

DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 634-16-068-3

LA TRIBUTACIÓN EN AMÉRICA LATINA EN LOS ÚLTIMOS CINCUENTA AÑOS (*)

Autores: *Dalmiro Morán*
Universidad Nacional de La Plata

Miguel Pecho
CIAT

DOC. n.º 18/2016

(*) Este documento forma parte del libro "CIAT: cincuenta años en el quehacer tributario de América Latina", próximo a ser publicado por la Secretaría Ejecutiva del CIAT con motivo de la celebración de sus cincuenta años de creación. Los autores desean expresar su agradecimiento a Julio López, de la Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias del CIAT, por su permanente y precisa asistencia estadística, y a Juan Carlos Gómez Sabaini, por sus valiosos comentarios y sugerencias durante la realización de este trabajo. Como es usual, las opiniones de los autores son de su exclusiva responsabilidad y no comprometen a las del CIAT como institución.



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

1. INTRODUCCIÓN
2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL NIVEL DE RECURSOS TRIBUTARIOS EN LOS PAÍSES DE AMÉRICA LATINA: PRINCIPALES HECHOS ESTILIZADOS Y CASOS DESTACADOS.
3. CAMBIOS EN LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA Y EJES DE REFORMA EN LOS PAÍSES DE LA REGIÓN.
4. TRANSFORMACIONES OBSERVADAS EN EL ÁMBITO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

BIBLIOGRAFÍA.

ANEXO ESTADÍSTICO

1. INTRODUCCIÓN

En reiteradas ocasiones, las generaciones más jóvenes se preguntan acerca de cómo son posibles determinados estados de situación política, económica y social en los países de América Latina. Para ello, luego, se ven obligadas a rastrear las raíces de los fenómenos observados hasta varios años –y décadas– atrás en el tiempo.

La tributación en América Latina también requiere ese tipo de abordaje pues las características específicas que se identifican en la actualidad están “moldeadas” de acuerdo a diferentes corrientes ideológicas que, en mayor o menor medida, han influido sobre las reformas de los sistemas tributarios en la mayoría de los países de la región y han derivado en resultados cambiantes a lo largo de las últimas décadas. El hecho de que el IVA y el ISR constituyan actualmente los dos pilares tributarios fundamentales¹ a nivel regional es un ejemplo cabal de dicha afirmación.

Vale recordar, por otra parte, que la creación del CIAT –ideada hacia 1965 y materializada en mayo de 1967– se dio en el marco de una época trascendental para América Latina, tanto desde el punto de vista político como económico. De hecho, ya desde inicios de los años sesenta comenzó un largo proceso de cambios impositivos que fueron afectando, de distinta manera, el nivel de recaudación y la estructura tributaria de los países hasta la actualidad. Por lo tanto, resulta de especial interés indagar acerca de la evolución de estos indicadores en respuesta a los principales ejes de reforma en la política y administración tributaria desde entonces hasta hoy.

En ese sentido, con el fin de ilustrar los efectos resultantes de dichos cambios, el presente documento pretende brindar una visión sintética de los cambios cuantitativos observados en el nivel y la estructura tributaria de América Latina durante los últimos cincuenta años. Para ello, se aprovechará la disponibilidad de una extensa y detallada base de estadísticas tributarias, creada especialmente a tal efecto, que abarca el período 1960-2014 para una amplia muestra de 18 países de América Latina. Asimismo, se describirán los principales cambios que fueron experimentando, en simultáneo, las administraciones tributarias de la región, donde el CIAT ha desempeñado un rol preponderante a partir del intercambio de experiencias entre los países. El análisis recorrerá los diferentes contextos regionales en los cuales se desarrollaron dichas tendencias, más allá de las circunstancias específicas de cada país cuya consideración –salvo en algún caso particular y a modo de ejemplo– escapa a los alcances del presente trabajo.

2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL NIVEL DE RECURSOS TRIBUTARIOS EN LOS PAÍSES DE AMÉRICA LATINA: PRINCIPALES HECHOS ESTILIZADOS Y CASOS DESTACADOS

Si bien se podría ir tan atrás en el tiempo como los registros y, especialmente, la disponibilidad de estadísticas lo permitiera, muchos especialistas coinciden en que la década de los años sesenta representa un “antes y después” en lo que respecta a la política y la administración tributarias, especialmente para los países de América Latina debido a los profundos cambios experimentados en esos años.

En el ámbito académico, éste fue un período de transición para los entonces tradicionales enfoques vigentes sobre finanzas públicas. El centro de atención estaba puesto en el examen de la llamada “economía pública” y el uso selectivo de los tributos; comenzó a adjudicarse a la política tributaria, además del clásico papel de financiamiento de bienes públicos, el objetivo fundamental de corregir la desigual distribución del ingreso y de la riqueza que se observaba, muy especialmente, en países en desarrollo como los de América Latina (Kaldor, 1962).

En el ámbito político, la puesta en marcha del programa de ayuda exterior conocido como la “Alianza para el Progreso” –a través de la recordada Reunión de Punta del Este de agosto de 1961– propició que los países de la región se encaminaran en ambiciosos proyectos de desarrollo económico y so-

¹ En varios países podría incluirse como pilar tributario a las contribuciones de la Seguridad Social (Argentina, Brasil, Costa Rica, Panamá, Uruguay, entre otros) pero esto también constituye un elemento de fuerte heterogeneidad regional dada la diversidad en cuanto al funcionamiento y a las formas específicas de financiamiento de dichos sistemas (Gómez Sabaini y Morán, 2016).



cial. Entre otras medidas, uno de los puntos fundamentales de esta iniciativa era la realización de una reforma tributaria para fortalecer los ingresos y sostener financieramente los distintos planes de desarrollo a nivel regional.

En ese contexto surgió el Programa Conjunto de Tributación como organismo rector en la materia, siendo creado por la Organización de Estados Americanos (OEA), el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y la Comisión Económica para el Desarrollo de América Latina de las Naciones Unidas (CEPAL). A través de esta iniciativa empezaron a consensuarse las orientaciones generales² que producirían modificaciones trascendentales en los sistemas tributarios de la región, con consecuencias visibles hasta la actualidad. De esta manera, se daba inicio a una etapa novedosa en la historia económica latinoamericana en la cual se propició la reforma, simplificación y actualización del sistema de tributación indirecta y, sobre todo, el fortalecimiento de la imposición directa a través de la generalización del impuesto personal progresivo a la renta y el aumento de las alícuotas aplicadas sobre individuos y empresas en busca de mejorar la equidad vertical de los sistemas tributarios vigentes.

En el gráfico 1 se presenta la evolución de la carga tributaria promedio³ para 18 países de América Latina entre 1960 y 2014. Antes de continuar, es necesario remarcar que la consideración de estadísticas tributarias para un período tan prolongado resulta algo por igual novedoso y complejo.

En la actualidad las más conocidas bases de datos tributarios disponibles proveen información comparable (esto es, ingresos tributarios expresados en porcentajes del PIB) para los países de la región sólo desde 1990 en adelante⁴. Es por ello que, a los efectos del presente estudio, se ha optado por construir una base de datos que se remonta hasta el año 1960 (según la disponibilidad de cada país) y llega hasta el año 2014, lo cual ha demandado un gran esfuerzo de recopilación de datos históricos y de validación de los mismos a través de diversos organismos oficiales. En el Anexo Estadístico, que figura al final del presente trabajo, se brinda una explicación detallada de la metodología así como de las fuentes de información utilizadas en cada caso.

Retomando el gráfico 1 resulta evidente, en primer lugar, la tendencia creciente de largo plazo en el nivel de ingresos tributarios en términos relativos al PIB. De acuerdo a los datos recopilados, aún con una clara volatilidad –especialmente en determinados subperíodos– la carga tributaria promedio de América Latina creció desde un valor de 9,72% a 16,22% entre 1960 y 2014.

La división de la ilustración en decenios permite observar algunas de las tendencias observadas en dicha variable, si bien se ha decidido destacar algunos años de referencia a lo largo de la serie. Así, por ejemplo, el período que va desde 1960 y se extiende hasta 1971 exhibe un destacado incremento en el nivel de la recaudación tributaria, en gran parte explicado por los cambios ideológicos, políticos y macroeconómicos mencionados en párrafos anteriores. Entre otros factores, esto se vincula con profundos cambios en las estructuras tributarias, con un marcado énfasis puesto en la tributación directa para atender objetivos distributivos y en los primeros intentos para incorporar el IVA tomando como modelo el ejemplo de los países europeos⁵.

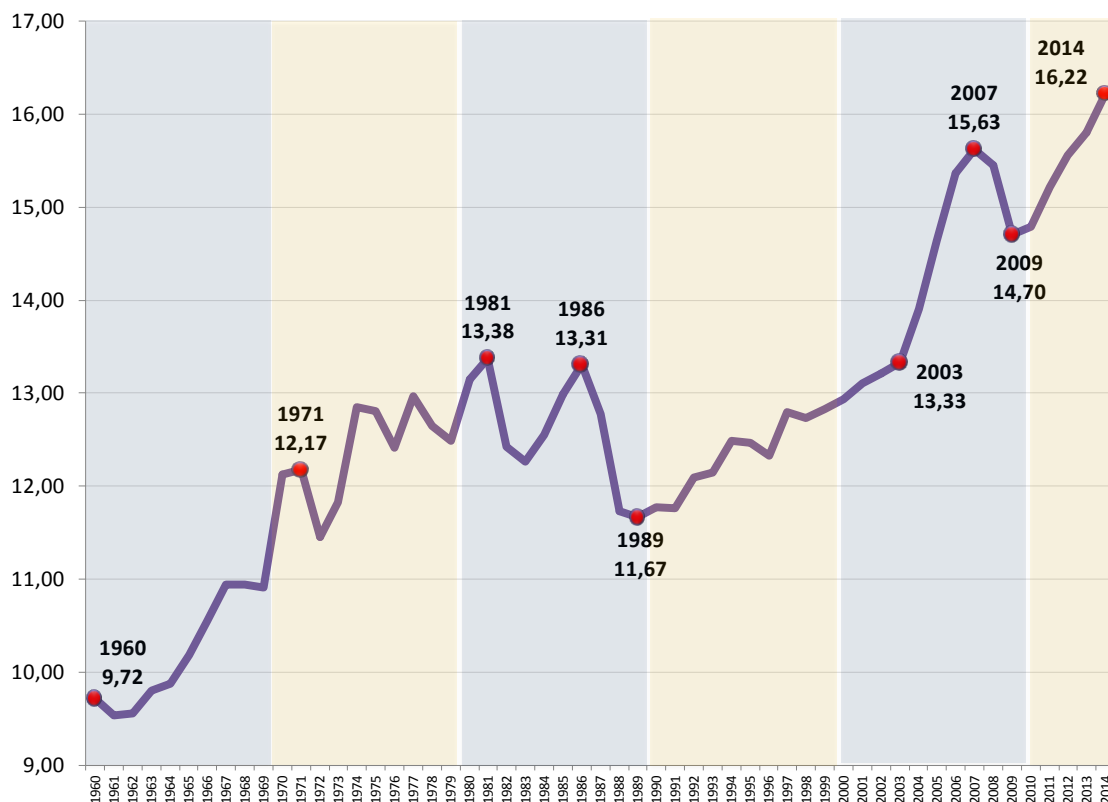
² Como hitos fundamentales de este proceso pueden identificarse tres conferencias que sentaron las bases de discusión a nivel regional: la primera en Buenos Aires en 1961 (sobre administración tributaria), la segunda en Santiago de Chile en 1962 (sobre política fiscal) y la tercera en el Distrito Federal de México en 1972 (sobre política tributaria).

³ Es necesario aclarar que los valores presentados para los 18 países de la región no incluyen los ingresos tributarios en concepto de contribuciones de la Seguridad Social en ningún caso. Asimismo, las cifras recopiladas corresponden al nivel de gobierno central, nacional o federal excepto, en razón de su importancia relativa en el financiamiento estatal, por los casos de Argentina -incluye recursos tributarios de las Provincias- y de Brasil -donde también se computan los ingresos tributarios de los Estados y los Municipios-.

⁴ Entre las más reconocidas pueden mencionarse: i) *CIATdata*, elaborada por la Secretaría Ejecutiva del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y donde se presentan estadísticas con un amplio desglose de información tributaria; ii) *Estadísticas Tributarias de América Latina y el Caribe*, elaborada en un trabajo conjunto de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), el CIAT y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), adoptando la metodología de la OCDE y permitiendo comparaciones regionales e internacionales de mayor precisión; iii) *Presión fiscal "equivalente"*, la cual fue producto de un esfuerzo conjunto del CIAT y el BID e incluye, además de los habituales ingresos tributarios, estadísticas acerca de las aportaciones obligatorias a los sistemas privados de salud y pensiones y de los ingresos por recursos naturales (regalías y otros gravámenes sobre empresas extractivas).

⁵ El IVA se introdujo por primera vez en Francia en la reforma fiscal de 1953-1955, siendo posteriormente adoptado por los demás países miembros de la Comunidad Económica Europea en abril de 1967.

Gráfico 1
Evolución de la carga tributaria promedio en América Latina
(En porcentajes del PIB)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de la información contenida en el Anexo Estadístico.

La crisis del petróleo de 1973 marca el inicio de un sub-período muy distinto al anteriormente descrito. Si bien es cierto que la carga tributaria promedio continuó aumentando hasta llegar a 13,38% en 1981, su evolución mostró una fuerte volatilidad durante toda la década. El contexto macroeconómico internacional caracterizado por una larga recesión, sumada a un importante proceso inflacionario y el crecimiento del déficit fiscal en varios países desarrollados, afectó negativamente a las economías de América Latina. A su vez, esto repercutió sobre el nivel de recaudación tributaria, la cual mostró alteraciones significativas durante esos años, con distintas magnitudes de acuerdo a las características específicas de cada país. Tanto los impuestos al consumo como el ISR acusaron el impacto del contexto internacional y regional, lo que propició el advenimiento de una serie de reformas tributarias (y económicas en general) dentro del marco lo que se conocería como el Consenso de Washington.

Ya a comienzos de la década de los años ochenta, la “revolución neoliberal de la política fiscal” (Jenkins, 1995) implicó un cambio en los objetivos principales que guiaron a la política tributaria en los años subsiguientes ya que el énfasis del diseño tributario estuvo puesto en la eficiencia, la equidad horizontal y la captación de nuevos recursos tributarios. Siguiendo las recomendaciones en la materia de organismos internacionales como el Banco Mundial y el FMI, los hacedores de política tributaria en América Latina promovieron una fuerte reducción en las alícuotas⁶ de los impuestos al comercio internacional, la introducción y generalización del IVA, la reducción en los niveles y la cantidad de alícuotas del ISR tanto de personas naturales como de sociedades, la reducción sustancial del número de tributos vigentes (eliminando la mayoría cuya contribución a la recaudación era insignificante) y los

⁶ Según Lora (2007), la tarifa promedio para importaciones en los países de Sudamérica cayó del 49% en 1985 hasta aproximadamente el 10% en el año 2000, mientras que en los países centroamericanos la merma fue aún mayor, desde un 66% al 6% en promedio.



continuados esfuerzos en mejorar las administraciones tributarias y el control de la evasión, no siempre con éxito.⁷

Sin embargo, las políticas pregonadas por el Consenso y sustentadas en el enfoque de la “economía de oferta”, más allá de los profundos cambios que provocaron en las economías de la región, fracasaron en conducir a un proceso estable y sostenido de crecimiento económico que se tradujera, a su vez, en una mejora del bienestar general de la población. Las crisis de la deuda soberana en varias economías latinoamericanas a inicios de los años ochenta –período que se conoció como la “década perdida de América Latina”–, representó un punto de inflexión en la tendencia alcista que, con distintas velocidades, se había mantenido desde 1960 para el nivel de carga tributaria promedio de la región.

A partir de entonces los ingresos tributarios (y fiscales) se desplomaron, el crecimiento económico se estancó, el endeudamiento externo se incrementó (lo cual limitó aún más el crecimiento), aumentaron el desempleo y la desigualdad. Luego de un leve repunte⁸ en 1985-1986, los graves procesos inflacionarios se agudizaron reduciendo el poder adquisitivo de las clases medias y erosionando, a través del efecto Olivera-Tanzi⁹, las bases tributarias de los países latinoamericanos. En suma, el promedio regional de la carga tributaria descendió a su valor mínimo en 20 años al final de la década (11,67% en 1989).

Ante este panorama, una nueva etapa de la tributación latinoamericana puede distinguirse desde mediados de la década del noventa, y especialmente a lo largo de la última década, en la cual el nivel de la recaudación tributaria en términos porcentuales del PIB ha mostrado una tendencia creciente tanto en el promedio regional como en la gran mayoría de los países de América Latina. En los años noventa, sobre la base de una continuación de las principales tendencias tributarias derivadas del Consenso de Washington, este crecimiento estuvo amenguado por el shock negativo que representaron las sucesivas crisis financieras de países emergentes (primero en México en 1994, luego en varios países asiáticos en 1997 y finalmente en Rusia en 1998). Aún así, el nivel promedio de ingresos tributarios para la región se incrementó en poco más de un punto porcentual con algunas oscilaciones en esa década.

En cambio, a partir de 2003, el nivel de recaudación se incrementó muy fuertemente y pasó de 13,33% a 15,63% en sólo cuatro años. En parte, esto fue factible gracias a los avances en la administración del IVA y del ISR –que se tradujeron en un rápido incremento de la recaudación tributaria– y a la reducción de una larga lista de beneficios tributarios que habían sido concedidos en décadas pasadas con el fin de atraer inversiones extranjeras y que no siempre habían producido los frutos esperados. Asimismo, se introdujeron nuevos tributos sobre las transacciones financieras e impuestos mínimos que ayudaron a incrementar los recursos, elevaron el nivel de cumplimiento y ampliaron la gama de instrumentos de política tributaria.

Sin embargo, debe señalarse que en este alentador resultado también incidieron un conjunto de factores que exceden lo estrictamente tributario. En un contexto macroeconómico regional con elevadas tasas de crecimiento económico y una reducción sustancial en el déficit de las cuentas públicas y el nivel de endeudamiento de los países, se revitalizó la importancia de la acción del Estado en el aspecto distributivo vía tributos o transferencias. Precisamente, la reducción en los niveles de desigualdad permitió un aumento del consumo privado que se vio reflejado en la evolución de los impuestos que gravan bienes y servicios, junto con nuevas políticas domésticas de re-formalización de la economía que contribuyeron a la ampliación de las bases tributarias.

En algunos países de la región, como enfatizan Cornia *et al.* (2011), el aumento de la carga tributaria se explica, además, por factores contingentes como i) el sostenido aumento del precio internacional de los commodities y minerales desde el año 2002/03, que ha incrementado los ingresos fiscales

⁷ Mahon (2004) profundiza sobre las causas que propiciaron esta serie de reformas.

