

# Retos para la reforma fiscal en América Latina

Notas para el análisis  
de la situación actual y algunas  
propuestas de actuación

Santos Ruesga Benito  
Domingo Carbajo Vasco



# Retos para la reforma fiscal en América Latina

Notas para el análisis  
de la situación actual y algunas  
propuestas de actuación

Santos Ruesga Benito  
Domingo Carbajo Vasco



*Fundación Internacional y para Iberoamérica  
de Administración y Políticas Públicas*



Retos para la reforma fiscal en América Latina.

Notas para el análisis de la situación actual y algunas propuestas de actuación

© Fundación Internacional y para Iberoamérica de Administración y Políticas Públicas (FIIAPP), 2007

© Santos Ruesga Benito y Domingo Carbajo Vasco

ISBN: 978-84-8198-704-1

Depósito Legal: M-

El presente informe ha sido elaborado con la asistencia de la Unión Europea. El contenido del mismo es responsabilidad exclusiva de su autor y en ningún caso debe considerarse que refleja los puntos de vista de la Unión Europea, de la Fundación Internacional y para Iberoamérica de Administración y Políticas Públicas (FIIAPP) o de la Oficina de Coordinación del Programa EUROSociAL.

Edición a cargo de CYAN, Proyectos y Producciones Editoriales, S.A.

# ■ Índice

I.	Presentación .....	5
II.	El contexto económico del análisis. América Latina: cincuenta años en vías de desarrollo.....	9
III.	Objetivos del dictamen y limitaciones analíticas .....	15
IV.	El concepto de reforma fiscal y su inserción en una perspectiva de desarrollo sostenible aplicada al caso de América Latina .....	25
	1. Preámbulo.....	25
	2. El concepto de desarrollo sostenible y las políticas macroeconómicas ‘ad hoc’ .....	25
	3. La aportación y condicionamientos de los sistemas fiscales a las políticas de desarrollo .....	27
	4. El adecuado entorno político y socioeconómico de las reformas fiscales. La praxis de las políticas de reforma fiscal .....	30
	5. El concepto de reforma fiscal .....	37
V.	Análisis de los principales procesos de reforma fiscal en América Latina .....	39
	1. Introducción. Más sobre las limitaciones de la reforma fiscal.....	39
	2. Las experiencias extraídas de la historia de las reformas fiscales en América Latina. Algunas consideraciones de carácter general ....	40
	3. Debilidades de los sistemas fiscales en América Latina desde la perspectiva de su contribución hasta el desarrollo sostenible.....	53
	4. El contexto político y económico de las reformas. La relevancia del diseño de la política de reforma fiscal .....	56
	5. Reformas fiscales y régimen político .....	59
	6. Reformas fiscales y ciclo económico .....	59
	7. Los elementos doctrinales.....	60
	8. El gasto público y su ordenación en la perspectiva latinoamericana	61
	9. Una síntesis de la experiencia de las reformas fiscales en América Latina .....	65

VI. Sugerencias para la reforma fiscal en América Latina .....	67
1. Lineamientos de la política de reforma fiscal .....	67
2. El diseño del texto legislativo reformador y los contenidos de la reforma.....	73
3. La Administración tributaria como base de la reforma fiscal ....	80
VII. Conclusiones generales del Informe.....	87
1. Sobre la crítica a los proyectos reformadores.....	87
2. Sobre los objetivos básicos de la reforma fiscal en AL.....	87
3. Sobre los procedimientos de diseño, gestión y aplicación de la reforma fiscal.....	88
4. Sobre los gastos públicos y la reforma fiscal.....	89
5. Sobre los contenidos de la reforma fiscal.....	90
VIII. Bibliografía. ....	91
IX. Direcciones URL en la web .....	95

## ■ I. Presentación

El presente informe recoge los resultados del trabajo encargado por la FIIAPP al profesor Santos Ruesga, de la Universidad Autónoma de Madrid, para realizar un análisis de la realidad latinoamericana en materia de reforma fiscal. Dicho análisis se inserta, tal como se establece en el encargo solicitado de parte de la Fundación, en la perspectiva de la política de cooperación española hacia Iberoamérica. En su realización se ha contado con la participación del inspector de Hacienda del Estado, Domingo Carbajo Vasco, experto en la materia.

En este sentido, y siguiendo las líneas básicas del Plan Director de Cooperación Española de 2005-2008, se ha tratado de esbozar un análisis valorativo de los procesos de reforma tributaria habidos en la región, extrayendo un conjunto de conclusiones que permiten desarrollar una propuesta de marco reformador compatible e inserto en los objetivos de un modelo de desarrollo sostenible para los países latinoamericanos.

Tal propuesta responde a una doble finalidad en cuanto a los objetivos político-institucionales a los cuales se dirige.

De un lado, la propuesta está enfocada hacia los ámbitos específicos del diseño y la gestión de la política de cooperación española. Particularmente, en lo que se refiere al desarrollo de instrumentos de cooperación técnica, en el terreno específico de la reforma institucional.

Las conclusiones que aquí se obtienen han de servir a los diseñadores y gestores de la política española de cooperación internacional para acumular conocimiento en el terreno concreto de las experiencias de reforma fiscal habidas en las últimas décadas en el territorio latinoamericano. Es, por tanto, al Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación y a los organismos de

él dependientes —la Agencia Española de Cooperación en particular—, a quienes corresponde, en última instancia, definir los objetivos específicos de este campo de colaboración económico-institucional y desarrollar los instrumentos adecuados para alcanzarlos.

De igual modo, la intencionalidad de este Informe es aportar elementos para definir guías de actuación a partir del conjunto de sugerencias para la reforma fiscal en Latinoamérica que en él se desarrollan, de utilidad para los ejecutores de los diferentes programas de cooperación técnica que se puedan habilitar al amparo de nuestra política de cooperación internacional, en particular, en este caso a la Agencia Española de Cooperación, pero también a programas como Eurosocial. Sirvan, pues, este conjunto de reflexiones como “argumentario” para tales actuaciones.

