellas tiene un efecto concreto en la eficacia de los mencionados cambios, máxime en los países de ALyC, donde, conforme se ha dicho, “la Política Tributaria es la Administración Tributaria”.

Posteriormente, se presenta un una revisión general respecto del rol y las vertientes de actuación de las AATT, que ponen en evidencia la importancia que tienen estos entes, a quienes les compete gestionar los tributos, que aunque tienen como principal función la obtención de ingresos (función financiera o recaudatoria) también involucran relevantes implicancias políticas, cívicas, económicas, sociales y ético-morales que deben ser consideradas.

3.2. Política Tributaria frente a la crisis

Mediante cambios en la PT, se buscará incentivar la afectada actividad económica, a través de reducciones de la carga tributaria (disminución de tipos o tarifas, mayores beneficios tributarios, etc.), al menos en las primeras etapas de la crisis.

Se ha dicho que las reacciones desde la PT tienen menores posibilidades de eficacia, respecto de aquellas que pueden realizarse desde la vertiente del gasto público, en razón que las reducciones de impuestos, no necesariamente se dirigen a un aumento de consumo, inversiones, etc., dado



que en contextos de riesgos y frente a la incertidumbre que se genera, es probable que los mayores ingresos disponibles pueden ahorrarse y no necesariamente aplicarse a consumo o inversión. No obstante ello, los países en esta crisis, han utilizado políticas de promoción de gastos y también tributarias.

Los posibles cambios tributarios pueden (o mejor dicho “deben”) ser proyectados en cuanto a sus efectos por las AATT, quienes tienen el conocimiento técnico necesario, el contacto con la realidad y la disponibilidad de información, conforme se expondrá seguidamente. Ahora, una vez implementados los cambios en la PT, las AATT deberán monitorear sus efectos y alertar sobre desvíos no deseados, para así introducir los ajustes pertinentes, los que también corresponderán aplicarse, a medida que la crisis evolucione.

Siguiendo las conclusiones de un reciente trabajo de CEPAL¹⁵, ha quedado en evidencia en ALyC la necesidad de contrarrestar la inestabilidad de los ingresos fiscales y sus consecuencias sobre el gasto público y para ello los SSTT deberían ser fortalecidos, tanto en aspectos de política como de administración de impuestos:

- No todos los países sienten la crisis con la misma magnitud ni mediante los mismos canales. Luego, no hay solución única, sino que se requerirán acciones específicas y ajustadas a cada situación en particular.
- El carácter internacional de la crisis, convierte, a los factores determinantes de la evolución tributaria, en variables exógenas, que resultan imposibles de modificar por un país en particular, pero, en la medida que el grado de adaptación o flexibilidad de las políticas ante los cambios sea mayor, menores deberían ser los efectos negativos.
- Las medidas no deben dilatarse o aplazarse en el tiempo y tienen que ser compatibles con el comportamiento previsto a mediano y largo plazos, por ende deben evitarse medidas distorsionantes que generan rápidas ganancias a corto plazo, pero que alteren el ritmo del crecimiento futuro.
- Los cambios tributarios no deberían destruir los avances, que en general se produjeron en los últimos años, en materia de nivel y estructura tributaria ALyC, evitándose la aplicación de políticas cuyos efectos no puedan revertirse o que introduzcan distorsiones en la estructura tributaria.
- Los países con alto porcentaje de ingresos no tributarios, o provenientes de los RRNN, con baja carga tributaria y gran apertura comercial, tienen una mayor exposición fiscal ante la crisis, respecto de aquellos de carga tributaria elevada, mayor participación del Impuesto sobre la Renta y productividad del IVA.
- Se abre una oportunidad para modificar los SSTT en ALyC, que va más allá de la crisis, sino que atiende además al desarrollo económico y social de la región.

Es importante destacar también, la responsabilidad que les cabe a las AATT, como organismos técnicos especializados en la materia tributaria, de asesorar (o al menos alertar) a los hacendados de PT, de su respectivo país, sobre las recomendaciones que se hacen a nivel internacional, como es el caso de CEPAL, recién expuesto.

3.3. Rol de las Administraciones Tributarias

Antes de tratar el rol de las AATT en contexto de crisis, seguidamente se hará un repaso general respecto de estas organizaciones, sus funciones y vertientes de actuación¹⁶.

¹⁵ CEPAL (2009): “Políticas macroeconómicas en tiempos de crisis: opciones y perspectivas”, en particular se recomienda la revisión del Capítulo III denominado “El Papel de la política tributaria frente a la crisis: límites y posibilidades” (JUAN CARLOS GÓMEZ SABAÍNI y JUAN PABLO JIMÉNEZ). En este capítulo se analizan los efectos de la crisis en los ingresos fiscales y las respuestas de política de los países, con especial hincapié en los ingresos tributarios, además se reflexiona sobre las posibles líneas de acción a seguir.

¹⁶ Para un tratamiento más profundo de la temática, se sugiere consultar el *Documento de Trabajo del IEF* núm. 14/03, “Aspectos más destacados de las administraciones tributarias avanzadas”, de FERNANDO DÍAZ YUBERO.

Las AATT tienen como cometido la correcta aplicación de la PT, que ha sido definida por el Parlamento o Congreso, y en términos más concreto, le compete la difícil, aunque relevante, tarea de recaudar los impuestos, los que constituyen la “savia” que posibilita la existencia y funcionamiento del Estado en una economía de mercado, pero además de esa función financiera, permite la movilización de ingresos, la redistribución de riquezas, la promoción de la actividad económica, etc.

El correcto cumplimiento tributario, por el cual deben velar las AATT, implica nada más –pero tampoco, nada menos–, que el mismo sea íntegro (en términos de monto o cuantía), oportuno (considerando el momento en el cuál nace el hecho imponible y se produce la obligación de pago tributario) y se realice en el Estado que corresponda (evitando la utilización de la competencia tributaria internacional agresiva, abusiva o perjudicial)¹⁷, según la legislación tributaria.