⁸ El cual, en promedio, podría haber sido menor si se toma en consideración el hecho de que, durante el período 1983-1987, Nicaragua muestra una carga tributaria por encima del 25% (con un máximo de 32,35% en 1984) la cual no se condice con el nivel de desarrollo de su economía y que, de acuerdo a la opinión de varios especialistas, tiene más que ver con problemas de estimación en el cálculo del PIB por parte de los organismos oficiales.

⁹ Este fenómeno está dado por los rezagos temporales que se observan entre el hecho generador de una obligación tributaria y el momento efectivo de su recaudación, lo cual puede llevar a una pérdida en el valor real de los ingresos tributarios en contextos inflacionarios.

(siendo una parte de ellos de carácter tributario) en aquellos países de la región especializados en la explotación y comercialización de sus recursos naturales, y ii) un contexto internacional caracterizado por la aceleración en las tasas de crecimiento económico mundial (sobre todo, de los países emergentes desde 2002/03), lo cual fue aprovechado por los países de la región a través de estrategias de apertura comercial y financiera junto con exitosos procesos de estabilización monetaria.

La debacle financiera internacional de 2008 tuvo un claro impacto negativo sobre las economías de la región. Más allá de ciertas excepciones como Bolivia, Ecuador, México y Paraguay, en la mayoría de los casos se experimentó una merma -con cierto rezago- en sus ingresos tributarios, lo que llevó a que la carga tributaria promedio retrocediera hasta un 14,70% del PIB en 2009 (gráfico 1). Sin embargo, superados los efectos más directos de dicha crisis, los países han retomado la tendencia creciente en sus niveles de recaudación impositiva hasta alcanzar rápidamente un máximo histórico de 16,22% en 2014.

Vale señalar que la fortaleza que han mostrado las finanzas públicas para soportar y dejar atrás la última gran crisis financiera es un hecho a destacar en la historia económica de los países latinoamericanos. Dicho fenómeno está vinculado, en parte, con una maduración de los sistemas tributarios actuales alcanzada a través de una serie de reformas que han buscado, en años recientes, consolidar los logros de décadas pasadas (como la generalización del IVA y los avances en la administración del tributo) y profundizar cambios en la imposición directa (principalmente en el ISR) con el fin de aumentar los ingresos obtenidos y mejorar el impacto distributivo de la tributación (CEPAL, 2015).

Esta favorable evolución general del nivel de carga tributaria promedio en América Latina, no obstante, esconde una marcada heterogeneidad de casos en el aspecto tributario, más allá de las diversas realidades políticas, sociales y económicas. En el cuadro 1 se presentan los valores promedios quinquenales de este indicador para cada uno de los 18 países de la región analizados¹⁰. Así, en principio, puede observarse que Brasil, Bolivia y Argentina son los países con mayor carga tributaria en el subperíodo más reciente (entre 23,4% y 25,9% para 2010-2014) pero, en décadas pasadas, esto sólo era así para el caso brasileño; Argentina recién comenzó a destacarse a nivel regional en este aspecto desde la segunda mitad de los años noventa y especialmente a partir de 2002 luego de reincorporar los derechos de exportación sobre productos primarios y ver consolidarse al IVA y al ISR con la recuperación económica; el ascenso de Bolivia a este "podio tributario", en cambio, se dio mucho más cerca en el tiempo y como consecuencia de la reforma del régimen fiscal aplicado sobre la explotación de sus recursos naturales a través de la introducción del Impuesto Directo sobre Hidrocarburos en el año 2005.¹¹

¹⁰ La base de datos anuales para los 18 países figura en el Anexo Estadístico al final del trabajo.

¹¹ Debe tenerse en cuenta que, luego de una profunda crisis, en el año 1985 se introdujo una reforma integral del sistema tributario que sentó las bases de la estructura tributaria actual. Entre 1982 y 1986, la carga tributaria en Bolivia no alcanzó el 4% del PIB con mínimos históricos de 2,1% en 1984 y 1985.



Cuadro 1

**Carga tributaria en países de América Latina - promedios quinquenales
(En porcentajes del PIB)**

Países	1960-1964	1965-1969	1970-1974	1975-1979	1980-1984	1985-1989	1990-1994	1995-1999	2000-2004	2005-2009	2010-2014
Argentina (1)	10,39	12,93	12,25	10,94	11,39	12,67	14,80	16,62	19,36	23,23	23,44
Bolivia	7,50	8,87	8,39	9,47	4,50	5,67	10,34	12,14	13,00	20,66	23,45
Brasil (2)	...	...	19,60	18,34	18,89	18,18	20,72	21,40	25,61	26,96	25,85
Chile	13,26	14,74	16,96	19,23	19,81	16,53	15,41	15,68	15,64	16,33	16,85
Colombia	6,76	8,39	8,88	9,08	7,88	8,95	9,42	9,63	11,41	13,11	13,73
Costa Rica	10,77	11,15	12,36	12,28	12,05	11,03	11,24	11,79	12,71	14,13	13,14
Ecuador	8,33	10,48	10,64	8,85	6,94	8,51	7,71	7,80	10,86	11,58	13,73
El Salvador	...	...	10,45	13,33	11,43	11,98	9,81	10,43	10,91	13,07	14,41
Guatemala	7,03	7,78	7,77	9,23	6,99	7,54	7,70	8,69	10,83	11,05	10,55
Honduras	9,64	9,98	11,02	12,27	12,64	13,10	15,32	15,97	13,94	15,29	15,16
México	7,01	7,94	8,73	11,06	10,38	10,98	11,08	9,98	10,47	8,67	9,42
Nicaragua	9,51	9,36	10,19	10,54	24,94	25,19	9,89	10,23	10,85	13,27	14,71
Panamá	10,33	10,80	12,47	12,88	13,13	11,53	11,84	10,91	9,78	10,67	11,08
Paraguay	...	...	8,65	9,11	7,61	7,52	8,49	10,20	9,07	10,55	12,33
Perú	8,31	12,88	13,67	14,66	14,99	11,71	11,97	13,81	13,12	15,50	16,20
Rep. Dominicana	13,80	13,36	14,39	12,85	9,11	11,41	10,48	11,41	12,95	14,24	13,09
Uruguay	...	9,56	11,88	12,93	14,03	15,14	15,69	15,60	16,45	18,81	18,67
Venezuela	13,12	12,30	17,17	20,90	22,85	17,27	15,04	15,05	12,39	15,71	13,54
Promedio AL-18	9,70	10,71	12,09	12,66	12,75	12,50	12,05	12,63	13,30	15,16	15,52

Fuente: Elaboración propia sobre la base de la información contenida en el Anexo Estadístico.

(1) Por su relevancia, incluye ingresos tributarios de las Provincias (no así de los Municipios por falta de información).

(2) Por su relevancia, también incluye ingresos tributarios de los Estados y de los Municipios.

En un segundo escalón –respecto del promedio para 2010-2014– podrían mencionarse los casos de Chile, Perú y Uruguay, aunque con evoluciones bien diferenciadas. En el resto de los casos, que se ubican por debajo del promedio regional para dicho quinquenio, se advierte una gran diversidad de situaciones. Así, mientras en la mayoría de ellos se observa un incremento –de magnitud variable– en la carga tributaria promedio en relación con los valores registrados cincuenta años atrás (destacándose los casos de Colombia, Honduras o Nicaragua), es posible identificar asimismo algunas excepciones a la tendencia regional donde dicho crecimiento o bien fue muy poco significativo (México, Panamá, Venezuela) o directamente se ubica por debajo de los valores del promedio registrado en los años sesenta (República Dominicana).

Debe tenerse en cuenta que la heterogeneidad regional en la dimensión tributaria no sólo se vincula al nivel de ingresos obtenidos ni a las reformas aplicadas en cada caso a lo largo del período analizado. De hecho, esta característica regional –muchas veces subestimada– tiene relación con las diferentes estructuras impositivas y, aún más importantes, en los distintos esquemas de financiamiento público de los Estados latinoamericanos.

En primer lugar, ya se ha mencionado el caso de los recursos naturales –especialmente los de naturaleza no renovable– en el cual sólo un grupo acotado de países que cuenta con cuantiosas dotaciones de hidrocarburos y minerales obtiene gran parte de sus ingresos fiscales (tributarios y no tributarios) a través de esquemas específicos de apropiación estatal de las rentas derivadas de su

explotación económica¹². Este fenómeno puede influir –y efectivamente influye– en el grado de esfuerzo tributario de un país y, por consiguiente, en el nivel de su carga tributaria y en el diseño de potenciales reformas al sistema tributario¹³. Adicionalmente, como se pudo comprobar a lo largo de la década pasada, la elevada volatilidad de los precios internacionales de los productos primarios puede trasladar una considerable inestabilidad al caudal de recursos fiscales (incluyendo tributarios) disponibles en distintos momentos de la historia económica de los países productores de la región.

Otros factores de heterogeneidad en América Latina están constituidos por la organización política de los países y el grado de descentralización fiscal de los distintos niveles de gobierno. En la mayoría de los países la atribución de los ingresos tributarios parece estar sesgada fuertemente hacia los gobiernos centrales, con entidades subnacionales que muestran una gran dependencia respecto de las transferencias que reciben de los primeros. Sin embargo, de acuerdo a los datos más actualizados (OCDE/CEPAL/CIAT/BID, 2016), Argentina (con el 21,7% de los ingresos tributarios en 2013, sin considerar las contribuciones de la Seguridad Social) y Brasil (con el 42,7%) muestran considerables grados de descentralización fiscal hacia sus gobiernos subnacionales los cuales aplican, con exclusividad jurisdiccional, un conjunto acotado de impuestos que aportan una porción importante de la carga tributaria total. Muy por detrás de estos países, Colombia (17,0%), Chile (7,7%) y México (5,1%) exhiben una menor capacidad recaudatoria por parte de sus respectivos gobiernos subnacionales.

Asimismo, se observa en la región la existencia de numerosos y diversos sistemas públicos de Seguridad Social basados en el pago de contribuciones compulsivas que constituyen claramente un elemento diferenciador a nivel regional. En algunos casos estos esquemas muestran una magnitud fiscal superlativa como Argentina, Brasil, Costa Rica, Panamá y Uruguay, mientras que en otros han sido transformados, desplazados o complementados con regímenes privados de capitalización entre los años ochenta y noventa, en el marco de las recomendaciones del Consenso de Washington.

Si bien en este trabajo se ha optado por excluir este tipo de recursos como parte integrante de la carga tributaria de los países (en gran parte, debido a esta diversidad de sistemas), no puede dejar de reconocerse su influencia sobre el resto de los ingresos fiscales, especialmente si se tiene en cuenta su relevancia como instrumento para sostener diferentes políticas de gasto público social que, de otra manera, requerirían posiblemente del financiamiento a través de impuestos más elevados o de tributos adicionales.

3. CAMBIOS EN LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA Y EJES DE REFORMA EN LOS PAÍSES DE LA REGIÓN

Puede asegurarse con cierta tranquilidad que la política tributaria de los países de América Latina ha estado determinada en parte por los distintos contextos macroeconómicos que fueron enfrentando estas economías a lo largo de las últimas cinco décadas. No obstante, la evolución del nivel de ingresos tributarios esconde una serie de cambios relativos en cuanto a la composición de los sistemas tributarios, es decir, al conjunto de impuestos aplicados en cada momento particular, "moldeados" según distintas corrientes ideológicas y académicas, y orientados a satisfacer primariamente las necesidades de financiamiento estatal, a la vez de perseguir otros objetivos adicionales como la eficiencia, la equidad y la estabilidad recaudatoria.

Como bien señalan Cornia *et al.* (2011), a principios del siglo pasado los sistemas tributarios, tanto de los países desarrollados como subdesarrollados, estaban dominados casi exclusivamente por impuestos sobre el comercio internacional. La caída de la demanda internacional de productos primarios durante la Gran Depresión de los años treinta, los altos niveles de concentración de la riqueza y los esquemas proteccionistas de industrialización por sustitución de importaciones que se implementaron en varios países de la región pusieron fin a esta etapa y obligaron a los países a buscar alternativas para incrementar el nivel de los recursos fiscales.

¹² El trabajo de Gómez Sabaini, Jiménez y Morán (2015) provee una descripción actualizada de los distintos regímenes fiscales aplicados sobre la explotación de estos recursos en los países productores/exportadores de la región, al igual que un análisis de las recientes reformas tributarias en estos sectores.

¹³ Al respecto, Ossowski y Gonzales-Castillo (2012) encontraron que la holgada disponibilidad de este tipo de ingresos fiscales posee un impacto negativo sobre el resto de los ingresos públicos de los países exportadores de América Latina, encontrando en ellos un menor rendimiento relativo no del IVA o del ISR pero sí de otros impuestos como los selectivos.

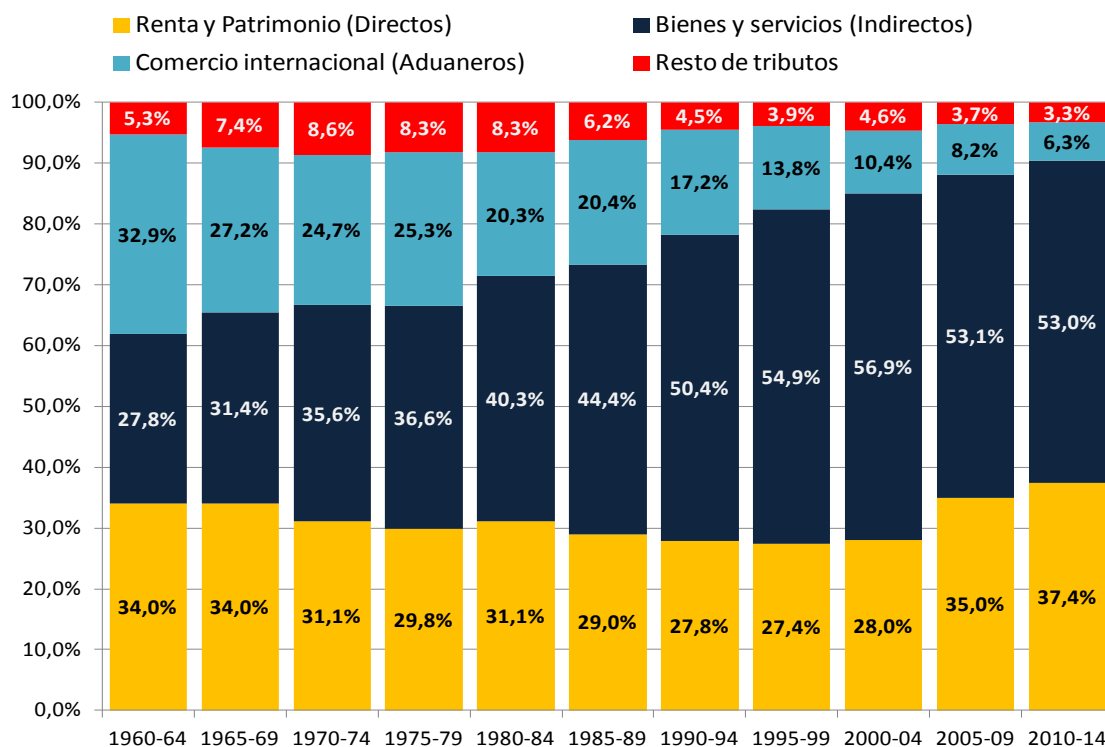


Sin embargo, como ya fuera señalado, fue recién en los años sesenta cuando comenzó a tomar fuerza una reformulación del rol de los impuestos como instrumentos para el desarrollo económico, más allá de la mera generación de recursos fiscales. Desde el ámbito académico, la "revolución de las finanzas públicas" propició un consenso acerca de la conveniencia de utilizar un impuesto global y altamente progresivo sobre los ingresos personales –en conjunto con un impuesto proporcional a la renta corporativa también con tasas elevadas del orden del 50%– con el fin de atender cuestiones distributivas y, asimismo, fortalecer la masa de recursos tributarios disponibles. En efecto, casi todos los países que contaban con impuestos cedulares –que gravaban individualmente la renta derivada de distintas fuentes de ingresos– los transformaron en impuestos globales o bien simplificaron las cédulas y aumentaron la importancia relativa del "impuesto global complementario" que gravaba el ingreso individual de manera agregada (OEA-BID-CEPAL, 1973).

Estos lineamientos efectivamente contribuyeron a fortalecer el peso relativo de la imposición directa en las estructuras tributarias, el cual a principios de siglo era casi insignificante¹⁴ y que en dicha etapa alcanzó a representar –en promedio– un tercio de la por entonces aún baja carga tributaria de América Latina. El resto de los recursos se componía de partes algo menores de impuestos sobre bienes y servicios (algunos tributos acumulativos y generales sobre las ventas y, la mayoría de ellos, impuestos selectivos al consumo) y de los impuestos sobre el comercio internacional (principalmente aranceles a las importaciones), más una porción menor –pero no despreciable– constituida por un gran número de impuestos *ad hoc* muy específicos. Esta composición típica, especialmente para el quinquenio 1965-1969, puede ser observada en el gráfico 2 que figura a continuación.

Gráfico 2

**Evolución de la estructura tributaria en América Latina – promedios quinquenales
(En porcentajes de la carga tributaria)**



Fuente: Elaboración propia sobre la base de la información contenida en el Anexo Estadístico.

¹⁴ Sokoloff y Zolt (2007) exploran las raíces históricas de estos patrones de financiamiento público y lo confirman para un amplio conjunto de países de la región. De hecho, vale recordar que recién entre los años 1920 y 1935, se asiste a la difusión del ISR y a su incorporación desde entonces a los sistemas tributarios de la región. Sin embargo, no fue hasta las décadas de 1950 y, especialmente, de 1960 en que el tributo adquirió una relevancia recaudatoria significativa gracias a la ampliación (o, al menos, los intentos de ampliación) de su alcance a distintos tipos de ingresos.

Sin embargo, la aplicación de este enfoque "redistributivo" de la tributación, que se iniciara en los países desarrollados en los años posteriores a la Segunda Guerra Mundial, debió enfrentar una serie de obstáculos en los países latinoamericanos debido principalmente a la estructura rural e informal de sus economías, al elevado nivel de desigualdad, a la débil gobernanza y calidad institucional, a la limitada capacidad de las administraciones tributarias y a la resistencia de las élites.¹⁵

El éxito de estas reformas se vio limitado en varios casos, lo que frecuentemente llevó a los gobernantes a introducir variantes alternativas como impuestos complementarios para distintos tipos de ingresos (dada la complejidad implícita en la aplicación del ISR global). Ante este panorama, los países tendieron a establecer impuestos generales a las ventas o bien sustituir los impuestos acumulativos en cascada por tributos de una sola etapa o de valor agregado, además de otros impuestos selectivos (sobre consumos suntuarios, por ejemplo) que diezmaron la capacidad redistributiva de los sistemas tributarios hacia finales de los años sesenta.