Y, en segundo lugar, el trabajo que aquí se ha realizado pretende, asimismo, ofrecer elementos de reflexión y debate a los propios artífices de las políticas de reforma fiscal en América Latina, es decir, a los sujetos políticos y económicos latinoamericanos, los cuales, en última instancia, son los encargados de su diseño, elaboración y puesta en ejecución.

Todo ello, sin el ánimo depredador o, si se quiere, “neocolonialista” de exportación de modelos foráneos hacia realidades políticas y económico-institucionales muy distintas y a su vez diversas.

Sería altamente contradictorio que desde estas páginas se tuviera tal intencionalidad, en tanto que una de las primeras conclusiones críticas sobre los factores explicativos de los sucesivos fracasos de los múltiples intentos de reforma fiscal llevados a cabo en Latinoamérica hace referencia a las importaciones de modelos extranjeros, a menudo de elevada formalización teórica y, posiblemente, con éxitos importantes en sus resultados en los países de origen, pero de escasa aplicación efectiva a la realidad institucional de los países a los que nos estamos refiriendo.

Entiéndase, por tanto, lo aquí expuesto más como contribuciones al debate abierto sobre la reforma fiscal en Latinoamérica, con las limitaciones que impone la distancia, no sólo geográfica, sino también en el orden de la cultura política, económica e institucional que como un modelo acabado y trasplantable como tal hacia el sur del continente americano.

El Informe que aquí se presenta está estructurado en varios capítulos básicos y uno sintético de conclusiones. En primer lugar, se lleva a cabo un breve análisis del contexto económico en el que se han ido materializando las reformas fiscales en Latinoamérica en las últimas décadas. Después, se establecen los objetivos fundamentales que se pretenden alcanzar con el Informe y se hace referencia a las limitaciones que, en diversos planos, se han encontrado para desarrollar en profundidad el análisis de las materias objeto de estudio. En un capítulo siguiente se desarrollan algunos conceptos básicos para entender el análisis posterior, como son los de reforma fiscal y desarrollo sostenible, aplicados ambos al caso de Iberoamérica.

El apartado sucesivo se adentra ya en el objeto central del Informe, los procesos de reforma fiscal en América Latina, desarrollando un análisis, con el detalle que permite hablar en términos generales sobre la región, sobre los principales factores que contribuyen a explicar los repetidos fracasos obtenidos en la aplicación de tales reformas, siempre desde la perspectiva de su contribución al desarrollo sostenible de los países de la región.

Y a partir de las experiencias analizadas, se desarrollan un conjunto de propuestas específicas para el impulso a nuevos procesos de reforma fiscal en América Latina, con ciertas garantías de éxito, en connivencia con otras vías de reforma institucional y en el contexto de un futuro de desarrollo sostenible.

Las principales conclusiones obtenidas se exponen de forma sintética en un último capítulo.



## ■ II. El contexto económico del análisis. América Latina: cincuenta años en vías de desarrollo

América Latina (en adelante, AL) se enfrenta, de nuevo, en la primera década del siglo XXI, a la necesidad de superar el estancamiento social y económico que muchas de sus naciones sufren, de forma más o menos continuada, desde las últimas décadas del siglo XX, habiendo llegado, incluso, a la pérdida de niveles de desarrollo ya alcanzados en años anteriores<sup>1</sup>.

Esta situación de estancamiento y depresión no sólo puede ser vista desde una perspectiva diacrónica, sino también relativa. En un mundo crecientemente globalizado lo que importa a cada uno de sus habitantes y colectivos (incluyendo entre estos últimos a los Estados-nación) y lo que se valora en cada país por sus ciudadanos, en términos de competitividad a escala mundial, no es tanto su propio nivel de bienestar pasado, es decir, sus indicadores económicos en términos absolutos y en crecimientos porcentuales, como tener en cuenta la evolución de sus competidores, nuevamente, individuales o sociales, al ver en éstos la imagen o el modelo a seguir, en una especie de *te fabula narratur*.

En este sentido, la situación de AL, puesta en relación con los países del Sureste de Asia, con los que suele compararse<sup>2</sup>, es aún más negativa. Mientras que naciones como Corea del Sur o Tailandia disponían en los años cincuenta de la pasada centuria de niveles de desenvolvimiento económico y renta per cápita inferiores a los de varios Estados latinoamericanos clave, tales como Argentina o Brasil, lo cierto es que en los momentos actuales aquellos países superan en varios dígitos cualquiera de los indicadores de renta y riqueza utilizados habitualmente para posicionar a las naciones en las escalas de desarrollo mundial, tanto cuantitativos (PIB, renta, etc.) como cualitativos (índices de desarrollo humano).

---

1. Retroceso cuyo punto álgido tuvo lugar durante la década de los ochenta del siglo XX, años conocidos genéricamente como “la década perdida” en AL.

2. Tal circunstancia se debe a que, en términos de renta y distribución de la misma, la situación de Latinoamérica y de estos Estados era similar en los años cincuenta del siglo XX.

Ciertamente, esta visión tan pesimista de la reciente historia latinoamericana debe ser matizada. En principio, porque el mundo latinoamericano está lejos de ser homogéneo y la evolución histórica o la situación presente de naciones como Bolivia o Costa Rica no pueden agruparse de manera arbitraria en un conjunto idéntico.