Estas organizaciones resultan observadoras privilegiadas de la realidad, a partir del contacto directo que tiene con aquella. De su desempeño, en esa realidad, surge el efectivo o real ST, que puede tener (con alta probabilidad de ocurrencia, máxime en los países de ALyC) diferencias con el ST nominal o legal que ha sido definido en la PT (del cual surgiría la “recaudación potencial o plena”). De esta comparación surge, lo que algunos expertos tributarios denominan “brecha fiscal”, de lo que se puede concluir que, las AATT, tienen como meta reducir al máximo esta brecha, acercando lo más posible el ST real al ST legal. Claramente se observan coincidencias de diseño de los SSTT de los países desarrollados y aquellos en vía de desarrollos, ahora los efectos en la práctica son diferentes (nivel de presión tributaria, incidencia distributiva, etc.).

Este contacto directo con la realidad y la disponibilidad de información hacen que estas organizaciones especializadas, resulten necesarias colaboradoras de los hacedores –o encargados del diseño– de la PT, aportándoles información sobre los efectos de la PT vigente e incluso de los que producirían posibles diseños alternativos de esa PT.

De esta forma, se observa que las AATT resultan organismos activos cuya misión va más de un rol pasivo de aplicar la PT y recaudar impuestos, dado que además tienen la responsabilidad de alertar sobre los defectos en el diseño de la PT, los vacíos legales existentes, los incentivos perversos hacia prácticas de arbitraje tributario, etc. Esta responsabilidad hace incluso que puedan proponer las correcciones de la PT a los responsables de diseñarla y aprobarla, a través de los canales correspondientes. Asimismo está al servicio de los hacedores de PT que deseen evaluar las implicancias de algunas alternativas de diseño.

Es así que, la AT, se posiciona como el soporte técnico de asesoramiento para los hacedores de la PT, para reportarles efectos y también defectos, junto con posibles medidas de mejoras.

De cara a sus cometidos, los RRHH devienen factores claves de estas organizaciones, entendiendo los expertos en esta materia que los funcionarios que laboren en las mismas deben tener una preparación de excelencia, estar bien remunerados y tener una conducta intachable desde el punto de vista ético y moral

Se ha dicho también, que resulta conveniente que, estas organizaciones, se organicen como agencias, con cierta autonomía financiera, de gestión y técnica, para así alejarlas de los vaivenes políticos, pero también habrá que dotarlas de los recursos necesarios y las funciones pertinentes que le permitan cumplir con su relevante y delicada función. Lo expuesto, no elimina, el necesario control, al que deben someterse, dado que autonomía no significa libertad absoluta, en todo caso implica mayor responsabilidad en el cumplimiento de la tarea.

3.4. Vertientes de actuación

Como ha expuesto la doctrina especializada, las AATT tiene la difícil misión de hacer voluntario algo que, por naturaleza, es de carácter coercitivo u obligatorio: el pago de los tributos. Tie-

¹⁷ El poder controlar que se pague en el Estado en el cual corresponda, es una responsabilidad que debe concebirse en el marco de una cooperación administrativa internacional entre las AATT.

nen que inducir a los contribuyentes al máximo cumplimiento voluntario de las obligaciones, el que, en definitiva, resulta más económico, tanto para las AATT como así también para los contribuyentes, aunque no puede decirse lo mismo, de los “intermediarios tributarios”. De allí las recomendaciones, a partir del Foro de AATT de OCDE, de motivar a los contribuyentes a que incorporen, el cumplimiento tributario, como un componente más, de la responsabilidad o gobernanza corporativa que les compete, a los fines de inducirlos a identificar y valor los riesgos tributarios, al igual que los restantes riesgos corporativos.

Este delicado, aunque relevante, cometido de las AATT exige un comportamiento totalmente transparente y de extrema honestidad, en un marco de actuación que implique, un apego pleno a la ley tributaria, que les compete aplicar. Las AATT son organismos técnicos, que deben estar alejados de los vaivenes políticos. No hay que olvidar que es mucho más fácil perder reputación (o ganar una mala reputación) que obtener una buena, con el impacto que ello tiene en el comportamiento de los contribuyentes y en definitiva en la conciencia cívico-fiscal de la ciudadanía.

El nivel de cumplimiento tributario, no sólo depende de la actuación de las AATT, pero en gran medida aquella lo determina. Incluso éstas pueden alertar a partir de su contacto directo con la realidad las causas por las cuales aquel cumplimiento es bajo.

Este cometido que tienen las AATT, puede desdoblarse en dos líneas o vertientes de actuación que confluyen a su logro:

- *Servicio y asistencia al contribuyente:* es decir, debe facilitar al máximo el cumplimiento de las obligaciones tributarias brindando información, asistencia y mecanismos de facilitación de aquel cumplimiento, para así reducir el costo indirecto de la tributación de los contribuyentes, lo cual le significará mayores costos de gestión de las AATT (lo que no asume un lado, lo afronta el otro lado de la relación tributaria). En esta línea, hay que considerar también al futuro contribuyente, ante lo cual las acciones de educación cívico-fiscal devienen como un cometido que no debe eludirse.
- *Controlar el cumplimiento tributario:* es decir, deben detectar el incumplimiento y principalmente reprimir el fraude tributario: así como se trata de hacer fácil y económico el cumplimiento para aquellos que voluntariamente quieran hacerlo, debe existir otra línea de acción que intente inducir el pago voluntario, a partir de un aumento de la percepción de riesgo, para quienes no quieran hacerlo (de ser detectados y castigados, en cuyo el costo sería evidentemente mayor). Las AATT, tienen que dejar en la sociedad, el claro y rotundo mensaje que tienen la capacidad de identificar, detectar y reprimir la evasión y el fraude tributario, de manera rápida y eficaz. Es decir, el mensaje tiene que dejar en evidencia que, lo más económico es el pago voluntario. Ello se concreta con acciones de control, que deben basarse en una gestión de riesgos tributarios, a partir del uso de información completa, pertinente y fiable, que permita asignar niveles de riesgos a sectores, segmentos o contribuyentes en forma individual y actuar en consecuencia (asignar los recursos conforme los niveles de riesgos).