Aún cuando se distingue como un período de elevada volatilidad en los ingresos tributarios, la década de los años setenta no mostró, en promedio, cambios significativos en términos de la composición relativa de los sistemas tributarios de la región. Sólo podrían señalarse un moderado aumento de la participación de los impuestos sobre bienes y servicios -con los primeros intentos por introducir el IVA- frente a un doble retroceso de los impuestos directos y de los impuestos aduaneros, comenzando estos últimos a declinar ya claramente como fuente primaria de recursos fiscales.

La contrarrevolución tomó la forma del conocido Consenso de Washington que, a partir de una serie de tendencias regionales que logró imponer entre los hacedores de política tributaria, provocó profundos cambios más que en el nivel, como ya fue señalado, en la estructura impositiva de los países, desde inicios de los años ochenta y prolongándose también a lo largo de la década siguiente.

En primer lugar, vistos como fuente de ineficiencias en la producción local y en la asignación internacional de recursos, se observó una reducción de los niveles y la dispersión de los aranceles de importación (como se mostrará en el gráfico 3), orientándose al logro de niveles de protección arancelaria más plana, tanto en términos nominales como efectivos. De igual manera, en un contexto de creciente globalización financiera y comercial, se avanzó con la supresión de los derechos de exportación vigentes en muchos de los países de la región, los cuales gravaban fundamentalmente a la producción primaria. Como resultado, los ingresos tributarios obtenidos a través de impuestos aduaneros sufrieron una fuerte y progresiva caída en valores absolutos y, sobre todo, relativos pasando de un valor promedio en torno al 25% de la recaudación en los años setenta a poco más del 10% en el quinquenio 2000-2004.

Para compensar la pérdida recaudatoria que dicho fenómeno implicaba se alentó a los países de la región a introducir el IVA como la alternativa más eficiente¹⁶. En ese entonces, un IVA con alícuotas generales entre 10% y 20% (y tasa del 0% para las exportaciones) era considerado una fuente confiable y relativamente estable de recursos con escasos rezagos de recaudación. Adicionalmente, los países contemplaron la exención del gravamen para los bienes de la canasta básica de consumo para reducir los efectos regresivos que este tributo suele tener sobre la distribución del ingreso (Cornia *et al.*, 2011).

No obstante, el fortalecimiento de la recaudación del IVA a nivel regional se pone de manifiesto a partir del momento (variable según el país pero entre los años ochenta y noventa en todos los casos) en que se avanzó en la generalización de su base imponible, extendiéndola también a los servicios intermedios y finales, pues el gravamen inicialmente se aplicaba casi exclusivamente a bienes físicos.

¹⁵ En 1972 se realizó la Tercera Conferencia Interamericana de Tributación donde una de las ideas centrales, con cierta auto-crítica hacia lo realizado en el pasado, consistía en replantear la reforma tributaria como instrumento de desarrollo tomando en cuenta la propia realidad de América Latina, con todas sus limitaciones y potencialidades, y el lugar que ocupaba frente a los centros más desarrollados del mundo (OEA-BID-CEPAL, 1973).

¹⁶ Brasil fue el pionero en la región con un impuesto de potestad estadual en el año 1967, el Impuesto sobre Circulación de Mercaderías y Prestación de Servicios (ICMS), si bien ya existía un impuesto federal, el Impuesto sobre Productos Industrializados, que grava a los productos industriales con un sistema de débitos y créditos fiscales. En Uruguay, ya desde el año 1968 se aplicó el impuesto de ventas y servicios con un sistema tipo valor agregado aunque, legalmente, el IVA fue establecido en 1973. Para antes de 1980, año de su introducción en México, ya eran doce los países con un IVA en vigencia.



De hecho, otra de las tendencias tributarias de dicho período está vinculada con la reducción gradual del número de tributos —a fines de simplificar los sistemas tributarios de la región— y, por lo tanto, del peso relativo de la categoría "resto de tributos" que se presentó en el gráfico 2. Vale remarcar que la eliminación de muchos de estos impuestos menores, de escaso aporte recaudatorio y que en algunos países aún se contaban de a decenas, lejos de significar una renuncia tributaria implicó una transferencia de pequeñas bases gravables hacia el ámbito del IVA.

A su vez, comenzó a observarse un progresivo aumento de la tasa general del IVA en casi todos los países de la región, pasando de un promedio inicial de 11,7% (donde sólo la mitad de los países contaban con el tributo en aplicación) a un 10,6% en 1985 (no por una baja en el nivel sino por el agregado de países al promedio), a un 13,7% en 1995 y a un 15,0% en 2005, manteniéndose cerca de ese valor hasta la actualidad con un 15,2% en 2015 (cuadro 2)¹⁷. Gracias a estos cambios y a las mejoras en la administración del tributo, el IVA se transformó —ya en el inicio de la década pasada— en el principal instrumento generador de recursos tributarios a lo largo de América Latina.

Cuadro 2
Evolución de la alícuota general del IVA en países de América Latina
(En porcentajes)

Países	Año de introducción	Tasa inicial	1975	1985	1995	2005	2015
Argentina	1975	13,0	13,0	18,0	21,0	21,0	21,0
Bolivia (1)	1973	5,0	5,0	5,0	14,9	14,9	14,9
Brasil (2)	1967	15,0	n.d.	n.d.	20,5	20,5	20,5
Chile	1975	20,0	20,0	20,0	18,0	19,0	19,0
Colombia	1975	10,0	10,0	10,0	14,0	16,0	16,0
Costa Rica	1975	10,0	10,0	10,0	15,0	13,0	13,0
Ecuador	1970	4,0	4,0	6,0	10,0	12,0	12,0
El Salvador	1992	10,0	-	-	13,0	13,0	13,0
Guatemala	1983	10,0	-	7,0	7,0	12,0	12,0
Honduras	1976	3,0	-	5,0	7,0	12,0	15,0
México	1980	10,0	-	15,0	15,0	15,0	16,0
Nicaragua	1975	6,0	6,0	10,0	15,0	15,0	15,0
Panamá	1977	5,0	-	5,0	5,0	5,0	7,0
Paraguay	1993	10,0	-	-	10,0	10,0	10,0
Perú	1973	15,0	17,0	11,0	18,0	19,0	18,0
Rep. Dominicana	1983	6,0	-	6,0	8,0	16,0	18,0
Uruguay	1973	14,0	20,0	20,0	23,0	23,0	22,0
Venezuela	1993	10,0	-	-	12,5	14,0	12,0
América Latina		9,8	11,7	10,6	13,7	15,0	15,2

Fuente: Elaboración propia sobre la base de información de CEPAL y CIAT.

n.d.: No disponible.

(1) Aprobado en 1973, entró en vigencia en 1974. Tasa del impuesto calculado "por fuera".

(2) Tasa promedio del ICMS, cuyo valor varía según la legislación propia de cada Estado. Este es un impuesto aplicado a nivel subnacional cuya base imponible, a excepción del transporte, no incluye a los servicios (dicha función es cumplida por el ISS que es un impuesto acumulativo de potestad municipal).

¹⁷ Incluso en años recientes algunos países de la región aumentaron la alícuota general del IVA, entre los que se destacan México en 2010 (del 15% al 16%), República Dominicana en 2012 (del 16% al 18%), Panamá en 2010 (del 5% al 7%) y Venezuela en 2009 (del 9% al 12%), mientras que sólo en Perú se redujo en 2012 (del 19% al 18%).

El sostenido ascenso del IVA, aún cuando fue decreciendo el peso relativo de los impuestos selectivos –quedando concentrados casi exclusivamente en bienes de demanda inelástica (bebidas alcohólicas, tabaco, combustibles) y vehículos automotores–, impulsó un aumento de la imposición interna indirecta a nivel regional. Así, este conjunto de tributos pasó de representar un promedio de 37,4% en 1975-1979 a uno de 56,9% a comienzos del nuevo siglo en el quinquenio 2000-2004 (gráfico 2).

En términos absolutos comparables (porcentajes del PIB), el cuadro 3 que se presenta a continuación también permite confirmar las tendencias identificadas en los párrafos anteriores, especialmente el ascenso de los impuestos indirectos internos y la incidencia creciente del IVA, la caída en la recaudación derivada de impuestos sobre el comercio internacional, y la estabilidad/estancamiento que, durante más de cuatro décadas, mostró la imposición directa como fuente de recursos tributarios a nivel regional además de su notable incremento en años recientes.

Cuadro 3

**Evolución de la estructura tributaria promedio en América Latina
(promedios por década, 1960-2014) (en porcentajes del PIB)**

Tipo de Impuesto	1960-69	1970-79	1980-89	1990-99	2000-09	2010-14
Renta y Patrimonio (Directos)	3,47	3,77	3,79	3,41	4,48	5,80
Bienes y servicios (Indirectos)	3,02	4,47	5,34	6,50	7,83	8,22
<i>donde IVA</i>	...	2,24	3,03	4,26	5,57	6,27
Comercio internacional (Aduaneros)	3,06	3,09	2,57	1,92	1,33	0,98
Resto de tributos	0,65	1,05	0,92	0,52	0,59	0,52

Fuente: Elaboración propia sobre la base de la información contenida en el Anexo Estadístico.

En referencia a esto último, debe tenerse en cuenta que las reformas tributarias neoliberales alentadas por el Consenso de Washington apartaron al ISR –y a la imposición directa en general– del centro de la escena tributaria y fiscal. Durante esos años tomó fuerza, entre la mayoría de los analistas y autoridades de los países, la creencia de que elevadas tasas impositivas, además de impopulares, no solo desalentaban la actividad económica sino que tampoco eran efectivas para mejorar la distribución del ingreso y la riqueza (Bird y Zolt, 2005).

Esto condujo a los países a disminuir la cantidad y los niveles de las alícuotas legales del ISR para personas naturales y sociedades. Así, en sentido contrario a lo observado con la tasa general del IVA, la alícuota marginal máxima para las personas físicas cayó en promedio de un 55,1% a 28,5% entre 1975 y 2005, continuando un leve descenso, hasta llegar a un valor de 27,4% en 2015 (gráfico 3)¹⁸. Incluso, en algunos casos extremos, el ISR personal fue eliminado (Uruguay en 1974 y Paraguay en 1992), mientras que en otros se adoptó una tasa uniforme (Bolivia al 10%, que luego incrementaría al 13%). Además, a través de la simplificación de la tributación sobre los ingresos societarios, se favoreció un proceso de convergencia con las tasas generales aplicadas sobre las personas jurídicas, de manera que su valor promedio regional cayó desde un 45,2% en los años setenta a un 28,3% en 2005, con un leve descenso en los últimos años, hasta ubicarse en un promedio de 26,8% en 2015¹⁹.

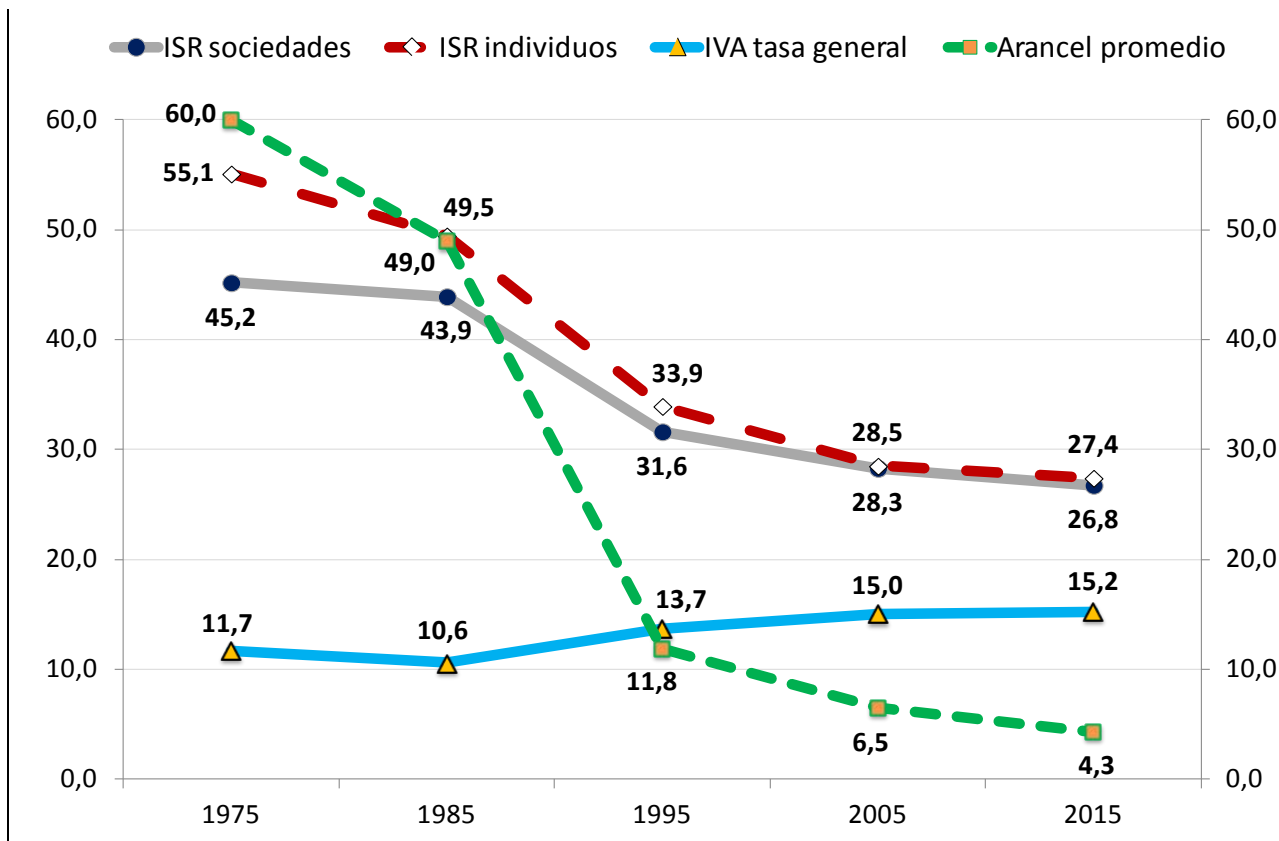
¹⁸ Los cambios más recientes son el aumento de la tasa máxima aplicable a este gravamen en México (pasó del 30% al 35%) en 2013 y la reducción de dicha tasa máxima del 40% al 35% en Chile con la reforma tributaria de 2014 (CEPAL, 2015).

¹⁹ Los últimos cambios en este sentido se dieron en Ecuador, donde la tasa pasó de 23% a 22% en 2013; en Colombia, donde se redujo la tasa del 33% al 25% a partir del mismo año; en Guatemala, donde la tasa del régimen general (renta neta) bajó de 31% a 28% desde 2014 mientras que la tasa máxima del régimen optativo (ingresos brutos) subió de 6% a 7%; en Chile, donde la reforma previó un aumento gradual para los próximos años que llevaría la alícuota de 20% al 25-27% en 2018; en República Dominicana, donde la tasa general descendió de 29% a 28%; y en Honduras, donde la sobretasa vigente (Aporte Solidario) bajó del 10% en 2011 al 6% en 2012, al 5% en 2013 y al 4% en 2014.



Gráfico 3

Evolución de las tasas marginales máximas en el ISR en América Latina
(promedios simples para años seleccionados) (en porcentajes)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de CEPAL, CIAT y Banco Mundial.

Es importante resaltar que, así como sucedió con la drástica disminución del arancel promedio para los países de la región (gráfico 3), el descenso de las alícuotas en el ISR de personas jurídicas en América Latina estuvo en línea con la tendencia internacional y, en los últimos años, las tasas generales se han equiparado a las vigentes en los países desarrollados.

Sin embargo, las alícuotas marginales máximas del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (ISRPF) vigentes en los países latinoamericanos se ubican dentro del rango del 25%-35%, muy por debajo de las que se aplican en los países de la OCDE (especialmente en los europeos), las cuales llegan hasta el 47,5% en Alemania, al 50% en el Reino Unido y superan dicho valor en España, Dinamarca y Suecia. Vale remarcar que esta tendencia no se ha visto compensada en sus efectos recaudatorios por una expansión de las bases gravadas, sino que las alícuotas vigentes han continuado aplicándose básicamente, y con mayor peso, en la imposición a las rentas del trabajo, sin incorporarse los ingresos del capital en las bases del impuesto.

Los escasos avances que se registraron, durante esa época, en la recaudación del tributo se vinculan a reformas en su diseño específico. Por ejemplo, en las dos últimas décadas, con raras excepciones, el nivel de ingreso al cual se aplica la máxima tasa marginal se redujo sustancialmente (cuadro 4), aún cuando solo alcanza a los relativamente pocos contribuyentes que ganan, en promedio, nueve veces la renta per cápita del país.

En cambio, a pesar del énfasis del Consenso de Washington puesto en mejorar la equidad horizontal, no se acumularon logros, al menos durante los años ochenta y noventa, en términos de la necesaria reducción de una larga lista de exenciones y deducciones presentes en el ISRPF que representaban grandes pérdidas de ingresos tributarios. Como puede observarse en el cuadro 4, en años recientes sí se ha logrado disminuir el nivel de exención promedio del ISRPF hasta aproximadamente 1,4 veces del PIB per cápita. No obstante, como muestran Barreix *et al.* (2012), en la actualidad el ingreso

mínimo exento es más elevado en la región que en otras zonas del mundo y, sobre todo, respecto de los países de la OCDE, donde equivale en promedio a poco más de 0,2 veces del PIB per cápita.

En suma y como resultado de los cambios en el ISR principalmente, durante los años ochenta y noventa se produjo un leve pero significativo retroceso de la tributación directa dentro de las estructuras tributarias de América Latina, estabilizándose en torno al 28% de los ingresos tributarios totales incluso hasta los primeros años del nuevo siglo (véase el gráfico 2). Es decir que dicho valor de referencia puede leerse como un “piso técnico” para el peso relativo del gravamen respecto de la situación observada en los años 60, luego de que la recaudación del impuesto sufriera una erosión inicial en la década siguiente tanto por las reformas específicas ya señaladas como por un contexto de elevada volatilidad macroeconómica y altos niveles de inflación. Pero también, con el paso de los años (más de veinte) ese valor de referencia se constituyó en un “techo técnico” sobre todo frente al fuerte ascenso del IVA y la merma de los impuestos al comercio internacional.