Por otra parte, las dimensiones geopolíticas, demográficas y sociales de los diferentes Estados latinoamericanos son muy variadas, pues poco tiene que ver el peso territorial y poblacional de México (110 millones de habitantes) con el de Perú (28 millones de personas). Tampoco la evolución de los colectivos, instituciones, partidos políticos, sociedad civil, legislación, etc. (los cuales ya eran distintos en tiempos del virreinato) de las distintas naciones que integran el difuso término “Iberoamérica” o “Latinoamérica”, permiten concluir de manera tajante y unilateral que los últimos cincuenta años de vida económica en esta región sean negativos para todas las entidades de la misma, incluyendo las naciones-Estado, ya que se han sucedido (supuesto de Venezuela o Argentina) ciclos de gran expansión económica con periodos de profundas depresiones.

Adicionalmente, los ciclos económicos habidos, especialmente aquellos que han supuesto un fuerte impulso al crecimiento, o han sido muy cortos, no revirtiendo la tendencia al estancamiento en la segunda mitad del siglo XX; o han sido seguidos de depresiones más que significativas; o se han basado en circunstancias coyunturales, generalmente incrementos de los precios internacionales de determinadas materias primas; o -lo que es más relevante para cualquier estudio de una visión del desarrollo económico que no identifique a éste con una pura elevación de variables macroeconómicas, tipo PIB-, no han supuesto ninguna mejora para la inmensa mayoría de la población e incluso han generado un aumento de la gran brecha de desigualdad de renta y riqueza que existe en estos países.

En este sentido, es importante señalar que todo análisis económico aplicado a la zona y a los datos estadísticos elaborados por instituciones internacionales con amplia implantación sobre el terreno, por ejemplo, la CEPAL<sup>3</sup>, coinciden en afirmar que una de las características más negativas y diferenciales del modelo económico latinoamericano es la existencia de

---

3. La CEPAL publica anualmente un *Anuario Estadístico de América Latina y El Caribe*, que supone una fuente de datos homogéneos respecto de la situación económica de la región.

grandes capas de la población (alrededor del 40 por ciento como media en la zona) por debajo de los índices (con estándares internacionales) de pobreza.

Los datos sobre la pobreza en AL siguen siendo dramáticos y su evolución no es tampoco muy halagüeña. Entre 1990 y el año 2004 (último para el cual se dispone de estadísticas significativas)<sup>4</sup>, la pobreza tan sólo ha descendido, como media en estos territorios, desde el 48 al 44 por ciento; lo que se traduce en que más de 220 millones de personas siguen en esta situación y, lo cual es más grave, la denominada “indigencia”<sup>5</sup>, si bien se redujo del 22 al 19 por ciento en el mismo periodo, ha aumentado en zonas urbanas.

En otro orden de cosas, la distribución de la renta en la región es la menos igualitaria del planeta con índices de Gini cercanos o superiores al 0,5 (a efectos comparativos, se señala que en los Estados miembros de la Unión Europea -en adelante, UE- este índice se ubica en el entorno del 0,3), ofreciendo la peor distribución de la riqueza del Mundo.

Este grado de pesimismo económico y social (marginación, subempleo masivo vinculado a la informalidad económica y crónica en zonas urbanas, falta de acceso a servicios básicos, inmigración ilegal a otros Estados) también puede y debe ser matizado por otros elementos positivos: desde la mejora general de los grados de alfabetización y escolarización (otra cosa es la calidad de la enseñanza)<sup>6</sup> hasta la constante adhesión, a pesar de la crisis económica y de ciertos rasgos de “cesarismo populista”, a las instituciones democráticas que se manifiesta en la vida política latinoamericana y en la opinión expresada en diversas encuestas (la más conocida es la realizada periódicamente por medio del llamado “*Latinobarómetro*”), muy favorable a las libertades civiles y a la democracia política.

---

4. Para el año 2005, los datos provisionales siguen manifestando la gran magnitud del problema, aunque con una evolución positiva. Así, la pobreza afectaría al 40,6 por ciento de la población de AL y la indigencia al 16,8 por ciento (en términos absolutos, 213 y 88 millones de personas, respectivamente). *Vid.* Nin Novoa, R.: “Estado de bienestar y cohesión social: una visión desde ALC”, en Fundación Alternativas. *Unión Europea y América Latina: retos comunes para la cohesión social. Debate de Expertos, Seminarios y Jornadas 23/2006*, pág. 24.

5. La “indigencia” supone vivir con menos de 1 \$ USA diario. En este dato aparece también la diferencia relativa con el modelo de desarrollo del Sudeste Asiático, incluyendo a China continental, donde millones de personas han salido en los últimos ejercicios de la miseria abyecta, creándose asimismo una relevante “clase media”.

6. Nuevamente, entre los peores resultados se encuentran Perú y casi todas las naciones centroamericanas, salvo Costa Rica.

A pesar de estos avances, el Comité Económico y Social Europeo (CESE) señala que:

“La práctica generalización del sistema democrático en América Latina no ha ido, sin embargo, acompañada por un incremento de la ciudadanía social (empleo, protección ante la vejez, ante la enfermedad, ante el desempleo, ante la discapacidad, educación, vivienda, igualdad de oportunidades, seguridad ciudadana, mejora del nivel económico, acceso a los nuevos instrumentos de información y comunicación). Muchos ciudadanos carecen de derechos civiles y sociales básicos. La incapacidad, la debilidad, de los Estados en ALC para asegurar cuestiones esenciales como una cierta equidad fiscal, el acceso a la justicia, la protección ante distintas formas de violencia, sistemas de protección social universales, la participación de los ciudadanos en las cuestiones que les afectan, etc., ha llevado a algunos a hablar de Estados ausentes. Y a una ciudadanía de baja intensidad”<sup>7</sup>.

Desde una perspectiva general, puede afirmarse que si bien AL ha logrado en los últimos años consolidar la democracia, iniciar un proceso general de reformas económicas y sociales y repuntar en los índices de desarrollo económico universal, no puede asegurarse en los momentos presentes que los procesos de reforma emprendidos desde finales del siglo XX<sup>s</sup> conduzcan a la consolidación en el tiempo de estos indicadores. Tampoco las mejoras se han extendido de manera uniforme por toda AL, ni han beneficiado de manera equitativa y generalizada al común de la población.