En un mundo globalizado, las AATT, ubicadas en los distintos países, deben articular mecanismos de cooperación administrativa e intercambios de información para estar en un pie de igualdad con empresas multinacionales y sujetos de altos patrimonios, que operan a escala mundial. La competencia tributaria internacional desleal o nociva, materializada a través de paraísos fiscales y regímenes preferentes perjudiciales, exige un esfuerzo adicional, en las acciones de control, de las AATT.

Conforme lo expuesto, las AATT tratan de inducir al cumplimiento de las obligaciones tributarias, dando las mayores facilidades y ahorros de costos para aquellos que quieran cumplir (reforzamiento positivo), pero actuando rápida y eficazmente, en el correspondiente marco legal, para desterrar las prácticas de incumplimiento (reforzamiento negativo). Por supuesto que, las AATT, deberán analizar y diagnosticar las causales de dicho incumplimiento y actuar en consecuencia, teniendo presente, que el no cumplimiento, puede tener diversos motivos, el más reprochable y al que hay que asignar mayor atención (y recursos), es aquel que busca defraudar al fisco, a través de ardises o maniobras.

3.5. Impactos de una crisis económica

Los contextos de crisis afectan, entre otras variables económicas, las siguientes:

- Nivel de actividad económica (consumo, inversión, etc.).
- Flujo de comercio internacional (exportaciones e importaciones).
- Nivel de empleo.

Ello hace que el cometido de las AATT, de por sí complicado, se vea seriamente dificultado. La recaudación fiscal (incluyendo además de la impositiva, la de seguridad social y la proveniente de los recursos aduaneros) cae, o al menos se ralentiza, como consecuencia de la disminución o desaceleración de la actividad económica del país. También aumenta la informalidad y el desempleo.

Suele darse el caso que, ante la ralentización del crecimiento de la economía e incluso su estancamiento y hasta la recesión, el comportamiento de la recaudación tributaria es semejante, pero más pronunciada. Por ejemplo, el PIB cae en un 10 por 100 y recaudación tributaria decrece en un 15 por 100. Los posibles motivos, entre otros tantos que deberán detectar y corregir, en caso de corresponder, las AATT, pueden ser:

- Las empresas, principalmente las multinacionales, buscan formas posibles de reducir costos y el componente tributario pasa a ser un mecanismo más de ahorro.
- Los grandes capitales individuales buscan seguridad y hasta opacidad, frente a posibles comportamientos oportunistas de los Estados. Algunos se fugan a otros países e incluso a paraísos fiscales.

De alguna forma, el planeamiento tributario internacional, principalmente el de carácter agresivo o abusivo, es seguramente más utilizado por los grandes contribuyentes principalmente, y los intermediarios o asesores fiscales y las entidades financieras (la banca de inversión) juegan un rol esencial en la promoción, diseño y puesta en práctica de dichas estrategias de optimización fiscal.

Además de ello se produce:

- Morosidad y hasta incobrabilidad en el pago de las obligaciones corrientes y respecto de los planes de pagos o aplazamientos acogidos por los contribuyentes.
- Mayor presión para devoluciones rápidas y más flexibles de los créditos tributarios y los saldos a favor de los contribuyentes, frente a la necesidad de liquidez de las empresas.
- Exigencias de reducción de costos indirectos de cumplimiento de los contribuyentes, considerando la necesidad de aquellos, de reducir sus costos en búsqueda de competitividad, en estos contextos de crisis.

Las medidas anti-crisis por la vertiente del gasto, exigen a las AATT, la difícil tarea de buscar mecanismos innovadores que, sin afectar la actividad económica, aporten recursos fiscales frescos. Todo un desafío, en el contexto de una crisis.

Por último, cabe mencionar que la conciencia cívico-fiscal se ve afectada también en contextos de crisis, dado que se produce descrédito de las autoridades y en general de las instituciones del Estado, a quienes usualmente se las responsabiliza de la situación y a quienes se les exige una solución.

3.6. Reacciones desde la Administración Tributaria

Todo lo expuesto, en el punto en los puntos 3.3 y 3.4, no se discute en un contexto económico normal, y menos aún en uno de abundancia económica, ahora, en situaciones de crisis, la

aceptabilidad de esos preceptos no es la misma, conforme se ha visto en los últimos dos años, surgiendo prácticas que, aunque naturalmente responden a su cometido, podrían denominarse “innovadoras”, *p. e.* la búsqueda de “nichos de recaudación”, una interacción más activa con los hacedores de PT, etc., junto a otras que pueden denominarse “heterodoxas” en este campo, tal el caso de las amnistías, los regímenes de repatriaciones o exteriorizaciones de bienes no declarados tributariamente, una dirección más política –y no tan técnica– del organismo, etc.

Frente a una situación de crisis, las AATT, entre otras acciones¹⁸:

- Implementan los cambios en la PT (y aduanera), que intentan contrarrestar los efectos de la crisis, materializados principalmente a través de una reducción de la carga tributaria, al menos en etapas tempranas de la crisis. Luego, y a medida que la crisis evolucione, se gestionarán las modificaciones tributarias que se incorporen.
- Gestionan amnistías y regímenes de exteriorización fiscal de bienes no declarados o de repatriación desde el exterior que se aprueban.
- Introducen y/o flexibilizan los planes de facilidades, aplazamiento o fraccionamiento de pago.
- Agilizan la devolución de créditos y/o saldos a favor de los contribuyentes.
- Introducen mayores facilidades para el cumplimiento, mejorando el servicio y asistencia brindados, para lograr una reducción de la carga tributaria indirecta del contribuyente. La informatización es una manera de reducir costos, *p. e.* a través de la implementación de la facturación electrónica, el pago y presentación electrónicos de DDJJ, trámites electrónicos, etc.
- Gestionan ayudas y subsidios sociales, lo cual representan medida atípicas, dado que no tienen relación al cometido natural de las AATT.
- Abren más canales de comunicación con los contribuyentes, tales como los Foro de Grandes Empresas de la AEAT o el Foro Tributario de AFIP.
- Ante la necesidad de recursos fiscales frescos, aplican enérgicas estrategias de fiscalización que intentan detectar “nichos de recaudación” respecto de grandes empresas e individuos de altos patrimonios e ingresos, como así también en los restantes segmentos, pero apuntando principalmente en aquellos que utilicen ardis o fraudes para no cumplir correctamente con sus obligaciones tributarias. Se busca también inducir a los contribuyentes al acogimiento de las amnistías y regímenes de blanqueo de bienes no declarados, que se han implementado.