Cuadro 4

Niveles de renta para la aplicación de tasas mínimas y máximas del ISRPF en países seleccionados de América Latina
(en número de veces del PIB per cápita)

Países	Aplicación de tasa mínima del ISRPF (nivel de exención)			Aplicación de máxima tasa marginal del ISRPF		
	1985	2001	2010	1985	2001	2010
Argentina	0,8	1,4	0,3	21,4	16,5	3,7
Bolivia	1,0	...	0,2	10,1	...	0,2
Brasil	0,3	1,5	1,1	10,1	3,1	2,7
Chile	0,2	0,1	1,0	2,8	1,2	11,2
Colombia	0,0	4,1	2,8	20,5	16,6	10,7
Costa Rica	1,2	0,8	1,9	1,4	3,7	2,9
Ecuador	0,4	2,4	2,2	29,2	8,3	22,3
El Salvador	...	1,2	0,4	171,7	11,0	3,4
Guatemala	0,9	5,0	1,6	356,0	22,5	14,4
Honduras	0,0	3,6	2,9	600,4	36,0	13,1
México	0,7	0,1	0,5	21,3	44,0	3,4
Nicaragua	1,7	7,7	2,1	56,9	61,2	20,7
Panamá	0,3	0,9	1,4	89,0	57,8	4,1
Perú	...	2,9	1,7	...	22,3	14,7
Rep. Dominicana	1,1	2,3	1,8	413,5	5,8	3,8
Uruguay	...	...	0,7	...	...	10,3
Venezuela	...	0,0	1,5	...	0,0	12,7
América Latina	0,7	2,3	1,4	128,9	20,7	9,1

Fuente: Elaboración propia sobre la base en Stotsky y WoldeMariam (1997) y Barreix *et al.* (2012).

Como se expuso en la sección anterior, a partir del año 2003 comienza a evidenciarse una nueva etapa tributaria para los países de América Latina, la cual se plasmaría no sólo en el nivel de los recursos disponibles sino en un renovado énfasis por las cuestiones distributivas asociadas a la política fiscal y, en consonancia con ello, a una revalorización del potencial del ISR en esa dimensión así como en la generación de ingresos públicos.



Tanto es así que un importante incremento de la recaudación vinculada a este gravamen, sobre todo vinculado a las sociedades y ante el mayor dinamismo económico y el auge de precios internacionales de las *commodities* hasta el año 2008, facilitó una recuperación del peso relativo promedio que la imposición directa tenía dentro de la estructura típica para la región alcanzando un 35,0% en 2005-2009 y un máximo histórico de 37,4% en el último quinquenio analizado (gráfico 2).

En este punto es necesario hacer una aclaración. El otro componente de lo que comúnmente se conoce como “tributación directa” está dado por los impuestos que gravan la propiedad y, en ese sentido, resulta un hecho bastante conocido que la importancia relativa de estos tributos ha sido históricamente muy reducida en los países de América Latina.

Este tipo de tributación suele abarcar un amplio conjunto de impuestos que incluyen, entre otros, a aquellos recurrentes sobre bienes inmuebles y sobre la tenencia de vehículos automotores, a gravámenes sobre la riqueza o el patrimonio neto e incluso a impuestos sobre las transacciones financieras (ITF). Sobre estos últimos debe decirse que no existe consenso acerca de su clasificación como impuesto directo (tal como establece la metodología del FMI)²⁰; si bien en este documento se ha optado por excluir dichos instrumentos (y su recaudación) de lo que se considera “impuestos directos” e incluirlos bajo el epígrafe “resto de tributos”, se hará una breve alusión a este tipo de impuesto “heterodoxo” hacia los párrafos finales dada la importancia relativa que han adquirido recientemente en algunos países de la región.

Tradicionalmente, cuando se analiza la imposición patrimonial la referencia lógica –al menos en los países de la región– está constituida por los impuestos sobre la propiedad inmueble. Con gran potencial para complementar los efectos distributivos de la tributación sobre la renta personal, este tributo es reconocido a nivel internacional, además, como la más importante fuente de recursos propios para los gobiernos subnacionales. Sin embargo, el rendimiento recaudatorio de estos tributos ha sido y continúa siendo exiguo en todos los países latinoamericanos en los que se aplica, lo que se explica por una combinación de factores que limitan su capacidad como fuente de recursos propios subnacionales (Gómez Sabaini y Morán, 2016).

Al respecto, en América Latina la baja capacidad operativa y la ineficiencia de las administraciones tributarias de los gobiernos locales juegan un rol central. En muchos casos, la recaudación y cobranza del impuesto sobre la propiedad inmueble se ve afectada por bajos ratios de cobertura en el registro de catastro, altos niveles de morosidad y una considerable subvaluación de las propiedades, debido a la falta sistemática de una adecuada actualización de los valores catastrales. Las causas de la elevada morosidad son variadas, entre las que se destacan la falta de información y difusión para efectuar los pagos, la falta de facilidades para pagar, la percepción de un bajo nivel de riesgo para los que no cumplen con sus obligaciones tributarias y la escasa información y transparencia en el uso de los recursos.

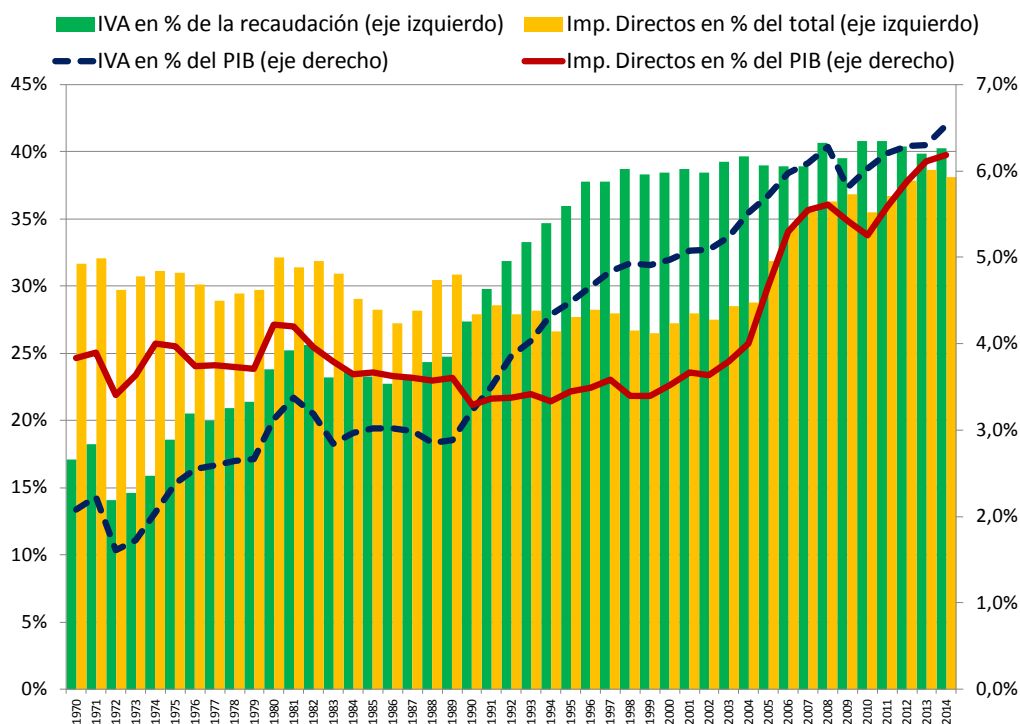
A pesar de todas estas limitaciones, el peso relativo de la tributación directa creció mucho durante la última década y en ese resultado la incidencia del ISR ha sido determinante. Por un lado, el IVA muestra una tendencia creciente a lo largo del período 1970-2014 con una aceleración a desde los inicios de los años noventa, donde la participación relativa del impuestos en los sistemas tributarios pasó de representar el 25% (tope máximo que había encontrado en los setenta y ochenta) a más del 35% de los ingresos tributarios totales, manteniéndose en torno al 40% en los últimos años (véase el gráfico 4).

En cambio, la imposición directa (sobre ingresos y sobre patrimonios) exhibe, al menos hasta los primeros años de la última década, cierta estabilidad (y hasta una pequeña merma tanto en su nivel respecto del PIB como en su peso relativo en la estructura tributaria durante un largo período de tiempo. Resulta notable el incremento que se observa desde 2003-2004 en adelante, solo frenado temporariamente por los efectos de la crisis internacional de 2008-2009. Cabe destacar que, tal como se desprende del gráfico 4, los valores actuales para la imposición directa representan máximos históricos (6,2% del PIB y 38% de la recaudación) consolidándola como un pilar tributario de la mayoría de los sistemas tributarios de la región.

²⁰ De hecho, Cetrángolo y Gómez Sabaini (2007) lo han clasificado como un impuesto especial selectivo, aplicado a una actividad determinada que consiste en el uso del cheque bancario.

Gráfico 4

Evolución de la recaudación del IVA y de impuestos directos en América Latina (datos anuales, 1970-2014) (en porcentajes)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de la información contenida en el Anexo Estadístico.

Vale señalar que este ascenso de la imposición directa en términos absolutos y relativos durante la última década responde también a una serie de progresos dirigidos hacia la ampliación de la base tributaria del ISRPF, con la incorporación de sistemas duales o semi-duales. Adaptando el modelo aplicado originalmente por varios países nórdicos²¹, Uruguay fue el país pionero en la región que, a partir de julio de 2007, volvió a aplicar el impuesto que había sido derogado hacía varias décadas, gravando separadamente las rentas del trabajo con tasas progresivas y las rentas de capital con una tasa proporcional (Barreix y Roca, 2007). Luego, Perú y los países de Centroamérica –con variantes– aprobaron reformas tributarias en igual sentido (ICEFI, 2011). Aunque no estrictamente con sistemas duales, recientemente otros países de la región como Argentina, México y Uruguay también establecieron que el ISR personal alcance algunas rentas de capital (dividendos) que, en el pasado, habían permanecido exentas del gravamen.

En el caso del ISR para personas jurídicas también se obtuvieron algunos resultados satisfactorios en varios países, a través de la limitación de los incentivos tributarios otorgados en el marco de regímenes de promoción económica (zonas francas) y con la introducción de impuestos mínimos sobre los ingresos societarios²². Adicionalmente, se han incluido normas de tributación internacional (precios de transferencia, paraísos fiscales y rentas de los no residentes), y se han impulsado convenios para el intercambio de información entre los países como una forma de combatir la evasión.

²¹ Los países pioneros en aplicar el sistema dual de imposición sobre la renta fueron Dinamarca en 1987, Suecia en 1991, Noruega en 1992 y Finlandia en 1999; más recientemente, España se sumó a esta tendencia en el año 2006.

²² La reforma tributaria aprobada en Chile en 2014 ha sido el caso más resonante donde, además de contemplar un aumento gradual de la tasa general del ISR para las empresas (del 20% al 25%), se decidió reemplazar el sistema del Fondo de Utilidades Tributables (FUT) -el cual permitía el diferimiento del ISR personal para las utilidades no distribuidas como incentivo a la inversión- por dos nuevos regímenes tributarios alternativos a los cuales los contribuyentes tienen el derecho de optar y que entrarán en vigencia a partir de 2017: el de “renta atribuida” utilizará el criterio de renta devengada y tendrá una tasa de 25%, permitiendo utilizar el 100% del monto de impuesto pagado a nivel de la sociedad como crédito contra los impuestos finales en cabeza del accionista (integración total), mientras que el régimen “parcialmente integrado” se rige por el criterio de renta percibida pero a una tasa mayor (25,5% en 2017 y 27% a partir de 2018) y con un límite máximo (65%) para el crédito mencionado.



Sin embargo, detrás de esta alentadora oleada de reformas tributarias en el ISR y del crecimiento de su recaudación se esconde otro hecho estilizado de larga data que distingue a los países de América Latina de otros más desarrollados. Al respecto, al menos a lo largo de las últimas tres décadas se ha observado el mantenimiento de una estructura de recaudación del ISR marcadamente sesgada hacia las personas jurídicas por sobre las personas naturales. En la gran mayoría de los países más de dos tercios de los ingresos tributarios obtenidos por este tributo es aportado por las sociedades mientras que una tercera parte (o menos) corresponden a la imposición sobre la renta personal, lo que resulta contrario a lo que se observa en los países de la OCDE. Este desbalance en la estructura del ISR posee serias implicancias distributivas y explica gran parte de la escasa capacidad redistributiva de los sistemas tributarios vigentes en la región (Gómez Sabaini y Morán, 2014).

Así como se señaló al analizar el nivel de carga tributaria es posible afirmar que existe una amplia diversidad de casos dentro de la región en cuanto a la evolución y situación actual de la estructura tributaria. Aunque esto no invalida las tendencias generales señaladas, sí obliga a proceder con cautela al momento de evaluar las fortalezas y debilidades de cada sistema tributario en particular. Esto se observa, por ejemplo, en la categoría "resto de tributos" donde, a pesar de la disminución generalizada de su peso relativo –por la reducción del número de tributos–, aún conservan una considerable importancia en Brasil (más del 20%) y, en menor medida, en Ecuador, Panamá y Colombia.

A pesar de su drástica reducción generalizada a nivel regional, puede comprobarse que los impuestos sobre el comercio internacional continúan siendo relevantes en países como Argentina –desde la re-introducción de los derechos de exportación sobre productos primarios en el año 2002–, Ecuador, Paraguay y Venezuela. Por otro lado, la imposición directa mostró una tendencia a la baja en la primera parte del período analizado (1960-2000) y una fuerte recuperación a partir de 2003. Sin embargo, esa tendencia no se observó en algunos casos como los de Panamá y México (donde no bajaron durante los años ochenta y mantuvieron una importante participación relativa), o el particular caso de Venezuela donde, vinculados al ISR aplicado sobre empresas dedicadas a la explotación petrolera (inclusive con la empresa estatal PDVSA), los impuestos directos fueron extraordinariamente elevados –en términos relativos– entre los años sesenta y los años noventa, tendiendo luego hacia los valores regionales de referencia.

En lo que respecta a los tributos internos sobre bienes y servicios (IVA y selectivos), su peso relativo es mayor que el de la imposición directa en la mayoría de los países. Este desbalance también es determinante del impacto global regresivo o poco progresivo de los sistemas tributarios en América Latina²³. Sólo en Panamá (donde la tasa del IVA es del 7%, muy por debajo del promedio regional) y en México (donde la base gravable del tributo se encuentra históricamente acotada por la presencia de exenciones sobre alimentos y medicinas) no se observa tal predominancia de la imposición indirecta.

Por último, y retomando la descripción de las tendencias tributarias regionales a lo largo del tiempo, en las últimas dos décadas varios países han intentado suplir las deficiencias en el nivel de la carga tributaria mediante la creación de gravámenes poco convencionales que permiten obtener ingresos tributarios adicionales para financiar las crecientes necesidades del gasto público. Anteponiendo el objetivo recaudatorio y administrativo por sobre la eficiencia y la equidad del sistema tributario, las reformas llevadas a cabo han optado por las “salidas fáciles” en materia tributaria, sin apreciar suficientemente los costos económicos de las mismas.

En general, se observa que los gravámenes de emergencia tienen la característica común de permitir un manejo administrativo más simple que los tributos tradicionales, al ofrecer menores posibilidades de evasión o elusión. Además, algunos de estos tributos han demostrado ser instrumentos aptos para lograr montos significativos de recaudación en el corto plazo. Sin embargo, también es cierto que todas estas modalidades de imposición no convencional suelen estar sujetas a varias objeciones relacionadas con su impacto negativo sobre la asignación de recursos y con las implicancias distributivas que se derivan de su aplicación.

²³ Los estudios disponibles sobre la incidencia de la política fiscal en la región han coincidido en mostrar que el IVA tiene un efecto redistributivo modesto aunque regresivo y que el ISR personal presenta una muy alta progresividad pero un muy limitado efecto redistributivo en virtud de su escaso aporte recaudatorio (Gómez Sabaini y Morán, 2014).

El primer ejemplo lo constituyen los regímenes simplificados de tributación para pequeños contribuyentes los que, al día de hoy, están ampliamente difundidos en los países de América Latina. En contextos de elevada informalidad y altos niveles de evasión, estos instrumentos constituyen un claro ejemplo de adaptación de la administración tributaria a nivel regional y responden a la necesidad de garantizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de un numeroso grupo de contribuyentes cuya fiscalización y control es muy compleja, minimizando el costo implícito para las empresas más pequeñas y descomprimiendo la carga de trabajo que éstas representan para las administraciones tributarias, el cual se acrecienta en los países de menor grado de desarrollo.

Si bien se reconoce que estos regímenes generan una exigua recaudación inferior al 1% del total en la mayoría de los países donde son aplicados (con las excepciones de Brasil y Argentina), debe destacarse la posibilidad que brindan estos instrumentos para liberar recursos que pueden ser reorientados a fiscalizar otros impuestos de mayor rendimiento como el IVA, o bien a fiscalizar el ISR de los contribuyentes de mayor importancia. Es por ello que, como han señalado Gómez Sabaini y Morán (2012), su éxito debe medirse en función de su capacidad para incorporar al sector formal de la economía a los contribuyentes que operan en la informalidad, siempre cuidando que esto no se convierta en un refugio artificial para la evasión sino en un mecanismo de transición hacia el régimen general de tributación.

Cada uno de estos esquemas ha debido ser adaptado al marco de cada sistema tributario, de acuerdo a las características de los contribuyentes a ser incluidos y a las posibilidades concretas de cada administración tributaria, variando en función de los impuestos contemplados, los sujetos alcanzados y las técnicas presuntivas para determinar los ingresos gravables, entre otras características. Un caso particular está dado por los regímenes instrumentados en países como Argentina (Monotributo), Brasil (SIMPLES y SIMEI) y Uruguay (Monotributo y Monotributo Social MIDES) donde, además de sustituir una serie de tributos, se incluye la provisión de cobertura previsional básica y, en algunos casos, un seguro de salud (opcional u obligatorio) a través del pago de contribuciones para su financiamiento (Cetrángolo et al., 2013).

Por otra parte, muchos países de la región han recurrido a la adopción de gravámenes que actúan como piso mínimo del ISR, con base en el valor de los activos o en función del monto total de ventas brutas o ingresos brutos de la empresa. Por ejemplo, en Argentina se aplica sobre el valor de los activos brutos lo que, bajo el supuesto de movilidad del capital, es un sustituto de la renta de las empresas, mientras que en Costa Rica se ha optado por gravar el activo fijo de las empresas. El patrimonio o los activos netos son ampliamente utilizados como base imponible de estos tributos en Colombia, Ecuador, Panamá y Uruguay aunque a diferentes niveles de alícuotas. En Guatemala se aplica el impuesto de solidaridad, que grava con una tasa del 1% sobre el 25% del activo neto o ingresos brutos, el que sea mayor. Vale señalar que, en México, desde el año 2008 hasta octubre de 2013 (cuando fue derogado), estuvo vigente un gravamen denominado IETU, que constaba de una alícuota uniforme (17,5%) aplicada sobre el flujo remanente de recursos utilizado para retribuir a los factores de producción (Gómez Sabaini y Morán, 2014).