Por el contrario, la desigualdad de los procesos de modernización e institucionalización económica, política y social de AL en los últimos ejercicios puede haber agravado los grandes desequilibrios sociales, regionales, de género, etc. que caracterizan desde sus orígenes el modelo económico, de por sí distorsionado y desigual, de la zona<sup>9</sup>.

---

7. Consejo Económico y Social Europeo (CESE): “Cohesión social en América Latina y el Caribe”; Dossier REX/15, Doc. N° 1479; 18/2/2004, pág. 4.

8. No es posible entrar aquí, por razones de espacio, en la polémica sobre si estos procesos de reforma: elecciones libres, retorno de las libertades civiles, fin del papel dominante de las elites militares, privatización, apertura comercial y financiera, eliminación del modelo de sustitución de importaciones, etc., que pueden enmarcarse dentro del denominado “Consenso de Washington”, constituyen una de las causas que explica, precisamente, el estancamiento actual del proceso de desarrollo socio-económico en AL. Si bien estas reformas han permitido la apertura política y la mejora de los indicadores macroeconómicos, han agravado, a su vez, la debilidad del tejido industrial y agrícola, han empobrecido a grandes capas de la población y no aseguran, a su vez, la continuidad del desarrollo económico, al abrirse desigualmente las economías de las naciones de AL a los flujos de inversión directa extranjera (en adelante, IDE) y comercio internacional, sin disponer de industrias o sectores de exportación competitivos internacionalmente. No obstante, en realidad, cada nación latinoamericana ha seguido modelos y ritmos reformadores diferentes.

9. Téngase en cuenta que la expresión “desarrollo desigual”, como característica de los procesos económicos dependientes de AL, fue acuñada, significativamente, por la llamada

Así pues, la cohesión social sigue siendo uno de los déficit fundamentales del desarrollo socioeconómico de AL.

En esta perspectiva, el Consejo Económico y Social de la Unión Europea (CESE) entiende el fenómeno de la cohesión económica y social en una cuádruple dimensión: política, económica, territorial y social. Así indica:

“El déficit social que padece AL se manifiesta en un gasto social medio (sólo en cuatro rúbricas de gasto: educación, sanidad, seguridad y asistencia social y vivienda) muy reducido, que alcanzó en 2000-2001 el 13,8 por ciento del PIB, nivel sólo superior en 1,7 puntos porcentuales al del bienio 1996-97. El gasto social público per cápita promedio es casi 30 veces inferior al promedio de la Unión Europea”<sup>10</sup>.

Pues bien, si consideramos, por un lado, que AL conforma un área muy diversa, compleja y dinámica de naciones, cuya evolución hacia modelos de desarrollo sostenible, en un contexto creciente de globalización económica y social, supone una externalidad positiva para la humanidad en general y para sus propios habitantes, en particular; en segundo término, si reconocemos que los habitantes e instituciones de esta área, AL, han demostrado en los últimos años un creciente dinamismo y una acelerada búsqueda de alternativas sociales, modelos institucionales y equilibrios políticos fundados en la democracia, por comprender que consolidar el proceso democrático era la premisa para asegurar la estabilidad y bienestar para los ciudadanos latinoamericanos (planteándose, incluso, la aceleración de las relaciones de integración regional como forma para lograr la cohesión social y un mejor posicionamiento en el mercado mundial<sup>11</sup>),

---

“teoría de la dependencia”, para explicar, siquiera defectuosamente, los problemas de la región para salir del círculo vicioso del subdesarrollo, con autores como Oswaldo Sunkel, André Gunder Frank, Celso Furtado, etc.

10. CESE: “Cohesión social en América Latina y el Caribe”; op. cit., pág. 4.

11. Nuevamente, la diferenciación en esa búsqueda de acuerdos regionales se impone, detectándose inmediatamente la oposición entre, por un lado, los modelos bilaterales y multilaterales que buscan el acuerdo económico, siguiendo las pautas del libre comercio, tipo ALCA (“Acuerdo de las Américas”) o TLC-NAFTA (“Tratado de Libre Comercio”, firmado entre Canadá, EE UU y México) y los modelos de Acuerdo regional que pretenden, como finalidad última, conducir a la integración económica en un mercado único regional, modelos MERCOSUR o CAN e, incluso, la conocida como ALBA (“Alternativa Bolivariana”), dirigida por Venezuela, Bolivia y Cuba.

Cada una de tales modalidades, muy diferentes y con gran carga ideológica detrás, ha sido objeto de múltiples experimentos, pruebas y errores, alternativas, etc., sin haberse logrado todavía la institucionalización, como *imago* a seguir y “buena práctica” a recomendar, de un proceso de integración u otro, aunque solamente sea por las posiciones contradictorias y volubles de los agentes que participan en tales procesos, por ejemplo, la posición venezolana que, tras romper con la Comunidad Andina de Naciones o CAN, se ha incorporado, como miembro de pleno derecho, a MERCOSUR en 2006; a la vez que Uruguay, una de las naciones pertenecientes de manera tradicional a este último colectivo, flirtea con la posibilidad de un Acuerdo bilateral con los EE UU.

resulta claro que tenemos que reflexionar, siquiera intelectualmente, cómo nuevos procesos de reforma, incluyendo la reforma fiscal, pueden coadyuvar a mantener y, sin duda, impulsar estos cambios.

Este dinamismo económico, político y social por parte del bloque de economías emergentes no asiáticas más relevantes, es decir, AL, no puede, asimismo, ser indiferente a ningún investigador social, ya que las naciones de AL necesitan mecanismos para consolidar la democracia, mejorar la calidad de sus instituciones y el “buen gobierno” o “buena gobernanza” de las mismas, a la vez que, potenciando el desarrollo económico y favoreciendo su distribución social y la mejora de las oportunidades de vida para sectores marginados de la población, logran salir de la pobreza, aumentar su cohesión social y aminorar los factores de desigualdad y discriminación, generándose un “círculo virtuoso” de crecimiento y desarrollo que los convierta, en suma, en países democráticos normales y desarrollados.