Las AATT, a partir del conocimiento técnico específico, el contacto con la realidad y la disponibilidad de información, pueden –o mejor dicho “deben”–:

- Realizar estimaciones del efecto de la crisis en la recaudación, haciendo proyecciones de cuáles serían los comportamientos de la recaudación de los distintos impuestos, a partir de las particularidades de la crisis y los canales a través de los cuales afecta a la actividad económica y el empleo.
- A partir de ello, y de la revisión de recomendaciones y buenas prácticas que surgen a nivel internacional, pueden proponer posibles cambios en el diseño de la PT y estimar las implicancias de los mismos, a efectos de seleccionar los mejores cursos de acción.

¹⁸ Para conocer más sobre las estrategias de las AATT en el contexto de la actual crisis, se sugiere revisar la documentación aportada en EUROsocial/IEF/AEAT/BID, “Encuentro de directivos sobre estrategias fiscales frente a la crisis”, Madrid, octubre de 2009, donde expusieron sus experiencias Argentina, Brasil, Colombia, Guatemala, España y Uruguay, y DÍAZ YUBERO, FERNANDO, presentación sobre el impacto de la crisis en el “Encuentro de redes” de EUROsocial, Salvador de Bahía, junio de 2009, con abundante información respecto de las implicancias y las estrategias frente a la crisis.

- Una vez implementados los cambios deberán monitorear sus efectos y detectar desvíos no previstos, los cuales deben ser alertados para la implementación de los respectivos ajustes.
- La evolución de la crisis, hará que las AATT deban monitorear las implicancias y en consecuencia proponer las modificaciones pertinentes.

El gran desafío de las AATT, es proponer medidas tributarias que sean sostenibles en el tiempo, dado que por un lado, en las etapas tempranas de la crisis, se buscará incentivar, desde la PT, la actividad económica y el empleo, a través de reducciones sectoriales o generales de la carga tributaria, pero también tendrá que necesariamente identificar mecanismos tributarios innovadores, que permitan obtener recursos tributarios frescos para financiar la mencionada merma de recursos, como así también las política compensatorias de gastos públicos que se implementen.

Por lo expuesto, la visión debe ser de mediano y largo plazos (algo difícil de lograr en la región, donde en general se trabaja con una visión cortoplacista), ante lo cual hay que considerar qué sucede luego de transcurrida la crisis, en forma particular a posteriori de la implementación de ciertas acciones que afectan la conducta de los contribuyentes, y en definitiva la cultura cívico-fiscal de los ciudadanos, tal el caso de amnistías y regímenes de exteriorización de bienes no declarados o radicados en el exterior. Hay que considerar que, el contribuyente que ha cumplido cabal y oportunamente sus obligaciones, se ve abiertamente traicionado frente al incumplidor que ahora viene a exteriorizar bienes e ingresos y pagar mucho menos de lo que pagó el cumplidor durante años.

En el diseño de los regímenes de exteriorización o repatriación, entre otras cuestiones, habrá de considerarse lo siguiente:

- Evitar el blanqueo o lavado de activos procedentes de actividades delictivas (drogadicción, tráfico de armas, redes de prostitución, etc.). En principio, los únicos activos que podrían exteriorizarse deberían provenir de actividades lícitas, pero no declaradas ante la AT. Aunque fácil de decirlo, en la práctica es difícil discernir el origen exacto de los capitales.
- No perjudicar a otros países, facilitando el blanqueo de activos en el país, de modo de constituirse en un canal de ingreso en la región para el lavado de dinero de origen delictivo. Los reproches internacionales, principalmente de organismos tales como GAFI, pueden llegar y afectar la reputación del país.
- Evitar que se abulte el monto a exteriorizar, armando un colchón para evadir o defraudar tributariamente de ahora en adelante. Es importante que los bienes o activos exteriorizados o repatriados deban poder corroborarse, en sus aspectos cualitativos y cuantitativos, como así también respecto de la real titularidad de los mismos.
- Ser medidos en los beneficios otorgados, frente a los contribuyentes que cumplieron cabal y oportunamente sus obligaciones. En todo caso el mayor beneficio es evitar ser detectado y reprimido a posteriori, de no acogerse a los beneficios de estos regímenes, de allí las necesarias acciones de inducción que deben complementar estas controversiales medidas.
- Un tema delicado es la posibilidad de exteriorización o repatriación de bienes desde países considerados paraísos fiscales, dada la opacidad que ofrecen estos refugios y las consecuentes complicaciones que surgen para discernir la realidad del origen, cuantía, calidad y titularidad de los activos.
- Otra cuestión controversial, está referida al desistimiento o archivo de las acciones administrativas en curso por parte de la AT, y principalmente cuando involucran denuncias penales, en el supuesto de acogimiento a este régimen. En estos casos, se tendrá que definir en los casos de acogimiento, cuál es el piso o monto mínimo de reconocimiento (*p. e.* más del 50 por 100 de la pretensión fiscal determinada), o las



circunstancias, a partir del cual se archivarán o desestimarán las respectivas actuaciones en curso.