Finalmente, un grupo no menor de países ha introducido –o re-introducido– alguna variante de Impuestos sobre Transacciones Financieras (ITF) que, si bien se implementaron en momentos de crisis, de manera transitoria y ante la urgencia de acrecentar los ingresos fiscales, en la actualidad se incluyen entre los elementos permanentes de varios sistemas tributarios de la región. En general, los argumentos para usar este tipo de gravámenes como fuente de recursos tienen que ver con que, por un lado, puede ser introducido en un período de tiempo relativamente corto, puesto que se basa en una operación de retención por parte de los intermediarios financieros, requiere poco trabajo preparatorio y ninguna cooperación del contribuyente; pero además, aún con una pequeña tasa impositiva puede recaudar un monto significativo, sobre todo en países con alto grado de bancarización puesto que los débitos de los bancos son un múltiplo del PIB.

Según González (2009), este tipo de impuestos aplicado en varios países de la región puede clasificarse en dos grupos: i) a los débitos de las transacciones financieras (Colombia, República Dominicana y Venezuela); y ii) a los débitos y créditos en las cuentas corrientes y otras operatorias del sistema financiero (Argentina, Bolivia, Brasil y Perú). Además, con el fin de evitar maniobras elusivas, en Argentina, Brasil, Perú y Venezuela, se gravaron también los movimientos de fondos que constituyen sistemas organizados de pagos y que no se efectúan a través de entidades financieras.



Cuadro 5
Alícuotas, recaudación y productividad de los ITF en América Latina - Año 2014

Países	Alícuota y base del tributo	Recaudación		Productividad (s/tasa general)
		% del PIB	% del total	
Argentina	0,60% / débitos y créditos	1,73	6,87	1,44
Bolivia	0,15% / débitos y créditos	0,18	0,69	0,59
Colombia	0,40% / débitos	0,85	5,95	2,13
Honduras	0,20% / débitos	0,45	2,69	2,25
Perú	0,005% / débitos y créditos	0,03	0,16	2,65
Rep. Dominicana	0,15% / débitos	0,20	1,43	1,34

Fuente: Elaboración propia sobre la base de Pecho Trigueros (2013), actualizado con los datos utilizados en este trabajo (Ingresos tributarios totales y PIB) y CIAT (Recaudación ITF).

Nota: En los países que se aplica sobre créditos y débitos, la productividad (ingresos tributarios por punto porcentual de alícuota) se calcula sobre la tasa conjunta.

En el cuadro 5 puede comprobarse que, en Argentina, el Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuenta Corriente ha alcanzado un aceptable rendimiento, generando una recaudación entre 1,5% y 2% del PIB en los últimos años y que en 2014 significó casi el 7% de la carga tributaria total de este país (según el valor considerado en este documento, que excluye a las contribuciones de la Seguridad Social). En Colombia, el Gravamen a los Movimientos Financieros posee cierta relevancia dentro de la estructura tributaria vigente puesto que en 2014 aportó recursos por 0,85% del PIB y 5,95% del total recaudado. Vale señalar que la Ley 1739/2014 estableció un proceso de reducción progresiva a partir de 2019 de la alícuota de este impuesto (actualmente del 0,4% sobre débitos) con la finalidad de lograr su eliminación completa en el año 2022.

En los demás países donde se hallan vigentes estos tributos los resultados no han sido tan satisfactorios, al menos en términos recaudatorios. Por ejemplo, en Bolivia y la República Dominicana generaron ingresos tributarios que apenas se ubicaron cerca del 0,2% del PIB y por debajo del 2% de la recaudación total, mientras que en Perú²⁴ la recaudación derivada de su aplicación es poco significativa (cuadro 5). En Honduras, el rendimiento es bastante mayor en virtud de –como se observa para la mayoría de los casos– la elevada productividad de estos impuestos con alícuotas muy reducidas.²⁵

En un informe reciente, Pecho Trigueros (2013) ha revisado la experiencia de los países de América Latina en la aplicación de estos gravámenes durante el período 1990-2012 y ha argumentado que estos instrumentos, contrario a lo que señala la literatura sobre el tema, no son tan dañinos como se los presenta, especialmente en un análisis de corto plazo. En ese sentido, los datos muestran que la recaudación que generan, aunque acotada y generalmente decreciente en el tiempo, ha contribuido con la recuperación de los ingresos tributarios en momentos de crisis fiscales y ha superado la cuantía de recursos aportado por el ISR personal en los países analizados. Además, la información disponible sugiere que el impacto sobre los grupos de menores ingresos no suele ser significativo en tanto incide mayormente sobre los grupos de mayor nivel de renta, los cuales tienen una demanda más inelástica y realizan intensivamente muchas operaciones financieras.

²⁴ Introducido en 2004, el ITF ha venido reduciendo su alícuota progresivamente desde un valor inicial de 0,15% a 0,005% sobre créditos y débitos.

²⁵ Vale señalar que hasta el año 2007, los ITF también se destacaron en Brasil y en Venezuela por una elevada productividad. En el primer caso, la Contribución Provisoria sobre Movimientos Financieros (CPMF) llegó a generar recursos tributarios equivalentes al 1,4% del PIB en 2007, mientras que el ITF en Venezuela permitió acumular una recaudación equivalente a 0,9% del PIB (Coelho, 2009).

4. TRANSFORMACIONES OBSERVADAS EN EL ÁMBITO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En materia de gestión tributaria uno de los principales hechos estilizados a nivel regional está dado por el desarrollo institucional que han logrado las administraciones tributarias en estos últimos 50 años, aún con todas las diferencias en los niveles de desempeño que resulten identificables entre los países.²⁶

En los años sesenta y setenta la problemática de las administraciones tributarias ya era materia de amplio debate. En la Conferencia del Programa Conjunto de Tributación OEA/BID/CEPAL, celebrada en Argentina en 1961, comenzó a plantearse de manera clara la problemática de la administración de impuestos en América Latina. Algunos de los desafíos enfrentados por las administraciones tributarias que se citaban en aquella época eran: la complejidad de las leyes impositivas, la deficiente organización administrativa, la deficiencia en los registros contables de los contribuyentes, las limitadas facultades jurídicas de las administraciones tributarias, la inadecuada utilización de las técnicas de procesamiento automático de datos y la influencia que todo aquello ejercía en la evasión de impuestos (OEA/BID/CEPAL, 1961).

Para reflejar cómo los países enfrentaron esta problemática, resulta útil repasar los hallazgos de un estudio presentado por el Lic. Roberto Hoyo d'Addona –en representación de la Subsecretaría de Ingreso de México– durante la 15a. Asamblea General del CIAT realizada en el Distrito Federal de ese país en 1981. Allí se analiza la evolución de la administración tributaria de 1961 a 1980 en aspectos claves como la organización, los recursos humanos, la asistencia y educación al contribuyente, la administración de la recaudación y su costo, la fiscalización, el procesamiento automático de datos la asistencia técnica internacional, entre otros (CIAT, 1981).

A nivel organizacional, los países tendieron a abandonar una organización de "impuesto por impuesto" y pasaron a adoptar una delimitada por funciones. Para ello, se buscó constituir agencias de recaudación lo más unificadas posible. Hasta ese momento era común la coexistencia de varias oficinas impositivas, cada una normalmente a cargo de un impuesto. Igualmente, comenzó a apreciarse una tendencia a la especialización tributaria, separándose la gestión aduanera del ámbito de las administraciones tributarias, estrategia contraria a lo que ocurriría en los años noventa, cuando se tendió más bien a la integración de la gestión tributaria y aduanera en una sola entidad. Finalmente, se apostó por la desconcentración operativa con la creación de oficinas regionales.

En este período se inicia la introducción de los sistemas de Procesamiento Automático de Datos (PAD), en sustitución de los sistemas manuales y mecánicos. En la reunión de 1961 antes mencionada, Stanley S. Surrey –Secretario Asistente del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos– ya pronosticaba el gran impacto que tendría en la gestión tributaria el "uso imaginativo" del PAD. Sin embargo, es claro que en esta etapa no se notaban aplicaciones integradas con toda la organización como en la actualidad sino aplicaciones aisladas para determinados procesos tributarios. Por ejemplo, con el incremento del número de contribuyentes a causa de la introducción del IVA, se crearon cuentas de administración individual que darían luego vida a los registros de contribuyentes. Asimismo, en la fiscalización se crearon aplicaciones para la programación de auditorías. En estos años también se hacen fuertes inversiones en equipos de computación, teleproceso, transmisión de datos y multiprogramación.

También son años de introducción de Códigos Tributarios reguladores de la relación jurídica-tributaria. Con la publicación del Modelo de Código Tributario OEA/BID en 1967, los países comenzaron a introducir códigos tributarios de tipo orgánico, es decir, de principios fundamentales y definiciones básicas²⁷ (cuadro 6). Habiendo transcurrido casi cinco décadas desde ese crucial momento, hoy en día son ampliamente reconocidas las ventajas de la codificación. En ese sentido, según Plazas Vega (2012) sobresalen las siguientes: i) conduce a una mayor estabilidad del régimen tributario, lo

²⁶ Para repasar esta evolución, esta sección toma como referencia la herramienta de diagnóstico TADAT (*Tax Administration Diagnostic Assessment Tool*) que evalúa fortalezas y debilidades de las AATT en relación a las buenas prácticas internacionales.

²⁷ Cuando la codificación procede a una sistematización formal de los conceptos tributarios fundamentales que inexcusablemente han de repetirse en cada figura impositiva concreta, se dice que la codificación en cuestión opera en el área de los principios. El paradigma de este tipo de codificación es la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919.



cual coadyuva en alto grado a la seguridad jurídica y a la confianza legítima de los contribuyentes; ii) contribuye a evitar contradicciones que suelen presentarse entre las leyes relacionadas con cada tributo; iii) tiende a reducir las controversias judiciales y administrativas que suelen presentarse alrededor de los temas tributarios, lo cual hace más eficiente y eficaz a la administración de justicia; y iv) respeta la permanente dinámica legislativa que acompaña a los tributos, garantizando a su vez que dichos cambios no afecten la estructura básica del sistema tributario²⁸.

Cuadro 6
Evolución de la codificación tributaria en América Latina

Período	Países (año de aprobación)
1939	México
1961-1965	Chile (1960), Ecuador (Junio 1963)
1966-1970	Brasil (Octubre 1966), Perú (Agosto 1966), Modelo de CT OEA/BID (1967)
1971-1975	Bolivia (1970), Costa Rica (Mayo 1971), Uruguay (1974)
1976-1980	
1981-1985	Venezuela (1982)
1991-1995	Guatemala (Octubre 1991), Paraguay (1992), Rep. Dominicana (1992)
1996-2000	Honduras (Mayo 1997), Modelo de Código Tributario del CIAT (1997)
2001-2005	El Salvador (2001), Nicaragua (Noviembre 2005)
2006-2010	Modelo de Código Tributario del CIAT (2006)
2011-2015	Modelo de Código Tributario del CIAT (2015)

Fuente: Elaboración propia sobre la base de CIAT y Plazas Vega (2012).

Finalmente, es sabido que la autodeterminación de los impuestos lleva a fortalecer la asistencia, orientación y educación de los contribuyentes. En efecto, en las décadas del sesenta y setenta ya se comienza a apreciar la necesidad de proporcionar mayor información a los contribuyentes respecto de sus obligaciones tributarias. Con el desarrollo de los medios masivos de comunicación, se logran implementar campañas publicitarias, motivacionales y recordatorias. Programas de asistencia como servicios de asesoría y consulta son implementados tomando ventaja de los servicios de telefonía. Es práctica generalizada la edición y distribución de revistas, folletos, boletines e instructivos. Finalmente, se llevan a cabo acciones formativas (eventos, cursos y conferencias) en materia tributaria e, incluso, comienzan a introducirse temas fiscales a los programas académicos de enseñanza escolarizada.

En los años ochenta, con los grandes déficits fiscales y el uso de los pocos recursos gubernamentales para el pago de la deuda pública, cualquier modernización de la administración tributaria parecía inviable. A pesar de ello, en este período se experimentó una mejora cualitativa de éstas. Como parte de los programas de ajuste fiscal implementados en aquellos años, existió un fuerte interés en fortalecer a las administraciones tributarias para poder hacer efectivas las reformas tributarias propuestas. El destacado tributarista argentino Carlos Silvani incluso definió a la década de los ochenta como una "década ganada porque varios países del CIAT dieron saltos cualitativos muy importantes en sus administraciones tributarias"²⁹.

Los avances en las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) fueron mucho más rápidos que los esfuerzos de modernización de las administraciones tributarias. En ese sentido, la efectividad de la mayor capacidad y rapidez en el procesamiento de datos señalada como un avance en las décadas anteriores, fue anulada por una mala alimentación de datos o por una falta de integración de

²⁸ Una contribución importante del CIAT en materia de codificación la constituye su Modelo de Código Tributario que, desde su primera publicación en 1997, ha promovido la necesidad de dotar a las administraciones tributarias de las facultades legales necesarias para luchar adecuadamente contra la evasión tributaria, la cual representa, entre todos los actos lesivos al principio de igualdad, la forma más burda y condenable de injusticia tributaria. La versión más actualizada del Modelo fue publicada en 2015.

²⁹ Conferencia Técnica del CIAT, Madrid, España, 1990: Innovación Tecnológica y Gestión Tributaria.

la tecnología con toda la administración tributaria. Sin embargo, como enfatizara Edison Gnazzo durante la 25a. Asamblea General del CIAT (CIAT, 1991), esto cambió radicalmente en los años ochenta. En esta década comienzan a gestarse verdaderos sistemas integrales de información con un registro de contribuyentes y una cuenta corriente como pilares fundamentales³⁰.

A su vez, las innovaciones tecnológicas se complementaron con adecuaciones en los Códigos Tributarios “que cambiaron o ajustaron criterios y procedimientos en diversas áreas de las relaciones fisco-contribuyente”. Se destacan, particularmente, la masificación de los regímenes de retenciones y anticipos para facilitar la percepción de los impuestos y el fortalecimiento de los regímenes sancionadores, que se tornaron disuasivos pero realistas y acordes con las nuevas obligaciones tributarias impuestas.

Durante este período también se impulsó el desarrollo de sistemas para obtener información orientadora de programas de auditoría, selección de casos y auditorías específicas, destacando los sistemas de cruces de información para llevar a cabo controles masivos o extensivos del IVA, que permitían contrastar los datos de los contribuyentes entre sí y con otras fuentes externas. Ejemplos de estos sistemas son el Sistema Informativo de Transacciones Económicas Relevantes (SITER) de Argentina, el SAFIRA y Programa de Modernización de Gestión Fiscal del Estado Río de Janeiro (PRONAFISCO) de Brasil; el Sistema de Análisis Referencial de Contribuyentes (ARCO) del Chile; entre otros.

El hito quizás más relevante de los años ochenta en términos de administración tributaria fue la creación de unidades de grandes contribuyentes en varios países de la región. Su fundamentación estuvo basada en una serie de fuertes argumentos acerca de su especial naturaleza económica ya que: 1) tienen una forma muy compleja de hacer negocios; 2) concentran gran parte de la recaudación, no solo en su calidad de contribuyentes sino también como agentes de retención; 3) desde el punto de vista de las potenciales pérdidas de recaudación, los riesgos de incumplimiento asociados a los grandes contribuyentes son muy significativos; 4) tienen acceso a asesores tributarios especializados que manejan mucha información a nivel local y mundial, que les ofrecen fórmulas de planificación fiscal sofisticadas; y 5) son muy influyentes en los medios de comunicación, el gobierno y la sociedad en general. Hoy en día, estas unidades son parte integral de la mayoría de las administraciones tributarias modernas.

En los años noventa los países de la región apostaron definitivamente a la integración de las organizaciones encargadas de recaudar los tributos internos y los aduaneros. En América Latina, fueron siete las administraciones tributarias que optaron por dicha estrategia. A esto se sumó el interés de gestionar también conjuntamente los recursos de la seguridad social como se observa en muchos países de la OCDE. Este fue el caso de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) de Argentina, la Receita Federal Brasileira (RFB) de Brasil y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) de Perú. Aunque no hay evidencia contundente que demuestre que los esfuerzos de integración mejoraron el desempeño, no hay duda que los mismos han contribuido a mejorar la coordinación intergubernamental y el intercambio de información para facilitar un control más eficaz del cumplimiento de las obligaciones tributarias (Pita, 2007).

Desde esos años los países de América Latina también profundizaron su interés por el buen funcionamiento e institucionalidad de sus administraciones tributarias. De acuerdo al trabajo conjunto de BID/CAPTAC-DR/CIAT (2012), la mayoría de estas instituciones ha experimentado un proceso de modernización y transformación muy intenso que solo ha traído beneficios para las finanzas públicas de la región. Gracias a ellos, muchos países de la región cuentan en estos momentos con administraciones tributarias maduras y a la altura de muchas otras de países más avanzados. De hecho, el principal desafío actual consiste en promover la generalización de estos progresos a nivel regional y sostenerlos en el tiempo para evitar que estos procesos exitosos de reforma y modernización de la administración tributaria sean abandonados o desmontados.

En años recientes, prácticamente todas las administraciones tributarias se han alineado a una estrategia moderna de promoción del cumplimiento voluntario, balanceando mejor las acciones de control de las obligaciones tributarias con las de servicio al contribuyente. Es interesante notar cómo en los años noventa las tradicionales directrices –recaudar para que el Estado cumpla con sus funciones,

³⁰ Desde 1983 el CIAT, con el apoyo financiero del BID, apoyó a los países de la región en la implementación de sistemas de información de este tipo, dirigidos a mejorar el control y la atención a los contribuyentes.



aplicar la legislación y combatir el incumplimiento— cedieron paso a otras más relacionadas con la orientación y asistencia a los contribuyentes y el respeto de sus derechos.

Formal o tácitamente, muchas administraciones tributarias de la región comenzaron a adoptar un modelo de cumplimiento basado en el comportamiento tributario de los contribuyentes, donde se reconoce que las administraciones tributarias pueden tratar diferenciadamente a los contribuyentes en base a una evaluación de los riesgos de cumplimiento que muestran. La lógica que se impuso fue la siguiente: "hay que cooperar y confiar en los que cumplen voluntariamente, que son la gran mayoría; a los que incumplen hay que disuadirlos o sancionarlos; y a los que a veces tienen dudas para cumplir, o quieren tomar ventajas de la legislación, hay que asistirlos o persuadirlos".

Adicionalmente, las administraciones tributarias le han dado un mayor énfasis también a la planificación y el control de la gestión, en línea con la tendencia en los noventa de reinversión de las entidades de gobierno. Así se fueron introduciendo planes estratégicos con objetivos de mediano y largo plazo, enfocados en una misión y visión institucionales. Aunque no en todos los países, la mayor estabilidad que muestran en el cargo los Directores de las administraciones tributarias ayudó a la implementación de los cambios estructurales definidos en los planes. En cuanto al control de la gestión, a las tradicionales metas de recaudación se sumaron nuevos indicadores de éxito de la labor de la administración tributaria. Por ejemplo, especial atención se puso en el costo de la recaudación, ante una mayor preocupación de la sociedad por la eficiencia de las administraciones tributarias. En efecto, en las últimas dos décadas el costo de la recaudación en América Latina se ha venido reduciendo notablemente aunque aún se sitúa en niveles ligeramente superiores al de los países de la OCDE.