Nadie puede poner en duda que factores como la seguridad jurídica, la ausencia de corrupción, la modernización del Estado y de las instituciones que componen la Administración pública, para hacerlas más transparentes, eficaces y eficientes, potencian el funcionamiento de la economía, aumentan la productividad y, en general, favorecen el crecimiento económico.

Ciertamente, es arduo cuantificar cómo estos factores cualitativos (particularmente, la “seguridad jurídica”) intervienen en el proceso económico, pero en la propia AL, investigaciones del Banco Interamericano de Desarrollo (en adelante, BID) afirman que más de la mitad de la distancia en la renta disponible por habitante entre AL y las naciones desarrolladas es consecuencia del mal funcionamiento de las instituciones públicas en AL.

Con todas sus limitaciones, el papel del investigador debe ser, por lo tanto, indicar cómo determinados procesos de reforma, en nuestro caso, la reforma tributaria, pueden coadyuvar a eliminar una situación general en AL, donde un crecimiento económico insuficiente, excesivamente basado en la demanda externa y en pocos productos, combinado con una relativa fragilidad institucional (corrupción, desconfianza en el sistema, populismo, etc.) y una gran falta de cohesión social interna, acrecientan la desigualdad y ésta, a su vez, frena las posibilidades de crecimiento económico y mejora social.

### ■ III. Objetivos del dictamen y limitaciones analíticas

La finalidad de este dictamen consiste en exponer cómo la reforma fiscal puede coadyuvar a consolidar un modelo de desarrollo sostenible en AL, modelo no limitado a la estabilidad macroeconómica, sino que impulse la redistribución de la renta y la riqueza, logrando mayores cuotas de cohesión social.

En este sentido, es importante señalar que el modelo de desarrollo al que coadyuve una reforma impositiva estructural no es indiferente a la misma. No se trata de modificar los sistemas fiscales y la Administración tributaria (en adelante, administraciones tributarias)<sup>1</sup> encargada de aplicarlos, por el prurito de seguir avanzando en aquellas áreas de gobierno, como la impositiva<sup>2</sup>, sino de diseñar un proceso reformador al servicio de un modelo de desarrollo cualitativamente diferente, propio del siglo XXI y orientado a cerrar el *gap* social latinoamericano.

Este modelo de desarrollo diferenciado debe reunir dos características fundamentales:

- Por un lado, ha de superar las vigentes deficiencias de las economías latinoamericanas, básicamente su inestabilidad, su dependencia de factores externos (lo que conlleva un “círculo vicioso”, con un aumento del PIB

---

1. Aunque ya se sabe que “un sistema tributario vale lo que la Administración encargada de aplicarlo” y nunca se debe separar el trinomio Política Fiscal- normativa tributaria-AT encargada de aplicar las normas para cumplir los principios y objetivos que, previamente, se han expuesto en el nivel político.

2. Por ejemplo, donde no se han logrado resultados apreciables, en lo que respecta a las pautas de los ingresos públicos en la zona, conservando de esta manera el espíritu de liberalización, modernización del Estado, privatización, apertura comercial, financiera, y a las inversiones extranjeras que caracterizan el denominado Consenso de Washington y han sido el fundamento de las reformas económicas de muchos países latinoamericanos tras la crisis de la deuda externa de los ochenta del siglo pasado (la ominosa “década perdida” en AL), coincidiendo con la transición a la democracia.

insuficiente para compensar el todavía fuerte incremento demográfico, una escasez de mercados internos que acrecientan la dependencia exterior, etc.) y ante todo, su enorme desigualdad.

- Por otra parte, ha de engarzar con el modelo de desarrollo sostenible propugnado por las instituciones internacionales como la Organización de las Naciones Unidas (en adelante, ONU) (v. gr. Objetivos de Desarrollo del Milenio para el 2015) y la propia Unión Europea (en adelante, UE), a través de un crecimiento económico sostenible, equilibrado con el medio ambiente, el cual tenga en cuenta el impacto de la globalización y que limite la formación de las nuevas desigualdades en el seno de unas sociedades, las latinoamericanas, en muchos supuestos, profundamente desestructuradas.

Como primera fase (y primera limitación a la que se enfrenta este trabajo), hay que considerar que los elementos de reforma del sistema fiscal que aquí se proponen han de centrarse en lograr un nuevo pacto político-social en AL, entre las elites gobernantes y los ciudadanos. Tal acuerdo ha de promover la continuidad del crecimiento del PIB real y la preservación de la estabilidad macroeconómica, es decir, el mantenimiento de los equilibrios denominados “fundamentales”<sup>3</sup>; pero con el énfasis puesto en la redistribución de rentas, mejora de las oportunidades, lucha contra la pobreza y la exclusión social que reduzcan la desestructuración social y la marginalidad de colectivos significativos, a la vez que potencie la calidad de las instituciones (encargadas, entre otras actividades, de la provisión de bienes públicos) y genere una demanda y un ahorro interior como base de un nuevo impulso económico sostenible, estable y menos dependiente de la coyuntura internacional y de los precios de las materias primas, es decir, un “círculo virtuoso” de crecimiento económico.

De esta forma, se trata de configurar una reforma fiscal en el marco del citado pacto, con su correspondiente pacto fiscal, con dos claros principios tributarios:

- La *suficiencia*, pues sólo un Estado con recursos podrá acabar con la debilidad actual de los gobiernos latinoamericanos, incapaces de proveer los servicios mínimos y básicos, ausentes en la formación de capital y sin capacidad para responder a los *shock* externos.