- Es importante vincular, en lo posible, estos regímenes con la promoción de la actividad económica local, incentivando a que los activos exteriorizados sean aplicados a ciertas inversiones o destinos específicos (bonos públicos, actividad inmobiliaria, adquisición de acciones de empresas, etc.), en cuyo caso las ventajas tributarias serán mayores, que el supuesto caso de una simple exteriorización.
- Las EEFF en general juegan un rol relevante, en la facilitación de la exteriorización de bienes no declarados y a las cuales podría responsabilizarse de la ardua tarea de discernir la licitud del origen de los activos, además de constatar la veracidad de su cuantía, calidad y titularidad.
- Necesariamente, debe compatibilizarse el régimen de la exteriorización o repatriación con las normas vigentes en materia de prevención del blanqueo de activos, normas cambiarias y financieras que puedan existir (por ejemplo frente a un control de cambio o de capitales que se encuentre vigente), normas tributarias vigentes y en particular, las penales tributarias. De alguna forma se debe dar certeza respecto de las implicancias del acogimiento, si es que se quieren obtener resultados satisfactorios. Ello requiere una importante interacción entre la AT, los organismos de contralor financiero y la unidad encargada de la prevención y represión del lavado o blanqueo de dinero de origen delictivo.
- Se aconseja la conformación de un área específica, dentro de las AATT, para tratar los acogimientos.

Por otro lado, en los últimos años, la OCDE, a través de algunos de sus foros, trata de fortalecer el accionar de las AATT, a partir de ciertas recomendaciones. Respecto del Foro de AATT (*Forum Tax Administration*), conforme surge de las declaraciones de las autoridades y directivos de las AATT que se reunieron en diversas ocasiones, se ha trabajado para identificar mecanismos para inducir, principalmente a los grandes contribuyentes, la banca y los asesores tributarios, a que incorporen el cumplimiento tributario dentro de sus buenas prácticas de gobernanza o responsabilidad corporativa.

Respecto de dicho foro se destacan los siguientes trabajos¹⁹:

- Rol de los intermediarios tributarios (*Study into the rol of tax intermediaries*)²⁰.
- Cumplimiento tributario de los altos patrimonios individuales (*Engaging with high net worth individuals on tax compliance –HNWI–*)²¹.
- Construcción de un cumplimiento tributario transparente a través de los bancos (*Building transparent tax compliance by banks*)²².

Estos trabajos aportan a las AATT, algunos elementos que coadyuvan en el fortalecimiento de la gestión, principalmente en lo que hace a las acciones de control del cumplimiento, dado que les permite, conforme la situación de cada país, implementar estrategias y acciones, en estos contextos de crisis, que exigen la búsqueda de innovadoras metodologías para obtener recaudación fresca, sin desalentar la alicaída actividad económica, en los denominados “nichos de recaudación”.

En ese arduo desafío y siguiendo los lineamientos de dicho Foro de OCDE, la gestión de riesgos tributarios, resulta una poderosa herramienta, que permite asignar los recursos de manera

¹⁹ Puede consultarse el documento resumen de la V reunión de este foro en <http://www.oecd.org/dataoecd/18/34/42887290.pdf>.

²⁰ <http://www.oecd.org/dataoecd/28/34/39882938.pdf>.

²¹ http://www.oecd.org/document/5/0,3343,en_2649_33749_42902277_1_1_1_1,00.html.

²² http://www.oecd.org/document/28/0,3343,en_2649_33749_43384796_1_1_1_1,00.html.

eficaz y eficiente, considerando los niveles de riesgos estimados. A partir de ello, y motivando a que los contribuyentes incorporen dentro de sus prácticas de gobernanza corporativa los riesgos tributarios, se inducirá naturalmente hacia un mayor cumplimiento voluntario, basado en una relación más transparente y cooperativa. Ahora, aquellos que no estén dispuestos a cambiar su conducta (*p. e.* los asesores tributarios y entidades financieras que sigan diseñando y promocionando prácticas de planeamiento tributario agresivo como así también los contribuyentes que adquieran e implemente tales productos) serán objeto de acciones de control más severas y profundas.

Por su parte, el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información, a partir de la dura posición del G-20, respecto de la competencia internacional desleal o nociva, en particular de los paraísos fiscales, ha dado importantes pasos para contrarrestar este tipo de competencia, conforme se trata en el punto siguiente.

3.7. Cooperación administrativa contra la competencia tributaria internacional desleal o nociva

Desde la crisis mundial, reaparecen las críticas hacia la competencia tributaria internacional desleal o nociva y en particular contra los paraísos fiscales, no faltando quienes incluso los apuntan como propagadores de esta crisis mundial. Ello, sumado a algunos eventos de público conocimiento que involucraron fraudes fiscales con algunos centros financieros *off-shore*, hizo que algunos países, tales como Francia y Alemania, insistieran en la necesidad de contener este tipo de práctica desleal a nivel internacional. Es así como organismos internacionales, foros y grupos retoman la compleja temática, con la intención de lograr transparencia en las operaciones celebradas con tales jurisdicciones para evitar su utilización a través de maniobras abusivas. Tal el caso del G-20²³ y la OCDE²⁴.

La cuestión fue puesta de relieve por el G-20 en Londres, en abril de 2009, de cuya “Declaración sobre el fortalecimiento del sistema financiero”²⁵ respecto de los “Paraísos fiscales y jurisdicciones no cooperadoras”, surge lo siguiente:

- Realizan un llamamiento a todos los países del mundo a incorporar los estándares internacionales para el intercambio de información de OCDE, adoptados oportunamente por este Grupo.
- Toman conocimiento del listado que se había publicado con los países que el Foro Global había identificado como jurisdicciones no comprometidas con los estándares internacionales para el intercambio de información.
- Declaran que tomarán medidas conjuntas contra aquellas jurisdicciones que no se comprometan con lo referidos estándares.