Como se señaló anteriormente, los países avanzaron sustancialmente desde los años setenta en el procesamiento automático de datos cubriendo los aspectos básicos de la gestión tributaria (registro de contribuyentes, recepción de declaraciones y pagos, fiscalización y cobranza, etc.). Pero debe reconocerse que los desarrollos en materia de TIC, en particular la generalización del uso de Internet, han redefinido el modelo de relación entre las administraciones tributarias y los contribuyentes. Por ello, desde los años noventa se han abierto paso un sinnúmero de nuevas aplicaciones que suponen múltiples canales de interacción con la ciudadanía. Esto ha permitido definir una estrategia de promoción del cumplimiento voluntario basada en la facilitación y la reducción de los costos de cumplimiento, surgiendo así las "oficinas virtuales" de la Administración Tributaria que proveen una orientación y asistencia más personalizadas.

Con la digitalización de las operaciones económicas y las mayores competencias para acceder a información de los contribuyentes con fines tributarios, las administraciones tributarias han pasado a manejar grandes volúmenes de información. Este nuevo escenario les ha permitido implementar modelos de gestión de riesgos basados en el perfilamiento de los contribuyentes. Los perfiles de riesgo se construyen en función de análisis cuantitativos y cualitativos que consideran la probabilidad de ocurrencia y el posible impacto de los riesgos identificados. La mayoría de las administraciones tributarias han buscado integrar estos modelos a sus procesos de fiscalización. Las plataformas informáticas sobre las que se desarrollan los modelos de riesgo utilizan las más sofisticadas técnicas estadísticas. Hoy, por ejemplo, son tiempos del análisis predictivo que involucra modelación, aprendizaje automatizado e inteligencia artificial y "minería de datos". La idea es identificar patrones de comportamiento del contribuyente y, con ello, potenciales riesgos para la administración tributaria.

Cuadro 7
Grado de autonomía de las AATT en América Latina

Países	Descripción del grado de autonomía
Argentina (AFIP)	Entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (MECON). La AFIP goza de independencia administrativa y financiera.
Bolivia (SIN)	Institución dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (MEFP). El SIN es una entidad de derecho público, autárquica, con independencia administrativa, funcional, técnica y financiera, con personería jurídica y patrimonio propio.
Brasil (RFB)	Órgano dependiente del Ministerio de Hacienda. La RFB no posee total autonomía administrativa y financiera.
Chile (SII)	Organismo dependiente del Ministerio de Hacienda (MH).
Colombia (DIAN)	Entidad adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP). La DIAN es una unidad administrativa especial del orden nacional, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y con patrimonio propio.
Costa Rica (DGT)	Una dependencia del Vice-ministerio de Ingresos del Ministerio de Hacienda (MH).
Ecuador (SRI)	El SRI es una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios.
El Salvador (DGII)	Órgano dependiente del Ministerio de Hacienda (MH).
Guatemala (SAT)	Entidad estatal descentralizada con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para ejercer con exclusividad las funciones de AT contenidas en la legislación. Goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.
Honduras (DEI) (1)	Entidad desconcentrada de la Secretaría de Finanzas (SEFIN). La DEI goza de autonomía funcional, técnica, financiera, administrativa y de seguridad nacional.
México (SAT)	Órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).
Nicaragua (DGI)	Organismo descentralizado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), con autonomía técnica, administrativa y de gestión de recursos humanos.
Panamá (DGI)	Dependencia del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF).
Paraguay (SET)	Dependencia del Ministerio de Hacienda (MH).
Perú (SUNAT)	Organismo público ejecutor adscrito al Ministerio de Economía y finanzas (MEF). Cuenta con personería jurídica de derecho público, con patrimonio propio y goza de autonomía funcional, técnica, económica, financiera, presupuestal y administrativa.
Rep. Dominicana (DGII)	Institución descentralizada del Ministerio de Hacienda (MH).
Uruguay (DGI)	Unidad ejecutora dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF).

Fuente: BID/CAPTAC-DR/CIAT (2012).

(1) A la fecha de elaboración de este estudio la DEI había sido liquidada y una nueva entidad se estaba en proceso de creación.

La estrategia tributaria ha tenido que adaptarse también a las características del contribuyente y por ello desde los primeros años de la década del noventa se habla mucho de segmentación en los países de América Latina. Por ejemplo, no solo se ha puesto especial atención a los grandes contribuyentes sino también a las micro y pequeñas empresas. Nuevas herramientas han sido puestas a



disposición de este segmento de contribuyentes, buscando sobretodo incentivarlas a la formalización, más aún, como se señaló anteriormente, con la existencia de regímenes especiales para pequeños contribuyentes en muchos países de la región.

Igualmente las administraciones tributarias tienen ahora una mayor preocupación por los riesgos que generan las operaciones transfronterizas de los contribuyentes. Desde el 2000 muchas administraciones tributarias han creado unidades de tributación internacional que se han hecho cargo del control de la manipulación de los precios de transferencia, el intercambio de información entre agencias y otras modalidades de asistencia administrativa mutua, la administración de los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI), etc. Dados los nuevos estándares de transparencia fiscal que está adoptando el mundo, se vuelve realista, o al menos posible, cobrar más efectivamente los impuestos sobre los individuos de más altos ingresos. Por ello, últimamente muchas administraciones tributarias han creado también unidades a cargo de la gestión de este segmento de contribuyentes.

Debe destacarse que gran parte de estas transformaciones administrativas han sido factibles a partir de la clara decisión, por parte de los gobiernos de muchos países de la región, de dotar a su administración tributaria de un significativo nivel de autonomía y flexibilidad para gestionar sus recursos presupuestarios (habiéndole otorgado, en algunos casos, un sistema de financiamiento diferenciado del aplicado al resto de la Administración Pública) y para aplicar sus políticas de personal (cuadro 7). Varios países crearon agencias tributarias semi-autónomas (SAAR, por sus siglas en inglés) con la esperanza de hacer más efectiva la gestión tributaria. Aunque no hay evidencias contundentes que demuestren que la creación de las SAARs haya sido un factor determinante, algunos autores como Taliercio (2004) señalan que el mayor grado de autonomía y su estabilidad en el tiempo sí incidieron en una mejora general del desempeño de las administraciones tributarias.

La mayor autonomía ha facilitado poder darle un énfasis particular al desarrollo de los recursos humanos. En general, se aprecian mejores procesos de selección y capacitación del personal, el establecimiento de planes de carrera, remuneraciones y beneficios más razonables con la función desempeñada y una adecuada promoción de la conducta ética. Todo ello se ha traducido en un mayor grado de profesionalización de las administraciones tributarias, lo cual ha elevado el nivel técnico de la relación con el contribuyente. También es significativo el crecimiento promedio de la dotación de personal desde la década de los noventa, en particular de universitarios jóvenes. A pesar de ello, la relación entre población y dotación de personal de la administración tributaria es mucho más alta en América Latina que en los países de la OCDE. En cuanto a las remuneraciones, en general, éstas se muestran superiores a las del resto de la Administración Pública.

Finalmente, se observa en la actualidad una clara voluntad de avanzar hacia una mayor grado de transparencia y rendición de cuentas con la sociedad. En general, esta tendencia responde a una estrategia más general de relacionamiento con la sociedad que busca promover el cumplimiento voluntario haciéndolos “partícipes” de la gestión institucional. Muchas declaraciones de visión o misión, por ejemplo, enfatizan hoy el hecho de actuar con justicia, ética, independencia y transparencia. En épocas de democracia y mayor participación ciudadana, las estrategias actuales se basan en la premisa de que la administración tributaria tenga una alta credibilidad entre los ciudadanos y actúe en pos de alcanzar la tan ansiada cohesión social.

BIBLIOGRAFÍA

- BARREIX, A., & ROCA, J. (2007): "Reforzando un pilar fiscal: el impuesto a la renta dual a la uruguayana". *Revista de la CEPAL*, 92, 123-142. Santiago de Chile: Comisión Económica para el Desarrollo de América Latina.
- BARREIX, A., GARCIMARTÍN, C., y VELAYOS, F. (2012): "El impuesto sobre la renta personal: un cascarón vacío". En A. Corbacho, V. Fretes Cibils & E. Lora (Eds.), *Recaudar no basta: los impuestos como instrumento de desarrollo* (pp. 173-202). Washington, D.C.: Banco Interamericano de Desarrollo.
- BID/CAPTAC-DR/CIAT (2012): *El Estado de la Administración Tributaria en América Latina: 2006-2010*.
- BIRD, R., & ZOLT, E. (2005): "Rethinking Redistribution: Tax Policy in an Era of Rising Inequality". *UCLA Law Review*, 52, 1627-1695.
- CEPAL (2015): *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe 2015: Dilemas y espacios de políticas*. Santiago de Chile: CEPAL.
- CETRÁNGOLO, O. & GÓMEZ SABAINI, J.C. (2007): "La tributación directa en América Latina y los desafíos a la imposición directa en América Latina". *Serie Macroeconomía del Desarrollo*, 60. Santiago de Chile: CEPAL.
- CETRÁNGOLO, O., GOLDSCHMIT, A., GÓMEZ SABAINI, J.C., & MORÁN, D. (2013): *Regímenes tributarios simplificados e informalidad en América Latina, con especial referencia a los casos de Argentina, Brasil y Uruguay*. Lima: Organización Internacional del Trabajo.
- CIAT (1981): "Desafíos de la Administración Tributaria hasta el Fin del Siglo XX", *Memoria de la Asamblea General del CIAT*, N°. 15. México DF.
- CIAT (1991): "Estrategias de la Administración Tributaria para la Década del 90", *Memoria de la Asamblea General del CIAT*, N°. 25. Washington DC, Estados Unidos.
- CIAT (2015): *Modelo de Código Tributario del CIAT*. Panamá.
- COELHO, I. (2009): Taxing bank transactions – The experience in Latin America and Elsewhere. 3rd International Tax Dialogue (ITD) Conference, Beijing, October.
- CORNIA, G.A, GÓMEZ SABAINI, J.C. & MARTORANO, B. (2011): "New fiscal pact, tax policy changes and income inequality: Latin America during the last decade". (*Working Paper*, No. 2011/70, UNU-WIDER). November.
- GÓMEZ SABAINI, J.C. & MORÁN, D. (2012): "Informalidad y tributación en América Latina: Explorando los nexos para mejorar la equidad". *Serie Macroeconomía del Desarrollo*, 124. Santiago de Chile: CEPAL.



- GÓMEZ SABAINI, J.C. & MORÁN, D. (2014): "Tax Policy in Latin America: Diagnosis and Guidelines for a Second Generation of Reforms". *Macroeconomics of Development Series*, 133. Santiago de Chile: CEPAL.
- GÓMEZ SABAINI, J.C. & MORÁN, D. (2016): "La situación tributaria en América Latina: raíces y hechos estilizados". *Cuadernos de Economía*, 35(67), 1-37.
- GÓMEZ SABAINI, J.C., JIMÉNEZ, J.P., & MORÁN, D. (2015): *El impacto fiscal de la explotación de los recursos naturales no renovables en los países de América Latina y el Caribe*. Santiago de Chile: CEPAL.
- GONZÁLEZ, D. (2009): "La política tributaria heterodoxa en los países de América Latina". *Serie Gestión Pública*, 70. Santiago de Chile: ILPES-CEPAL.
- ICEFI. (2011): "Evolución de las reformas tributarias recientes en América Central". *Boletín de Estudios Fiscales*, 14. Guatemala: Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales.
- JENKINS, G. P. (1989): "Tax reform: Lesson learned". *Development Discussion Paper*, 281. The Harvard Institute for International Development. Cambridge: Harvard University.
- KALDOR, N. (1962): 'The Role of Taxation in Economic Development'. UNESCO/SS/PED/11.
- LORA, E. (2007): "Tendencias y resultados de las reformas tributarias". En Lora E. (Ed.), *El estado de las reformas del Estado en América Latina* (pp. 209-242). Washington D.C.: Banco Interamericano de Desarrollo y Mayol Ediciones (Bogotá).
- MAHON, J. (2004): "Causes of tax reform in Latin America, 1977-1995". *Latin American Research Review*, 39(1), 3-30.
- OCDE/CEPAL/CIAT/BID (2016): *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 1990-2014*. OECD Publishing.
- OEA/BID (1967): Modelo de Código Tributario. Reforma tributaria para América Latina III. Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Unión Panamericana. Washington DC.
- OEA/BID/CEPAL (1965): "Problems of Tax Administration in Latin America: Papers and proceedings of a Conference held in Buenos Aires", Argentina. Joint Tax Program. The John Jopkins Press.
- OEA/BID/CEPAL (1973): "La política tributaria como instrumento de desarrollo". Documentos y conclusiones de la Tercera Conferencia Interamericana sobre Tributación (México, 3-8 septiembre 1972). Programa Conjunto de Tributación. *Serie Reforma tributaria para América Latina, Tomo IV*. Washington D.C.: Secretaría General de la Organización de Estados Americanos.
- OSSOWSKI, R., & GONZALES A. (2012): "Manna from heaven: the impact of nonrenewable resource revenues on other revenues of resources exporters in Latin America and the Caribbean". *IADB Working Paper IDBWP- 337*. Washington, D.C.: Inter-American Development Bank.
- PECHO TRIGUEROS, M. (2013): "Hechos estilizados de los Impuesto a las Transacciones Financieras en los países de América Latina: 1990-2012". *Documento de Trabajo CIAT 02-2013*. Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- PITA, C. (2007): "Notas sobre Desafíos y Tendencias Mundiales en Administración Tributaria". *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF/CIAT* No. 26 (pp. 3-23). Panamá.
- PLAZAS VEGA, M. (2012): *La Codificación Tributaria*. Editorial Universidad del Rosario, Colombia.
- SOKOLOFF, K.L., & ZOLT, E.M. (2007): "Inequality and the Evolution of Institutions of Taxation: Evidence from the Economic History of the Americas". En Edwards, S., Esquivel, G. & Márquez, G. (Eds.), *The Decline of Latin American Economies: Growth, Institutions, and Crises* (pp. 83-136). Chicago: University of Chicago Press.

- STOTSKY, J., & WOLDEMARIAM, A. (1997): "Tax effort in the Sub-Saharan Africa". *Working Paper WP/97/107*. International Monetary Fund.
- TALIERCIO, R. (2004): "Designing Performance: The Semi-Autonomous Revenue Authority Model in Africa and Latin America". *World Bank Policy Research Working Paper 3423*. Washington: World Bank.



ANEXO ESTADÍSTICO

AGRADECIMIENTOS

Antes que nada, se admite que la ardua tarea de recopilación y validación de las estadísticas sobre ingresos tributarios de los países de América Latina no hubiera sido factible sin la inestimable contribución de varios profesionales en la materia. Al respecto, se agradece especialmente a Bruno Martorano (Institute of Development Studies (IDS) - University of Sussex, Reino Unido), Daniel Vega (Oficina de la CEPAL en Buenos Aires, Argentina), Stella Maris Pérez (Dirección Nacional de Investigación y Análisis Fiscal - Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Argentina), Juana Patricia Jiménez Soto (Servicio de Impuestos Nacionales, Bolivia), José Roberto Afonso (Instituto Brasileiro de Economia - Fundação Getulio Vargas, Brasil), María Bernardita Moraga Armijo (Servicios de Impuestos Internos, Chile), Jorge Richard Muñoz Núñez (Ministerio de Hacienda, Costa Rica), José Francisco Reyes (Dirección General de Ingresos, Nicaragua), Jonathan Menkos (ICEFI, Guatemala), Sebastián Carvajal (CEF-SRI, Ecuador), Edgar Morales (Ministerio de Hacienda, República Dominicana), Alberto Barreix y Agnes Rojas (Banco Interamericano de Desarrollo, para el caso de Uruguay), Gustavo González Amilivia (Dirección General Impositiva, Uruguay), Michael Hanni (CEPAL, Santiago de Chile). Sin embargo, se aclara que los errores u omisiones que pudiera presentar este trabajo son de exclusiva responsabilidad de los autores.

a) Fuentes consultadas y notas específicas de los países analizados

Para la construcción de las series de carga tributaria y estructura tributaria por grupo de impuestos se trabajó con datos nominales de recaudación (excluyendo los ingresos en concepto de contribuciones de la Seguridad Social) expresados en moneda de turno. Como fuente de información primaria se consideró, para el período reciente 1990-2014, la base de datos del CIAT (CIATdata) que presenta cifras neteadas de devoluciones fiscales (asignadas a sus respectivos impuestos, generalmente IVA o ISR) y, en algunos casos, discrimina el pago de obligaciones tributarias a través de documentos fiscales. Los datos de este período fueron contrastados con la información contenida en otras reconocidas bases de datos como la de CEPALstat u OECDstat (donde se pueden obtener las cifras de la publicación "Estadísticas Tributarias de América Latina y el Caribe" patrocinada por OCDE, CEPAL, CIAT y el BID).

Para el período 1972-1989 se tomaron los valores contenidos en el *Historical Government Finance Statistics* (HGFS) CD-rom del FMI en todos los casos en que los datos estaban disponibles, los cuales fueron contrastados con las cifras presentadas en otras reconocidas bases de datos tributarios históricos como son la Base de Datos de Historia Económica de América Latina Montevideo-Oxford (MOxLAD) y el compendio estadístico "International Historical Statistics 1750-1988" (Mitchell, 1993).

Sin embargo, en aquellos casos en los cuales se obtuvo información de carácter oficial desde el año 1960 en adelante, se dio prioridad a dicha información la cual, a su vez, fue enviada a las propias Administraciones Tributarias de los países con el fin de validar la información recopilada.

En el caso del PIB, se trabajó con datos nominales expresados en moneda de turno y a valores corrientes en todos los casos. En varios países se pudo contar con información oficial, incluso en algunos se tomaron las series retropoladas de largo plazo, aunque en la mayoría se recurrió a la superposición de series de distintos años de referencia tomando como válido siempre el dato más actualizado. Cuando no se pudo obtener información de fuentes oficiales, la fuente primaria de información para esta variable fue la base de datos de CEPAL (CEPALstat) así como la base de datos de OCDE/CEPAL/CIAT/BID (que llega hasta el año 2014), contrastando con información del FMI y de la base de datos MOxLAD (<http://moxlad-staging.herokuapp.com>).

Como resultado del cociente entre los valores de cada variable, se obtuvo una serie de carga tributaria entre 1960 y 2014 con una desagregación básica de la estructura tributaria en cuatro grandes conjuntos de tributos de acuerdo a la clasificación internacional (FMI) con la única salvedad de excluir

a los ITF (en los casos que correspondiera) del grupo de impuestos patrimoniales y, por tanto, del subconjunto de impuestos directos, incluyéndolo en la categoría "Resto de Tributos" a fines de mantener la mayor comparabilidad posible. Esto se aplica, en distintos períodos (algunos ya no vigentes), para los casos de Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Ecuador, Honduras, Perú, República Dominicana y Venezuela.