---

3. Estabilidad de precios, equilibrio fiscal (huir de los déficit públicos), tipo de cambio en la vertiente monetaria de la economía y bajo desempleo, en la real.

- La redistribución de la renta y la riqueza, vía *equidad* como principio impositivo sustancial, pues ello mejorará la cohesión social, reforzará la confianza en las instituciones y en la democracia, y favorecerá la generación de clases medias y mercados domésticos, sustentos todos ellos de crecimientos económicos continuados.

Se pretende, en suma, dar pistas sobre una reforma impositiva que fortalezca el Estado, vía incremento de la presión fiscal (mayores recursos), lo que supone poner el *principio de suficiencia* como uno de los ejes de nuestro proyecto y, a la vez, que cambie las pautas de redistribución del sistema tributario, es decir, coloque en segundo término el *principio de equidad*, tanto en su vertiente horizontal (lo que supone, acrecentar el número de ciudadanos que pagan los impuestos e incrementar las bases impositivas) como vertical (lo que conlleva alterar la estructura de la “cesta” de impuestos y de los grupos sociales que los pagan).

Obviamente, antes de diseñar o proponer algunas características de ese “nuevo” proceso de reforma fiscal, hay que plantearse por qué los abundantes intentos de reforma acometidos en Latinoamérica, en el marco de los procesos de cambio estructural e, incluso, de ideología política que se han sucedido desde la década de los cincuenta del siglo XX, fracasaron. Tales experiencias enseñarán dónde radican sus errores y cómo no repetir los mismos. Y, en segundo lugar, también es importante conocer qué limitaciones de toda índole acarrea el objeto de esta investigación, pues parece evidente que el pacto fiscal es sólo uno de los elementos del pacto político-social, si bien uno de sus elementos básicos, ya que sin él, las administraciones públicas ni dispondrían de recursos para atender las diferentes políticas públicas que demanda el nuevo modelo de desarrollo ni la sociedad (formada por ciudadanos contribuyentes) se sentiría identificada con el Estado, generándose inestabilidad política y revueltas sociales.

Asimismo, téngase en cuenta que muchos de estos intentos de reformas fiscales se enmarcaron en el proceso de cambio del modelo de Estado que caracterizó el Consenso de Washington, durante la década de los noventa del siglo XX. Están, por tanto, detrás de la drástica reducción del papel del mismo, como proveedor de bienes y servicios, agente regulador y redistribuidor de rentas, que se ha producido en la zona analizada. Por ello, es preciso hacer explícito cómo estos modelos de reforma fiscal han conducido a

una brecha creciente entre ricos y pobres en AL y a la aparición de nuevas desigualdades sociales, así como a la insatisfacción social con las funciones públicas, en aras de alumbrar qué alternativas para un modelo fiscal coadyuvan al desarrollo sostenible y cuáles no.

Precisamente, los propios cambios en el rol estatal inspirados en el Consenso de Washington revelan cómo el Estado sigue siendo fundamental para el desarrollo económico, político y social de las naciones y, en consecuencia, no se puede pretender que el teóricamente conocido como “libre juego de las fuerzas del mercado” pueda solventar por sí solo el conjunto de deficiencias que muestra el actual modelo económico y social de AL.

A partir de lo que hemos indicado anteriormente, se trataría de presentar unas propuestas de reforma fiscal, siquiera generales, para AL y siempre con la restricción de que la variedad de condiciones y situaciones en la región no permite ir mucho más allá de indicar los grandes rasgos del modelo tributario a desarrollar en una propuesta. Es interesante señalar al respecto la opinión de un funcionario español, con gran experiencia en AL, quien señala:

“Es prácticamente imposible fijar un modelo de sistema fiscal y Administración tributaria aplicable a todos los países de la región y en cualquier circunstancia. Pero sí es posible intentar definir una serie de líneas de acción que supongan avanzar hacia una alternativa fiscal más eficiente, con la holgura necesaria para que sea adaptable a los diferentes países”<sup>4</sup>.

Bajo estas premisas, el trabajo que aquí se desarrolla se articula alrededor de dos ejes:

1. Una crítica de la experiencia histórica de los procesos de modificación fiscal que se han sucedido en AL en los últimos años, precisamente, para demostrar qué rasgos estructurales han llevado a la ineficiencia de tales procesos reformadores y cómo han coadyuvado a las deficiencias sociales del desarrollo latinoamericano.
2. Una propuesta de actuación, en aras de una reforma tributaria que coopere con un modelo de desarrollo sostenible, a la vez que refuerce la

---

4. *Cit.* Díaz Yubero, Fernando. “Administración Tributaria y sistema fiscal en América Latina”, *Revista de Derecho Fiscal*, Ed. Universidad Externado de Colombia. Departamento de Derecho Fiscal, n.º 3, agosto de 2005, pág. 18.

estabilidad macroeconómica en AL y dote a las políticas públicas de un imprescindible giro social.

Un análisis de la reforma tributaria en AL debería siempre tomar en consideración las finalidades de la misma. No se trata de aumentar los ingresos públicos porque sí o de cambiar la composición y distribución de los mismos como mero ejercicio intelectual de aplicación de ciertas teorías o por razones de equilibrio macroeconómico (de por sí, importantes), sino de poner el sistema tributario al servicio de la cohesión social.

Esta investigación, siendo consciente de lo anterior, restringe sus objetivos finales a diseñar algunas propuestas de reforma en el lado de los ingresos públicos coactivos (tributos)<sup>5</sup>, sin olvidar que no se puede, ni debe, construirse una reforma tributaria al servicio de la cohesión social sin convencer e implicar de forma activa a los colectivos sociales afectados por la carga tributaria (la población en general) de que los nuevos recursos generados en la reforma fiscal se destinarán a políticas públicas diferentes de las tradicionales en AL, es decir, al servicio de la erradicación de la pobreza, la reducción de la desigualdad y la prestación de servicios públicos básicos y de calidad. Está en juego la propia eficacia de la reforma fiscal a impulsar.