En la reunión que el G-20 mantuvo en Pittsburg (EEUU), en septiembre de 2009, el Secretario General de la OECD comentó que desde el llamamiento en abril de 2009, se habían suscripto más de 90 acuerdos del intercambio de información y más de 60 convenios tributarios se estaban negociando –o renegociando– para cumplir los estándares internacionales para el intercambio de información. Por otra parte, manifestó que la mayoría de los centros *off-shore* ya se habían compro-

²³ Este Grupo fue creado en 1999, siendo sus miembros: Alemania, Arabia Saudita, Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Corea, Estados Unidos, Francia, India, Indonesia, Italia, Japón, México, Reino Unido, Rusia, Sudáfrica, Turquía, y la Unión Europea como bloque. Es un Foro de cooperación, consultas y definición de políticas en temas relacionados con el sistema financiero internacional, el impulso del crecimiento y desarrollo económico sustentable mundial. A partir de 2009 se convirtió en un Foro de consulta permanente, reemplazando al respecto al G-8.

²⁴ En el marco de la OECD, esta temática es tratada en los siguientes Foros: 1) Foro sobre Prácticas Tributarias Nocivas (*Forum on Harmful Tax Practices*), y 2) Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information*). En el primer foro participan los países miembros activos de la OECD y algunos países en calidad de observadores. En el seno del mismo se intercambian experiencias respecto a las distintas estrategias que adoptan los países que lo conforman, a los efectos de contener la evasión que tiene lugar como consecuencia de las prácticas que caracterizan la competencia internacional tributario desleal. Asimismo, en este Foro se insta a los países que pudieran tener normas o prácticas que no se condicen con los estándares de transparencia y el intercambio internacional efectivo de información, a adaptarse a las mismas.

²⁵ <http://www.ccoo.es/comunes/temp/recursos/1/187190.pdf>.



metido con tales estándares y que aquellos que tenían impedimentos para hacerlo, estaban en proceso de remoción de los mismos. También señaló que había algunas jurisdicciones que habiéndose comprometido bastante tiempo atrás a implementar los estándares, aún no lo habían hecho.

Por su parte, el propio G-20, en su declaración, en la misma fecha, indicó su compromiso en el avance experimentado en el tratamiento de la problemática de los paraísos fiscales, dando la bienvenida a la reestructura del Foro Global y la participación en el mismo de los países en vías de desarrollo, como así también al monitoreo a efectuarse en el marco de dicho Foro, consistente en la revisión entre pares que Estados y/o Jurisdicciones realizarán respecto de otras. También se declara que están preparados para tomar medidas de contención contra los paraísos fiscales a partir de marzo de 2010.

Respecto de OCDE, cabe destacar la labor del mencionado Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información, si bien el mismo se desarrolla en el ámbito de la OECD, excede ampliamente el accionar de la misma, ya que es un Foro que reúne a más de 80 jurisdicciones y a representantes de otros organismos internacionales. Su tarea es la realización de una evaluación permanente del estado de situación del grupo de países que lo conforman, en relación al cumplimiento de los “Estándares para el Intercambio Internacional de Información”²⁶, cuyos resultados son publicados anualmente en un documento denominado *Tax Co-operation Towards a Level Playing Field*.

En el 5.º Foro Global celebrado en México, durante los primeros días de septiembre de 2009, donde se reunieron 70 jurisdicciones y organismos internacionales, se resolvió la reestructuración del mismo, de manera de dotar, a todos los participantes, de iguales facultades y derechos, en el funcionamiento de este Foro, al mismo tiempo que otorgarle al Foro poder decisorio, tomándose las siguientes decisiones:

- Se estableció un mecanismo robusto, amplio y global de revisión entre pares, esencial para asegurar que los miembros implementen sus compromisos. Un grupo de revisión entre pares se estableció para examinar el marco legal y administrativo de cada jurisdicción y la implementación práctica-efectiva de los estándares.
- Ampliación de la membresía del Foro Global, acordándose que todos los miembros participarán en igualdad de condiciones.
- Aceleración del proceso de negociación y conclusión de los acuerdos de intercambio de información, incluyendo el uso de vías multilaterales a tal efecto.
- Establecimiento de un programa de asistencia técnica coordinada para apoyar a las jurisdicciones pequeñas a implementar rápidamente los estándares.

En el trabajo presentado por el Foro titulado “Evaluación de la cooperación tributaria en 2009”, se muestra que el secreto bancario, como escudo de los evasores fiscales, estaría llegando a su fin.

De la evaluación efectuada por la OECD²⁷ al 30 de septiembre de 2009, respecto a la implementación substancial de los estándares internacionales para el intercambio de información en relación a 90 jurisdicciones, 56 jurisdicciones que han implementado substancialmente los estándares tributarios internacionales acordados:

En tanto que las jurisdicciones que se han comprometido implementar substancialmente los estándares tributarios internacionalmente acordados, pero que aún no lo han hecho a tal fecha son:

²⁶ En términos generales, tales estándares son: 1) Existencia de procedimientos para el intercambio de información a requerimiento; 2) intercambio de Información para la aplicación de leyes tributarias, tanto en materia penal como civil; 3) inexistencia de restricciones al intercambio de información en razón a que la conducta objeto de investigación pudiera constituir un delito penal según las leyes de la parte requerida si dicha conducta se hubiera producido en esa parte requerida o en razón a que la parte requerida pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios; 4) respeto a las salvaguardas y limitaciones; 5) normas de estricta confidencialidad para la información intercambiada; 6) disponibilidad de información confiable (en particular, financiera, identidad de los propietarios de compañías o sociedades y relativa a fideicomisos, fundaciones, y otras personas, e información contable), y 7) reciprocidad legal y material.

²⁷ “A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard” (Progress made as at 30th September 2009), www.oecd.org/tax/progressreport.

- Paraísos fiscales: 22.
- Otros centros financieros: 8.

Ciertamente se observa una postura más robusta en la lucha contra los paraísos fiscales, con el consecuente fortalecimiento de las AATT, a partir de la firma de estos acuerdos. Se verá en la práctica la real eficacia de los mismos y el impacto real que, en definitiva, producirá la revisión entre pares.