ARGENTINA

La serie de ingresos tributarios (neta de devoluciones del IVA y reintegros a la exportación desde 1970) proviene de Anuarios de la Dirección Nacional de Investigación y Análisis Fiscal (DNIAF), Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Dada la importancia relativa que tienen, en este caso se incluyeron los recursos tributarios de las Provincias, no así de los Municipios por no estar disponibles. Sin embargo, la estructura relativa corresponde exclusivamente a ingresos tributarios del gobierno central ya que no se dispuso de información desagregada por tipo de impuesto en el período analizado para los niveles subnacionales de gobierno. La serie de PIB es de elaboración propia sobre la base de datos del BCRA e INDEC para el período 1960-2002, el blog "Alquimias Económicas" entre 2003 y 2013 (<http://alquimiaseconomicas.com/2015/02/24/en-busca-del-denominador-perdido>); e INDEC 2014.

BOLIVIA

Los datos de ingresos tributarios provienen de anuarios estadísticos del Instituto Nacional de Estadística (INE) para el período 1960-1989; y de la base CIATdata entre 1990 y 2014 (recaudación neta de devoluciones). La estructura no estaba disponible para la serie del INE pero sí para la de CIATdata por lo que los porcentajes se calcularon para el período 1990-2014 (se consideró el monto total de recaudación bruta y sin valores fiscales ya que no es posible imputar adecuadamente los pagos con valores fiscales a cada impuesto). Para el PIB se recurrió a datos de la base de datos CEPALstat (1960-1962: base 1958; 1963-1987: base 1980; 1988-2014: base 1990 (todo expresado en millones de nuevos bolivianos).

BRASIL

Datos sobre ingresos tributarios provienen de trabajos de Araújo (2001) "Carga Tributária. Evolução Histórica: Uma Tendência Crescente", Araújo (2005) "Análise Das Contribuições Sociais No Brasil", Afonso y Araújo (2000) "Tributação Das Vendas: Evolução Histórica (ou involução?)", Afonso y Araújo (2004) "A carga tributária brasileira: evolução histórica e principais características", actualizado hasta 2014 por el economista brasileño José Roberto Afonso. No incluye ingresos tributarios de la Seguridad Social (nómina salarial) como Previdencia Social y FGTS, cuya desagregación sólo se obtuvo desde 1970 en adelante (la carga tributaria bruta está disponible desde 1947 pero no es comparable con el resto de los países). La estructura impositiva proviene de las mismas fuentes y se refiere al agregado del Gobierno Central, los Estados y los Municipios.

<http://empreende.org.br/pdf/Democracia%20e%20Participa%C3%A7%C3%A3o/Contribuicoes%20Sociais%20CEPAL-ONU.pdf>

http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/iformesf/inf_29.pdf

http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/iformesf/inf_7.pdf

<http://www.nepp.unicamp.br/images/cadernos-e-livros/cadernos-do-nepp/pdfs/caderno55.pdf>



Para la serie de PIB se tomaron los valores elaborados por el IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) con año base 2000. Estos datos deben tomarse como provisorios dada la actualización de las Cuentas Nacionales en 2010 aunque, por el momento, no se dispone de una serie retropolada de PIB hasta el año 1960.

CHILE

Para los ingresos tributarios: 1960-1972: Jofre, Lüders & Wagner (2000) "Economía Chilena 1810-1995. Cuentas Fiscales" (http://economia.uc.cl/docs/dt_188.pdf); 1973-1986: HGFS CD-rom (FMI); 1987-2014: DIPRES. Estadísticas de las Finanzas Públicas 1987-2014 (neto de devoluciones). Algunos datos fueron corregidos con información de la base de datos OCDE/CEPAL/CIAT/BID y validados por funcionarios del Servicio de Impuestos Internos (SII). Para los datos de PIB: Banco Central de Chile (BCCH) (serie empalmada), sitio web del BC y la serie de Indicadores Económicos y Sociales de Chile 1960-2000 (BCCH).

COLOMBIA

La serie de ingresos tributarios del gobierno central se construyó a partir de las siguientes fuentes: 1960-1971 (recaudación bruta): Dirección Nacional de Planeación (DNP) - Estadísticas Históricas de Colombia (Finanzas Públicas); 1972-1989: HGFS CD-rom (FMI); 1990-2014: CIATdata (recaudación neta de devoluciones, imputadas a cada impuesto correspondiente). La serie del PIB corresponde a CEPAL (1960-1964: base 1958; 1965-1974: base 1975) mientras que para el período 1975-2014 se utilizó la base 2005 retropolada por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística DANE (en miles de millones de pesos).

COSTA RICA

La serie de ingresos tributarios, junto con la estructura desagregada por tipo de impuesto, fue provista y validada por la División de Política Fiscal de la Dirección General de Hacienda. Los datos del PIB también provienen de la División de Política Fiscal de la Dirección General de Hacienda (1960-1982: base 1966; 1983-2011: base 1991; 2012-2014 base 2012) y coinciden con los recopilados por CEPAL.

ECUADOR

La serie de ingresos tributarios proviene mayormente (1961-1997) del trabajo de Paz y Miño Cepeda (2015) "Historia de los Impuestos en Ecuador", sobre la base de datos de Estadísticas Económicas Históricas 1948-1983 del BCE y estadísticas del SRI; para 1998-2014: CIATdata (neta de devoluciones). En el caso del PIB, se tomó la serie retropolada base 2007 elaborada por el Banco Central de Ecuador (BCE), complementada con datos de CEPALstat. La serie está expresada en millones de sucres entre 1960 y 1964 (base 1975) y en millones de dólares entre 1965 y 2014 (base 2007).

EL SALVADOR

La serie de ingresos tributarios se construyó a partir de datos del HGFS CD-rom (FMI) entre 1977 y 1989, y de la base OCDE-CEPAL-BID-CIAT para 1990-2014. La serie de PIB proviene de CEPAL: 1960-1969: base 1962; 1970-2013: base 1990; 2014: Banco Central de Reserva de El Salvador.

GUATEMALA

La serie de ingresos tributarios proviene del ICEFI sobre la base de estadísticas del Ministerio de Finanzas Públicas (MINFIN), Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), Banco Central de Guatemala (BANGUAT) y el Sistema Integrado de Administración Financiera (SIAF). La serie del PIB corresponde a CEPAL (1960-2000: base 1958; 2001-2013: base 2001) excepto para 2014 (BANGUAT).

HONDURAS

La serie de ingresos tributarios fue construida a partir de datos provenientes de: Estadísticas macroeconómicas 1960-2012 - Consejo Monetario Centroamericano (SECMCA) para 1960-1971; HGFS CD-rom (FMI) para 1972-1981; 1982-1989: Memorias SEFIN; 1990-2014: CIATdata (neta de devoluciones). La serie de PIB corresponde a CEPAL para el período 1960-1999 (base 1978) y al Banco Central de Honduras para 2000-2014 (base 2000).

MÉXICO

La serie de ingresos tributarios (gobierno central) proviene del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI): "Estadísticas Históricas de México 2014"; para el período 1960-1976 la fuente es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) - Cuenta de la Hacienda Pública Federal; para 1977-2014 la fuente es la Dirección General de Planeación Hacendaria (dependencia de la misma SHCP). La serie de PIB se construyó con datos de CEPAL (1960-1969: base 1960; 1970-79: base 1970; 1980-87: base 1980; 1988-2002: base 1993 y 2003-14: base 2008, cifras coincidentes con las del INEGI).

NICARAGUA

Los datos de ingresos tributarios corresponden, para el período 1960-1990, al Anuario Banco Central de Nicaragua en base al Ministerio de Hacienda y Crédito Público MHCP (metodología FMI 1986), excepto el año 1979 proveniente del HGFS CD-rom (FMI) por falta de información oficial; para el período 1991-2014 se recurrió a los datos de CIATdata (neta de devoluciones). La serie del PIB proviene de CEPAL (1960-1990: base 1980; 1994-2014: base 2006), datos coincidentes con los que publica el Banco Central de Nicaragua; para el período 1991-1993 se tomaron los datos de la base OCDE/CEPAL/CIAT/BID que constituyen una reestimación de las cifras oficiales.

PANAMÁ

La serie de ingresos tributarios se construyó con datos de la CEPAL (año 1960, Anuario Estadístico 1980); de Informes de Hacienda Pública y Finanzas de la Contraloría General de la República de Panamá (1961-1989); CIATdata (1990-1998, recaudación neta de devoluciones sin considerar documentos fiscales); CIATdata (1999-2014, recaudación neta con documentos fiscales). Para la serie del PIB se usaron datos de CEPAL (1960-1969: base 1960; 1970-1979: base 1970; 1980-1995: base 1982; 1996-2006: base 1996); y del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INEC) para el período 2007-2014, base 2007.

PARAGUAY

La serie de ingresos tributarios se construyó a partir de la información del HGFS CD-rom del FMI (1972-1989) y de CIATdata (neta de devoluciones) para el período 1990-2014. Por su parte, la serie del PIB corresponde a CEPAL (1960-1990: base 1982; 1991-2012: base 1994), complementada con datos del Banco Central del Paraguay (BCP) para 2013 y 2014 (base 1994).

PERÚ

La serie de ingresos tributarios se obtuvo de diferentes fuentes: Compendio estadístico del Perú 1900-1990 (1960-1969); Banco Central de Reserva del Perú (BCRP) para 1970-89 (1970-79: miles de intis; 1980-1987: nuevos soles; 1988-89: miles de nuevos soles). Estos valores totales del BCRP excluyen los montos por valores documentados. Para el período más reciente (1990-2014) se recurrió a la base CIATdata (recaudación neta de devoluciones, en millones de nuevos soles). Ante la falta de



información desagregada, se decidió imputar el monto total de devoluciones fiscales al IGV (símil IVA) entre los años 1970 y 1997 (supuesto). A partir de 1998 se pudieron imputar correctamente las correspondientes al ISR y al IVA (desde 1998) y desde 2010 también las imputables a impuestos selectivos al consumo y las de otros impuestos (aduaneros). La fuente del PIB es el BCRP (expresada en millones de nuevos soles).

REPÚBLICA DOMINICANA

La serie de ingresos tributarios para todo el período 1960-2014 proviene de la Secretaría de Estado de Finanzas y Boletines del Banco Central de la República Dominicana, Estados de Operaciones Fiscales del Gobierno Nacional (flujo de Caja). La serie de PIB fue construida con datos de CEPAL (1960-1969: base 1962; 1970-1991: base 1970) y del Banco Central de la Rep. Dominicana: 1992-2006 base 1991 y 2007-2014 base 2007.

URUGUAY

La serie de ingresos tributarios contiene datos de la División de Gestión Fiscal y Municipal (Banco Interamericano de Desarrollo BID) para el período 1966-1989 y de CIATdata (neto de devoluciones, todas asignadas al IVA bajo supuesto) para el período 1990-2014. En cuanto al PIB, la serie se construyó con datos provenientes de CEPAL (1960-1969: base 1961; 1970-1982: base 1978) y del Banco Central de Uruguay (BCU), para 1983-2004: base 1983 y para 2005-2013: base 2005 (los datos a partir de 1988 no son comparables con los años anteriores).

VENEZUELA

La serie de ingresos tributarios se compone de datos provenientes de Cuadros Estadísticos de la Revista del Banco Central de Venezuela BCV (1960-1971); HGFS CD-rom (FMI) para 1972-1989 (coincidentes con los datos del BCV); 1990-2013: CIATdata (neta de devoluciones); 2014: base de datos OCDE/CEPAL/CIAT/BID (valores estimados por CEPAL, accesible a través de la web OECDStats). Para la serie del PIB se utilizaron datos de CEPAL (coincidentes con los del BCV), 1960-1967: base 1957; 1968-1983: base 1968; 1984-1996: base 1984; 1997-2014: base 1997.

b) Estadísticas detalladas utilizadas en el trabajo

Ingresos Tributarios del Gobierno Central³¹ como porcentajes del PIB (no incluye contribuciones de la Seguridad Social)

Período 1960-1979

Países	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979
Argentina (1)	10,55	10,77	10,18	11,05	9,42	10,50	12,39	13,92	14,01	13,83	14,41	12,06	10,88	11,04	12,88	7,53	9,73	12,90	12,74	11,82
Bolivia	5,94	6,95	7,89	8,16	8,57	8,72	9,40	8,78	8,84	8,62	9,43	8,24	6,82	7,56	9,89	10,57	9,84	9,65	8,92	8,39
Brasil (2)	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	20,30	19,57	20,13	18,90	19,08	18,53	18,44	18,63	18,51	17,58
Chile	13,24	14,03	13,81	12,65	12,59	14,97	14,19	14,66	14,96	14,91	15,36	18,43	16,57	17,84	16,61	20,96	18,77	19,14	19,01	18,27
Colombia	7,21	6,53	5,70	6,91	7,46	6,91	8,42	8,21	8,74	9,65	9,48	10,29	8,23	8,31	8,10	9,62	9,25	8,81	9,06	8,63
Costa Rica	11,12	9,63	11,41	10,43	11,27	11,09	11,11	10,74	11,19	11,63	12,36	11,80	11,52	12,43	13,71	12,55	12,20	12,45	12,59	11,59
Ecuador	8,14	8,31	7,63	8,20	9,35	12,09	11,69	12,35	8,24	8,03	10,07	10,59	11,50	11,58	9,45	8,86	8,48	8,78	9,44	8,71
El Salvador	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	9,62	10,64	11,09	11,69	13,36	15,50	12,59	13,50
Guatemala	7,69	7,28	6,53	6,54	7,12	8,11	7,75	7,58	7,62	7,83	7,76	7,78	7,79	7,47	8,06	8,25	8,48	10,16	10,23	9,00
Honduras	10,46	10,06	9,69	8,79	9,19	9,61	9,90	9,73	10,36	10,30	11,42	11,04	10,67	10,83	11,12	11,09	11,66	13,09	12,68	12,81
México	6,77	6,70	6,84	7,13	7,62	6,99	7,68	8,11	8,37	8,55	8,25	8,15	8,57	8,91	9,78	11,25	10,97	10,69	11,10	11,32
Nicaragua	9,31	9,20	9,32	10,23	9,49	10,20	9,93	9,53	8,72	8,44	9,45	9,80	9,89	10,94	10,86	10,55	10,70	10,68	10,22	10,56
Panamá	10,82	10,27	10,72	9,83	10,01	10,56	10,87	10,89	10,68	11,00	12,69	12,53	12,33	12,00	12,78	12,31	11,41	13,54	13,05	14,07
Paraguay	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	8,63	8,34	8,98	8,57	8,35	9,25	9,91	9,46
Perú	7,58	8,49	7,04	8,89	9,53	10,38	10,94	14,65	14,35	14,07	14,27	13,75	13,52	13,26	13,58	14,65	13,55	13,74	15,13	16,24
Rep. Dominicana	14,73	12,52	13,28	14,07	14,42	10,79	12,98	13,77	14,58	14,66	14,76	14,97	14,03	13,63	14,57	16,10	13,26	12,53	11,34	11,03
Uruguay	...	...	...	...	...	...	8,70	8,26	11,00	10,28	12,20	11,34	11,10	12,75	12,01	11,68	12,74	13,87	13,21	13,13
Venezuela	12,46	12,80	13,74	14,38	12,23	11,67	12,34	13,02	12,55	11,91	11,81	14,47	14,40	16,47	28,72	25,81	22,17	20,09	17,83	18,63
Promedio AL-18	9,72	9,54	9,56	9,80	9,88	10,18	10,55	10,95	10,95	10,91	12,13	12,17	11,46	11,83	12,85	12,81	12,41	12,97	12,64	12,49

(1) Por su relevancia, incluye ingresos tributarios de las Provincias (no así de los Municipios por falta de información).

(2) Por su relevancia, también incluye ingresos tributarios de los Estados y de los Municipios.

³¹ Excepto en los casos de Argentina y de Brasil, donde se incluyen los ingresos tributarios de gobiernos subnacionales (de acuerdo a disponibilidad).

Ingresos Tributarios del Gobierno Central como porcentajes del PIB (no incluye contribuciones de la Seguridad Social)

Período 1980-1999

(Continuación)

Países	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Argentina (1)	12,89	12,97	11,17	9,97	9,95	13,55	13,77	12,31	11,30	12,41	12,06	13,73	16,07	16,05	16,06	15,52	15,79	16,83	17,35	17,62
Bolivia	7,27	6,69	3,80	2,60	2,14	2,13	3,92	6,36	7,82	8,13	8,04	8,98	10,80	11,73	12,15	12,31	11,94	11,95	12,64	11,83
Brasil (2)	18,56	18,82	18,77	20,07	18,23	18,22	19,59	17,88	17,14	18,09	22,22	19,58	19,32	19,34	23,16	21,07	20,68	21,33	21,19	22,71
Chile	19,34	20,33	19,94	19,12	20,34	18,42	18,29	17,11	14,63	14,18	13,50	15,46	15,93	16,44	15,73	15,20	16,23	15,94	15,85	15,16
Colombia	8,58	8,06	8,01	7,30	7,45	8,48	8,79	9,34	9,09	9,04	8,24	9,27	9,73	9,94	9,90	9,37	9,58	10,05	9,62	9,55
Costa Rica	11,29	12,14	12,60	12,16	12,05	11,10	11,56	11,17	10,59	10,75	10,58	11,01	11,59	11,29	11,74	11,35	11,87	12,05	12,13	11,55
Ecuador	7,80	7,31	6,20	6,30	7,07	7,53	9,07	8,85	8,41	8,70	7,82	7,91	7,25	7,60	8,00	8,76	7,20	7,03	7,26	8,74
El Salvador	11,07	11,66	10,94	11,13	12,36	12,66	15,32	12,36	10,72	8,83	9,13	9,53	9,64	10,30	10,43	11,19	10,48	10,16	10,07	10,23
Guatemala	8,61	7,57	7,18	6,33	5,26	6,08	7,02	8,08	8,73	7,78	6,89	8,16	8,41	8,10	6,93	7,94	8,71	8,75	8,72	9,35
Honduras	13,63	12,40	12,32	11,55	13,28	13,54	13,12	13,52	12,79	12,54	14,69	15,50	15,98	15,58	14,84	16,26	14,66	14,11	17,00	17,81
México	10,85	10,56	9,87	10,28	10,35	10,26	11,34	10,77	11,38	11,14	10,73	10,71	11,26	11,40	11,29	9,27	8,95	9,83	10,51	11,35
Nicaragua	19,83	21,45	22,59	28,45	32,35	29,37	29,23	26,20	19,44	21,70	13,92	8,38	9,13	8,82	9,17	9,33	9,49	10,59	11,03	10,72
Panamá	13,30	13,49	12,90	13,53	12,43	12,75	13,42	14,01	9,09	8,39	11,50	12,16	12,21	11,68	11,66	12,18	10,54	10,64	10,33	10,85
Paraguay	8,63	7,81	8,51	6,42	6,68	7,14	7,01	7,41	7,22	8,84	8,95	7,76	7,83	8,10	9,83	11,13	10,30	10,30	10,13	9,15
Perú	18,59	15,52	15,20	12,24	13,40	15,59	13,95	10,45	10,19	8,38	11,01	11,31	12,42	12,14	12,98	13,48	13,91	14,11	14,14	13,43
Rep. Dominicana	10,30	9,72	8,00	8,49	9,05	9,73	11,33	11,25	12,23	12,50	10,51	9,28	10,86	11,17	10,56	10,84	10,52	11,79	11,82	12,09
Uruguay	15,16	15,21	13,37	13,34	13,07	14,88	15,61	16,02	15,08	14,13	14,94	15,49	16,11	15,92	15,99	15,62	16,24	15,45	15,59	15,12
Venezuela	20,97	29,07	22,21	21,44	20,55	22,33	17,24	16,93	15,38	14,50	17,18	17,57	13,07	12,97	14,43	13,49	14,84	19,46	13,75	13,72
Promedio AL-18	13,15	13,38	12,42	12,26	12,56	12,99	13,31	12,78	11,74	11,67	11,77	11,77	12,09	12,14	12,49	12,46	12,33	12,80	12,73	12,83

(1) Por su relevancia, incluye ingresos tributarios de las Provincias (no así de los Municipios por falta de información).