Por ello, no basta con implantar un nuevo modelo tributario, sino que es imprescindible incorporar a la vida social y política de las naciones latinoamericanas, instituciones, colectivos (minorías étnicas, mujeres, etc.) tradicionalmente apartadas del juego del poder.

La democracia participativa y la transparencia en el juego institucional, con la subsiguiente mejora en la propia calidad de las instituciones públicas (la “buena gobernanza” o *good governance*)<sup>6</sup>, suponen algo más que establecer

---

5. Aunque la definición de lo que es un “tributo” conforma uno de los grandes debates para cualquier hacendista, nos basta para nuestro trabajo la otorgada por el Código Tributario español, es decir, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), en su artículo 2.1, primer párrafo, el cual manifiesta: “Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos...”.

6. El denominado en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea como “derecho a la buena Administración”, concepto con grandes raíces en la tradición democrática, toda vez que el artículo 15 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del

un pacto fiscal y, obviamente, es en esa implantación y en el propio acuerdo sobre el modelo fiscal que se desea, donde tales colectivos tienen ya una función que cumplir.

De hecho, por comparar esta situación con uno de los procesos más exitosos de pacto político-social en la historia española, el Pacto de la Moncloa, la reforma tributaria de 1978 se integró con otras disposiciones de carácter social y participativo (políticas de rentas, indexación de salarios, derecho de huelga, participación de los sindicatos y organizaciones empresariales, implantación de un Estatuto de los Trabajadores, etc.), lo que manifiesta, nuevamente, que los aspectos impositivos no son suficientes por sí mismos para estructurar el nuevo pacto político-social que se propugna aquí para estos países.

En esta perspectiva es donde la consideración del gasto público, su gestión y contenidos juega un rol fundamental, pues su mejor o peor visualización por parte de los ciudadanos y el grado de acuerdo y aceptación sobre sus cuantías, las prioridades del mismo y su distribución. Constituyen elementos fundamentales para la aceptación e internalización social de las reformas fiscales y por extensión, del éxito o fracaso de las mismas.

En definitiva, la elevación de los niveles de presión fiscal que ha de llevar consigo una reforma fiscal en AL, dada la escasez de ingresos públicos coactivos que caracteriza a estas naciones, será más o menos asumible por estas sociedades, en función, entre otros factores, de la “ratio” de eficiencia en la conversión de ingresos en gasto público, en la particular visión subjetiva de cada ciudadano o grupo social.

Por lo tanto, aun con la restricción de exponer tan sólo proyectos de reforma tributaria en este texto, no se debe olvidar el para qué de los mismos y la función, tanto de los gastos públicos directos como de los denominados “gastos fiscales” o *tax expenditures* (en la terminología anglosajona) y que

---

Ciudadano de 1789 establecía que la sociedad tiene derecho a exigir a todo agente público que le rinda cuentas de su Administración. Este derecho se está integrando ya en diferentes disposiciones legislativas, por poner un ejemplo español, véase la Ley 4/2006, de 30 de junio, de transparencia y de buenas prácticas en la Administración pública gallega, de la CCAA de Galicia (BOE de 19 de agosto).

aparecen recogidos como una de las vertientes del Presupuesto General del Estado en el artículo 134.2 “*in fine*” de la Constitución Española (en adelante, CE).

Este Informe se limita a los ingresos coactivos del sector público, aunque lógicamente las propuestas que contiene son plenamente conscientes de que el sistema tributario no dispone sólo de una finalidad recaudatoria, sino que también coadyuva al logro de otras políticas públicas, los conocidos en la doctrina como “fines extrafiscales” de los impuestos. Tales objetivos son muy relevantes en el caso de AL, para atender al déficit social que ya se ha comentado.

En otro orden de cosas, el sistema fiscal no funciona autónomamente del resto de los sistemas económicos y sociales, *ergo* tampoco la reforma tributaria puede entenderse de forma aislada, sin considerar otras reformas públicas. De esta forma, los impuestos son instrumentos al servicio de políticas públicas, manifestadas éstas mediante decisiones gubernamentales sobre cuánto, cómo y dónde se debe gastar lo recaudado.

En consecuencia, una reforma impositiva no debería considerarse aisladamente, sin tomar en consideración los usos de los ingresos tributarios, su impacto distributivo y su eficiencia, por lo cual, el control de las administraciones públicas, de sus funcionarios (teniendo en cuenta la persistencia del problema de la corrupción en AL) y de la calidad de los bienes públicos prestados han de incluirse como rasgos del pacto político-social que propugnamos. Sin convencer a la sociedad de que los nuevos recursos demandados por el Estado vía tributos van a ser gastados de manera diferente y con mayor calidad, el propósito de cualquier reforma impositiva en AL estará condenado al fracaso desde sus orígenes.

Precisamente, uno de los problemas que dificulta el consenso social respecto a modificaciones tributarias que aumenten significativamente la presión fiscal en AL es el convencimiento, históricamente constatable por las poblaciones de la zona, sujetos pasivos del sistema fiscal, de que nunca las recaudaciones han sido utilizadas al servicio de políticas públicas coherentes y de bienestar social, sino que han sido dilapidadas en beneficio de las elites dominantes o aplicadas de manera ineficiente, lo que justifica *a fortiori* elevadas tasas de evasión y elusión fiscales.

Por último, dada la extensión prevista de nuestro texto, no se podrá abordar en detalle el análisis de las diferentes realidades nacionales que constituyen el continente latinoamericano.

Sin duda, es posible extraer elementos comunes en los procesos fiscales de todos los países que confluyen en este espacio geográfico (véase *supra*), pero también, y esto es quizás lo más relevante, es una amplia diversidad lo que caracteriza la realidad fiscal latinoamericana.