3.8. Mercados e instituciones financieras

El sector financiero (integrado por MMFF, EEFF e IIFF) tiene una importancia crucial desde el punto de vista económico (esencialmente la canalización del ahorro hacia la inversión y la gestión de riesgos), que nadie puede desconocer pero, tributariamente hablando, requiere de una atención especial, en razón de la cooperación que brinda a las AATT en materia de recaudación de impuestos y aporte de información (al menos en aquellos países donde el secreto financiero no resulta oponible), como así también por la importancia de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las EEFF (envergadura económica del sector, complejidad operativa y tratamiento tributario especial) y reconociendo además que suelen ser éstas, quienes, además de los “intermediarios tributarios”, diseñan para sus clientes estrategias de planeamiento tributario (“productos fiscales”), en algunos casos abusivas²⁸.

En línea con lo expuesto, caben destacarse las conclusiones y recomendaciones del mencionado trabajo del Foro de AATT de OCDE (*Building transparent tax compliance by Banks*), como así también las presentaciones y conclusiones surgidas de la reciente Conferencia de Dialogo Tributario Internacional desarrollada en Octubre de 2009 Beijing (China) donde se trataron cuestiones de política y administración tributarias aplicables a las EEFF, IIFF y en general a los MMFF y se extrajeron importantes conclusiones, a partir de la crisis internacional²⁹.

A partir de estas recomendaciones, las AATT deben fortalecer su desempeño en el campo del control tributario, y en particular en el contexto de la crisis, buscando los mencionados “nichos de recaudación” a partir de una mayor y mejor atención al sector financiero³⁰.

3.9. Algunas recomendaciones

De lo expuesto, los autores concluyen diciendo que no existe una única receta de éxito, para enfrentar una crisis, desde la posición y el rol de las AATT (ni desde la PT), máxime considerando que, en los distintos países, no necesariamente coinciden los mecanismos de propagación de la crisis, sus implicancias, posibles soluciones, etc. ni la situación de los países es la misma, todo ello en el marco de ideologías, que difieren y además cambian rápidamente. Además, el ciclo de la crisis (inicio, desarrollo y salida) y sus particularidades, son factores relevantes de considerar en cada entorno.

No obstante ello, hay recomendaciones generales que pueden realizarse, a mero título de ejemplo, en el contexto de la actual crisis sistémica, conforme se indica seguidamente:

- La premisa es que, las AATT, en el contexto de la crisis, se hallan seriamente comprometidas en su accionar:

²⁸ Para una revisión más profunda de esta temática, se sugiere consultar el *Documento de Trabajo* núm. 9/2008, “Control de operaciones financieras: Experiencias de Iberoamérica y España”, de CARBAJO VASCO y PORPORATTO.

²⁹ El sitio web de la conferencia es <http://www.itdweb.org/FinancialConference/>. Las presentaciones realizadas pueden ser consultadas en <http://www.itdweb.org/FinancialConference/Presentations.aspx>. También se puede encontrar un breve reporte del evento en <http://www.oecd.org/dataoecd/30/43/43944009.pdf>.

³⁰ Las presentaciones realizadas y las conclusiones obtenidas en el “Seminario internacional sobre control de instrumentos financieros y derivados” (CIAT, OCDE y SII), desarrollado en Santiago de Chile, durante el mes de octubre de 2009, sugieren algunas ideas en esta línea. Se recomienda revisar la relatoría elaborada por los autores de este trabajo, en el *boletín virtual de la RAAM*, núm. 9, citado en el pie de página núm. 1.



- El gran desafío es tratar de sostener la recaudación tributaria y además lograr, la necesaria, para financiar las medidas anti-crisis que se implementen.
- Ello representa, asimismo, una oportunidad histórica de poner en evidencia la relevancia de estos organismos técnicos especializados y su cometido, ante lo cual, deberán realizar esfuerzos adicionales importantes, en muchos casos innovadores, pero no imposibles, dado que existen “espacios vírgenes” para proponer mejoras en el diseño y la gestión de los SSTT de los países de ALyC.
- Lo importante es actuar con una visión de mediano y largo plazos, es decir pensando en las implicancias que, las nuevas acciones de las AATT, tendrán más allá de la crisis, considerando su relevante cometido, consistente en lograr una legitimación del ST y una mayor aceptación de la tributación, fortaleciendo la conciencia cívico-fiscal. En su caso, será responsabilidad de estas organizaciones alertar sobre estas cuestiones, respecto de medidas tributarias que se pretendan implementar.
- Desde la posición de las AATT mucho se puede hacer, pero hay que considerar la capacidad de gestión, respecto de las acciones que se les asignen. En principio, deben aplicar los cambios en la PT que se hayan aprobado, aunque pueden (o menor dicho “deben”) ser consultadas previamente, respecto de posibles modificaciones y sus efectos posibles. También tienen un rol relevante en el monitoreo, una vez implementados los cambios tributarios, para detectar desvíos no deseados o nuevas modificaciones que sean necesarias introducir en la PT, en función de la evolución de crisis.
- Hacia el interior de la organización, es importante actuar en el marco de un “plan anti-crisis”, identificando claramente las oportunidades y amenazas (variables del contexto o exógenas, en general no controlables), como así también las fortalezas y debilidades (variables internas o endógenas, en general controlables). Hay que establecer concretamente y de manera realista los objetivos y resultados esperados, dejando en claro las responsabilidades de las áreas involucradas y los recursos afectados.
- Las amnistías y los regímenes de repatriación o exteriorización de bienes requieren mucha prudencia, en su diseño e implementación, dados los efectos perniciosos que estos mecanismos, pueden acarrear en la conducta de los contribuyentes que cumplieron cabal y oportunamente sus obligaciones.
- Es innegable la responsabilidad de las AATT para facilitar y economizar al máximo el cumplimiento de las obligaciones, otorgando las mayores facilidades para el pago de impuestos y brindando más y mejores servicios y asistencia al contribuyente:
 - La recomendación es dirigirse hacia una AT electrónica, utilizando las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones para facilitar y economizar el cumplimiento.
 - Es conveniente abrir (o intensificar y/o diversificar) canales de comunicación con los contribuyentes (y/o cámaras empresarias) para generar espacios de búsqueda de soluciones consensuadas, tal el caso de los foros.
 - Se recomienda asimismo evitar cargar a las AATT con tareas ajenas a sus funciones, tales como la gestión de ayudas o subsidios a determinados sectores sociales.
- No obstante la situación de crisis, que afecta en general la competitividad empresarial, hay que evitar prácticas abusivas de grandes empresas y personas con altos patrimonios. Estos representan importantes “nichos de recaudación” que hay que perseguir en estos contextos. A tal fin, se destaca la importancia de:
 - La gestión de riesgos, como mecanismo para la identificación y valoración de los riesgos tributarios de segmentos, sectores y contribuyentes en forma parti-

cular, y a partir de ello, realizar una asignación de recursos a partir de los niveles de riesgos.