(2) Por su relevancia, también incluye ingresos tributarios de los Estados y de los Municipios.

Ingresos Tributarios del Gobierno Central como porcentajes del PIB (no incluye contribuciones de la Seguridad Social)

Período 2000-2014

(Continuación)

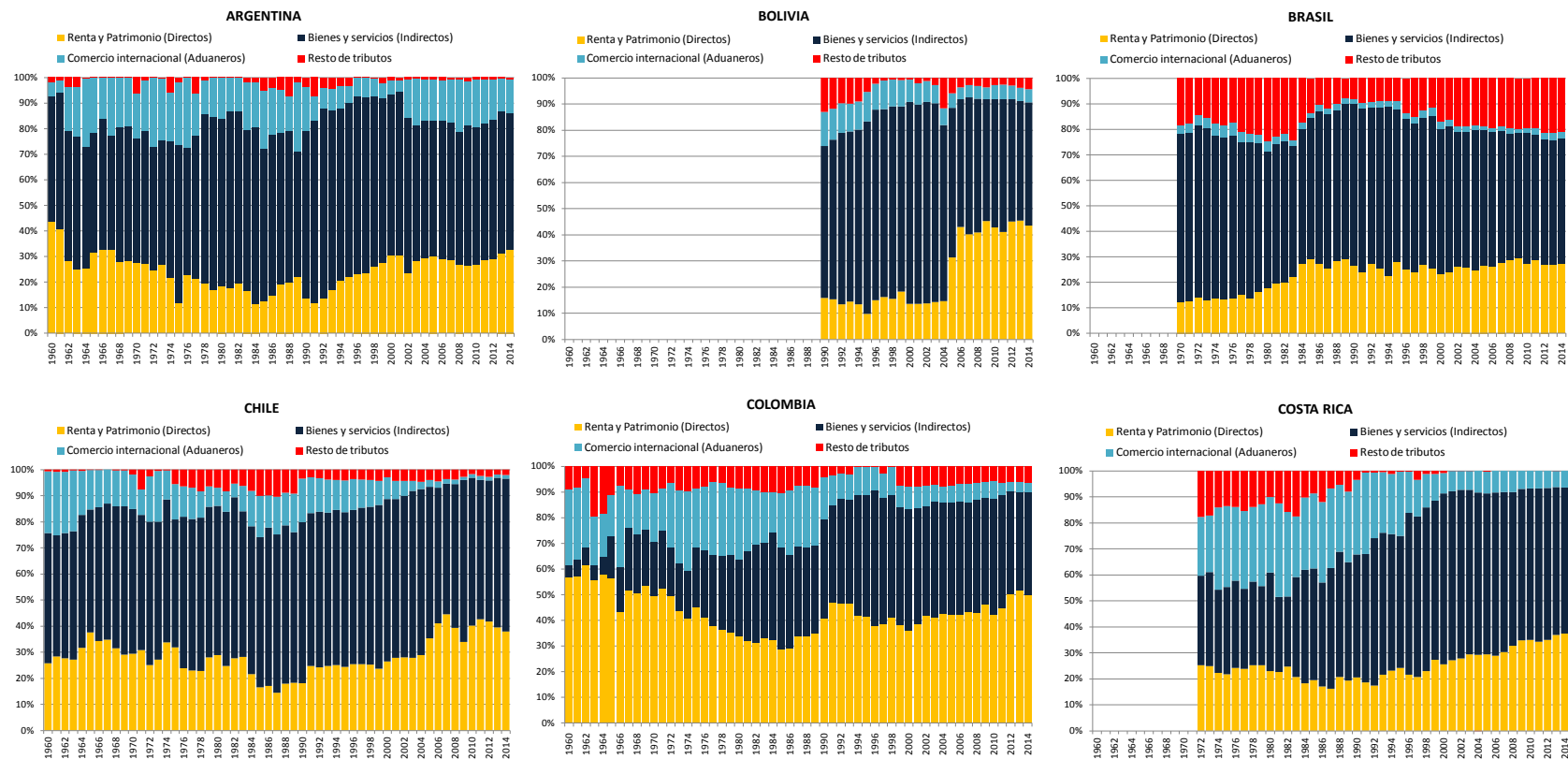
Países	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Argentina (1)	18,09	17,71	17,08	20,60	23,32	23,59	23,65	22,69	23,42	22,77	22,87	23,04	23,06	22,97	25,24
Bolivia	13,51	11,87	13,18	12,07	14,34	17,92	20,74	21,55	20,30	22,81	21,38	22,43	22,76	25,34	25,32
Brasil (2)	24,20	25,16	26,41	25,75	26,56	27,53	27,10	27,21	27,44	25,55	25,62	26,31	26,13	25,83	25,35
Chile	15,72	16,05	15,95	15,42	15,05	16,24	16,12	17,88	17,55	13,84	15,84	17,39	17,65	16,75	16,64
Colombia	10,00	11,58	11,56	11,78	12,14	12,43	13,36	13,42	13,40	12,92	12,26	13,52	14,32	14,20	14,34
Costa Rica	11,90	12,82	12,84	12,98	12,99	13,27	13,70	14,92	15,34	13,43	13,05	13,28	12,87	13,29	13,19
Ecuador	10,99	11,34	11,22	10,37	10,40	11,02	11,23	11,70	11,54	12,41	13,07	12,47	13,98	14,58	14,53
El Salvador	10,23	10,49	11,15	11,36	11,32	12,28	13,41	13,55	13,47	12,63	13,51	13,86	14,44	15,35	14,92
Guatemala	9,20	10,64	11,64	11,36	11,28	10,94	11,56	11,74	10,86	10,14	10,23	10,55	10,58	10,75	10,66
Honduras	13,80	13,82	13,77	13,84	14,49	14,53	15,24	16,39	16,13	14,16	14,43	14,79	14,75	15,07	16,75
México	10,59	11,27	11,63	9,98	8,85	8,60	8,46	8,80	8,11	9,36	9,50	8,91	8,43	9,69	10,60
Nicaragua	10,40	9,67	10,37	11,66	12,14	12,90	13,59	13,75	13,17	12,94	13,61	14,43	14,98	15,16	15,39
Panamá	10,61	9,68	9,54	9,61	9,47	9,55	11,32	10,92	10,66	10,90	11,41	10,77	11,76	11,22	10,23
Paraguay	9,32	9,02	8,02	8,75	10,24	10,15	10,45	10,10	10,50	11,55	11,99	12,53	12,71	11,78	12,63
Perú	12,96	12,88	12,65	13,43	13,68	14,40	15,92	16,38	16,40	14,42	15,37	16,09	16,55	16,39	16,58
Rep. Dominicana	12,42	13,83	13,64	11,95	12,89	14,55	14,84	14,92	14,20	12,68	12,23	12,25	13,07	13,83	14,06
Uruguay	15,22	15,63	15,84	17,45	18,13	18,18	19,29	18,92	19,13	18,54	18,76	18,83	18,65	18,85	18,27
Venezuela	13,72	12,33	11,28	11,58	13,03	15,51	16,54	16,43	16,42	13,62	11,10	12,41	13,41	13,47	17,33
Promedio AL-18	12,94	13,10	13,21	13,33	13,91	14,64	15,36	15,63	15,45	14,70	14,79	15,21	15,56	15,81	16,22

(1) Por su relevancia, incluye ingresos tributarios de las Provincias (no así de los Municipios por falta de información).

(2) Por su relevancia, también incluye ingresos tributarios de los Estados y de los Municipios.

Estructura tributaria en países de América Latina

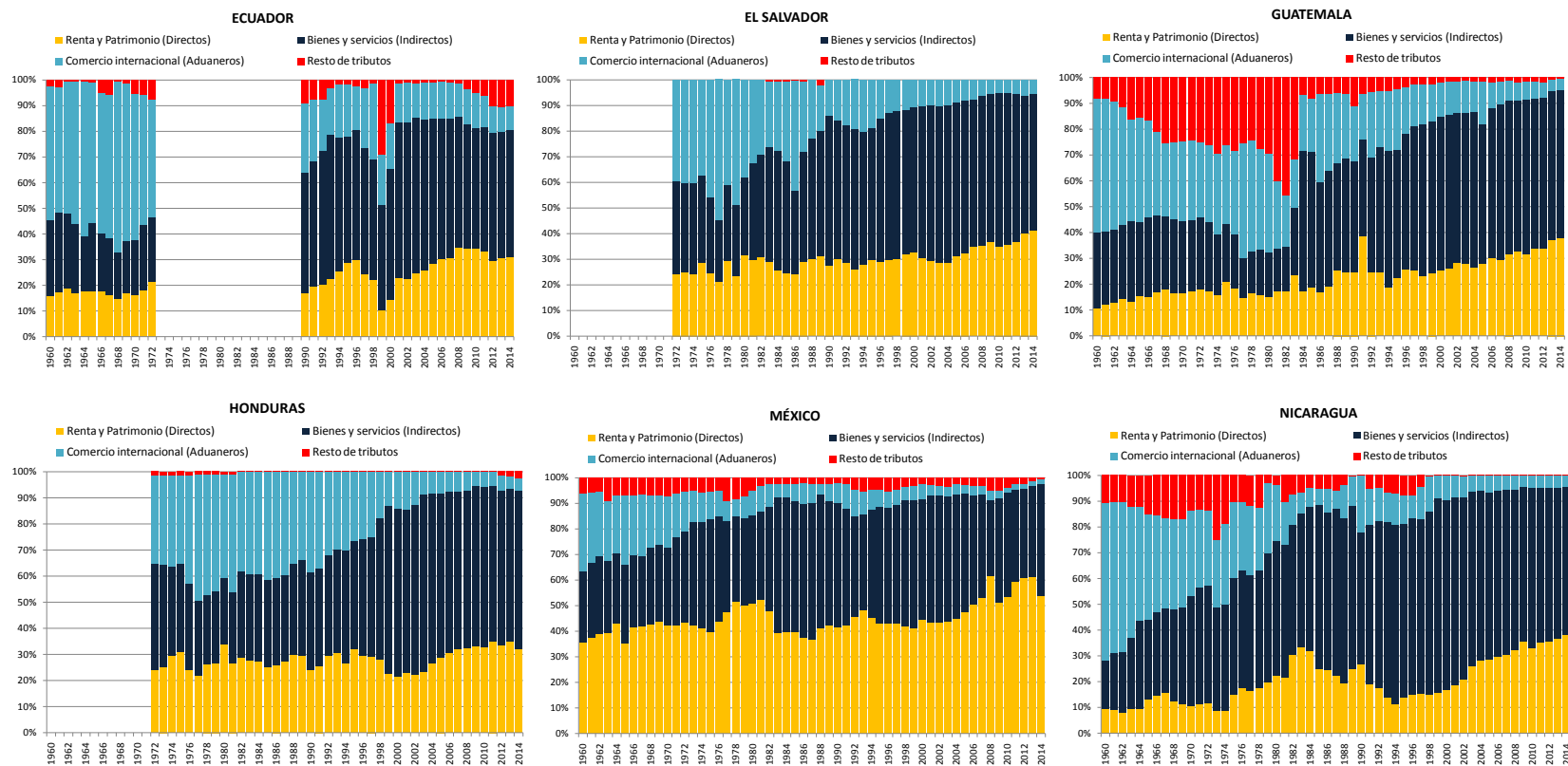
(en % de la recaudación neta total, excluyendo contribuciones de la seguridad social)



Nota: En Argentina, la estructura relativa corresponde a ingresos tributarios del gobierno central si bien los valores de carga tributaria presentados incluyen la recaudación de las Provincias, para las cuales no se dispuso de información desagregada por tipo de impuesto en el período analizado. Este es el mismo criterio utilizado para el resto de los países a excepción de Brasil donde la estructura impositiva se refiere al agregado del Gobierno Central, los Estados y los Municipios. En Brasil, los impuestos directos incluyen a los tributos patrimoniales sólo a partir de 1980 (en 1970-79 se incluyen dentro de "resto de tributos") por falta de información previa desagregada (IPTU e ITR). En Colombia, desde 2012 se incluye al CREE (Contribución Empresarial para la Equidad) dentro de los impuestos directos.

Estructura tributaria en países de América Latina

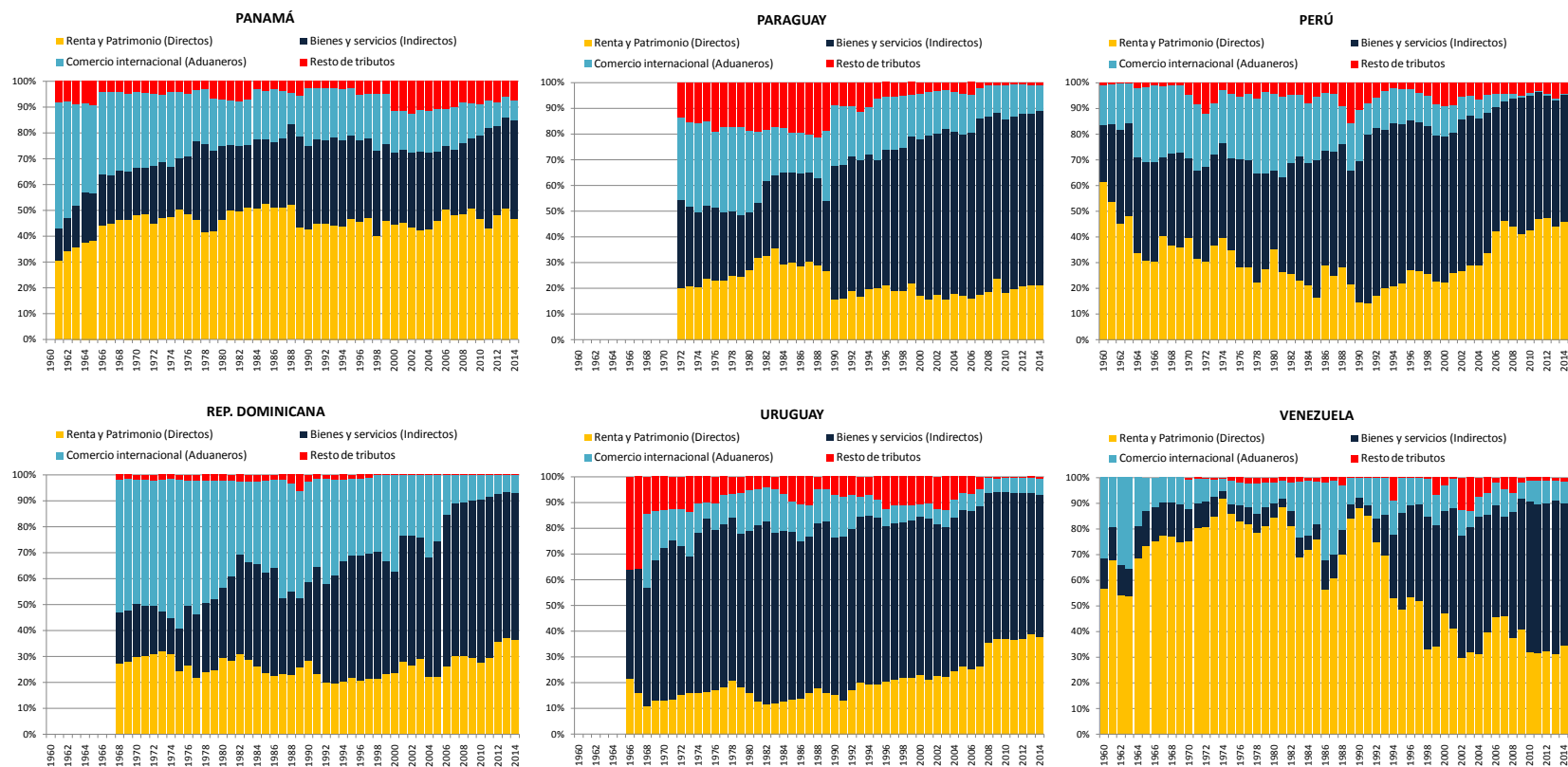
(en % de la recaudación neta total, excluyendo contribuciones de la seguridad social) *(Continuación)*



Nota: Para Ecuador no se presenta información entre 1972-1989 ya que la base de datos del FMI incluye ingresos de empresas petroleras como pago del impuesto sobre la renta corporativa, lo que sesga la estructura tributaria y la hace inconsistente con la serie recopilada. Además, el conjunto de impuestos indirectos sobre bienes y servicios comprende las categorías Producción y Ventas, Transporte y Comunicación, y Timbres entre los años 1960 y 1972. En Guatemala, el peso de "otros tributos" en los años setenta y ochenta se explica por el impuesto de papel sellado y timbres (ventas y otros). En Nicaragua, los impuestos directos incluyen la recaudación de tributos patrimoniales sólo a partir de 1980.

Estructura tributaria en países de América Latina

(en % de la recaudación neta total, excluyendo contribuciones de la seguridad social) *(Continuación)*



Nota: En Perú, ante la falta de información desagregada, se decidió imputar el monto total de devoluciones fiscales al IGV (símil IVA) entre los años 1970 y 1997. A partir de 1998 se pudieron imputar correctamente las correspondientes al ISR y al IVA (desde 1998) y desde 2010 también las imputables a impuestos selectivos al consumo y las de otros impuestos como los aduaneros. En Venezuela, el peso de los impuestos directos hasta mediados de los años '90 se explica por los ingresos en concepto de ISR pagado por empresas petroleras.