- La cooperación administrativa internacional (intercambio de información, acciones simultáneas o conjuntas, etc.) para la lucha contra la competencia tributaria internacional nociva o perjudicial
- La atención especial de las EEFF y los MMFF, dada la importancia de los mismos, en particular desde la óptica tributaria (recaudación e información, complejidad tributaria, diseño de “productos fiscales”, etc.).
- Inducir a que se incorpore el cumplimiento tributario en la responsabilidad corporativa de los contribuyentes, intentando perforar la intervención de los asesores o intermediarios fiscales y logrando una comunicación con los directivos de las empresas. Es relevante que los contribuyentes internalicen los riesgos tributarios en sus prácticas de gobernanza o responsabilidad corporativa.
- La importante “brecha fiscal” entre el ST legal y el ST efectivo en ALyC, obliga a las AATT a esforzarse por identificar otros “nichos de recaudación” que puedan existir, en los restantes segmentos de contribuyentes, principalmente en aquellos que utilicen ardidés o artimañas, para evadir impuestos o defraudar al fisco.
- También, frente a la existencia de regímenes especiales de tributación, tales como los que se aplican para Pymes, habrá que evitar se produzcan “enanismo fiscal” y en todo caso revisar en el contexto de la crisis y durante su evolución, si tales regímenes resultan adecuados a las circunstancias y en el supuesto de corresponder, proponer los cambios pertinentes.
- No hay que olvidar, la importancia que reviste el fortalecimiento de la cultura cívico fiscal, que, en estas épocas críticas, se ve seriamente menoscabada, siendo recomendable mantener una posición, aunque sea menor, respecto de épocas normales (por cuestiones de prioridad de costos), en este relevante cometido a largo plazo.
- La autonomía técnica, financiera y gestión debe ser resguardada aún en estos contextos, dado que, para las AATT, la reputación (credibilidad + seguridad jurídica) frente a la ciudadanía es un valor que hay que cuidar.
- Los RRHH son el factor clave de las AATT, los cuales no pueden ser descuidados.

No hay que olvidar la colaboración que pueden (y “deben”) prestar las AATT para la necesaria reflexión sobre el funcionamiento general del ST durante la crisis y cuestionarse hasta qué punto la estructura del mismo pudo haber coadyuvado o acentuado la crisis económica. Por último, es posible, con la imprescindible colaboración de las AATT, plantearse como una gran aspiración, la realización de tantas veces postergada Reforma Tributaria de naturaleza estructural, que además mejore la capacidad de respuesta ante la crisis.

**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.
Autores: 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 Almodí 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.
- 15/09 Opiniones y actitudes de los españoles en 2008.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/09 Presupuestos de las Comunidades Autónomas 2009 y deuda en circulación en 2008.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 17/09 Familia y fiscalidad en España. Cuestiones pendientes.
Autores: Alfredo Iglesias Suárez, M.^a Gabriela Lagos Rodríguez, Cristina García Nicolás y Raquel del Álamo Cerrillo.
- 18/09 La estimación objetiva como método de determinación de la base imponible en los impuestos que gravan la renta de actividades empresariales: un estudio a propósito de la experiencia española.
Autor: Jesús Eduardo Camarena Gutiérrez.
- 19/09 Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Autoras: Mónica Arribas León y Montserrat Hermosín Álvarez.
- 20/09 El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios.
Autor: Jesús Félix García de Pablos.
- 21/09 El cierre del sistema: la articulación de la Hacienda Local en el sistema de financiación territorial.
Autora: M.^a Consuelo Fuster Asencio.
- 22/09 El peaje en sombra y el IBI: ¿gratuidad del servicio?
Autor: Álvaro Jesús del Blanco García.
- 23/09 Impacto de género de las políticas públicas.
Autora: María Pazos Morán.
- 24/09 La fiscalidad de las *Noprofit organizations* en Estados Unidos: el disfrute del estatus de entidades exentas y la tributación de sus beneficios empresariales.
Autora: Marta Montero Simó.
- 25/09 El lugar de realización de las prestaciones de servicios (transposición de la Directiva 2008/8/CE a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido).
Autora: Mercedes Núñez Grañón.
- 26/09 La coordinación de los Convenios para evitar la doble imposición a escala comunitaria: situación actual y perspectivas de futuro.
Autor: Francisco J. Magraner Moreno.
- 27/09 Análisis económico-tributario sobre la discapacidad en el IRPF. Períodos impositivos 2002, 2003 y 2004.
Autores: Juan Jesús Martos y Antonio M. Espín Martín.
- 28/09 La muestra de declarantes de IRPF en 2006: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López y María del Carmen González Queija.
- 29/09 Urbanismo y medio ambiente: novedades jurisprudenciales.
Autor: Rafael Fernández Valverde.
- 30/09 VI Jornada metodológica de Derecho Financiero y Tributario JAIME GARCÍA AÑOEROS. La calidad jurídica de la producción normativa en España.
Coordinación: Lilo Piña Garrido.

2010

- 1/10 Las cuotas de emisiones de CO₂ individuales y comercializables.
Autor: Jordi López Ortega.
- 2/10 La “década maravillosa” y la recesión global de 2007-2009.
Autor: Álvaro Espina Montero.
- 3/10 Administraciones Tributarias ante la crisis sistémica: algunas intervenciones en América Latina y España.
Autores: Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.