Se tratará en el Informe de matizar por naciones o bloques geográficos y sociales, hasta donde sea posible, teniendo en consideración la diversidad nacional de los escenarios fiscales y de los procesos reformadores desarrollados. Obviamente muchos matices nacionales se escaparán y ha de reconocerse que una tendencia muy extendida en los estudios económicos de la región es tratar de manera uniforme sus problemas y esbozar soluciones a los mismos de acuerdo con un patrón único, tal y como ha sucedido tradicionalmente con los “programas de estabilización” del Fondo Monetario Internacional (en adelante, FMI), lo que ha conducido a errores muy apreciables, dada la variedad de situaciones en las cuales se pretendía implantar un modelo de reforma económica cortado por idéntico patrón.

Junto a los factores enunciados con anterioridad, tendentes a mostrar el interés por analizar el papel de las reformas fiscales en la configuración de un nuevo modelo de desarrollo económico, resulta indudable que AL, tanto por razones de historia como de cultura y, desde los años ochenta del pasado siglo, también por razones económicas —dada la relevancia de los flujos de inversiones españolas hacia estos territorios—, supone un territorio de especial interés para el trabajo de instituciones españolas.

Todos estos elementos confluyen en que el análisis y estudio de cualquier tipo de reformas, en este caso, cuyo planteamiento contribuya a lograr unos niveles de renta y riqueza sostenibles en AL, constituye una necesidad urgente en el marco de la política española de cooperación internacional, siendo prioritario que estos informes se centren en los procesos reformadores, supuesto del fiscal, imprescindibles para superar la deficiente situación socio-económica de AL.

Lógicamente esta visión “española” del proceso reformador conlleva una restricción indudable: comprender que no tiene sentido trasladar miméticamente,

ni los modelos de la reforma fiscal española<sup>7</sup> ni de sus administraciones tributarias al otro lado del Atlántico. Pero también este trabajo tendrá el sesgo de ofrecer unas propuestas de modificación fiscal que permitan o contribuyan a lograr un modelo de cohesión social próximo al denominado “modelo de economía social de mercado” que caracteriza a la UE, por estar convencidos de que tal modelo ha permitido compaginar históricamente los mayores niveles de desarrollo económico con la mejor distribución de renta y riqueza sociales, a la vez que la reciente introducción de los factores medioambientales y de lucha contra la discriminación de todo signo, característicos del desarrollo sostenible, han logrado una relación satisfactoria entre crecimiento económico y redistribución de la riqueza que deseamos como óptimo paretiano para las sociedades latinoamericanas.

Otras restricciones menos importantes, para el análisis que aquí se desarrolla, son, entre otras:

- Que esta investigación lógicamente, aún indicando y citando estas materias, dirige su atención a tres puntos: reformas legales, modelos de administraciones tributarias y lucha contra el fraude, siempre dentro de las limitaciones de espacio que tenemos, lo que impide incluir en este análisis aspectos concretos de una hipotética reforma fiscal tales como las aduanas.
- Por otro lado, aunque la mayoría de la doctrina moderna reconoce que las cotizaciones a la Seguridad Social son impuestos, más concretamente, impuestos sobre el trabajo, el estudio de las mismas (a pesar de su relevancia, por su naturaleza y funciones, sobre la cohesión social) escapa de nuestro ámbito de estudio.

---

7. Cualquiera que éste sea; así, una de las críticas que puede formularse a la reforma fiscal uruguaya en marcha es que incorpora un “modelo dual” de Impuesto sobre la Renta, con el argumento, entre otros, de que tal “modelo dual” es el propuesto en el proyecto de Ley de modificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) que se encuentra en estos momentos en debate en el Congreso de los Diputados español. Con independencia de los pros y contras que el denominado “modelo dualizado” de IRPF tiene, es evidente que las enormes diferencias entre las realidades uruguaya y española impiden directamente aplicar el mismo esquema de tributación en las dos naciones. Por suerte, el modelo uruguayo es, en la práctica, bastante distinto del español e, incluso, el propuesto en la reforma española no debería calificarse *stricto sensu* como “modelo dual”.



## ■ IV. El concepto de reforma fiscal y su inserción en una perspectiva de desarrollo sostenible aplicada al caso de América Latina

### 1. Preámbulo

En coherencia con lo establecido en el apartado anterior, no se pretende en este Informe indicar tan sólo un conjunto de proposiciones que promuevan un juego de recaudación-gasto público que impulse los indicadores macroeconómicos de la zona: el PIB, las exportaciones, la demanda interna, etc., sino presentar un proyecto de reforma tributaria coherente con un modelo de desarrollo sostenible y humano.

Por ello, se precisa definir, siquiera de forma breve, qué se entiende por desarrollo sostenible y el rol que puede jugar un proyecto de reforma fiscal en este escenario.

### 2. El concepto de desarrollo sostenible y las políticas macroeconómicas 'ad hoc'

“Desarrollo sostenible” resulta un ideal definido, en buena medida, en concomitancia con el modelo social de la UE, en el cual nos situamos y cuya manifestación, como objetivo de la Unión, puede encontrarse perfectamente en el artículo I-3 del proyecto de “Tratado por el que se establece una Constitución para Europa”, al señalar entre los objetivos de la Unión:

- “La Unión obrará en pro del desarrollo sostenible de Europa basado en un crecimiento económico equilibrado y en la estabilidad de los precios, en una economía social de mercado altamente competitiva, tendente al pleno empleo y al progreso social, y en un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente. Asimismo, promoverá el progreso científico y técnico.
- La Unión combatirá la exclusión social y la discriminación y fomentará la justicia y la protección sociales, la igualdad entre mujeres y hombres, la solidaridad entre las generaciones y la protección de los derechos del niño.

- La Unión fomentará la cohesión económica, social y territorial y la solidaridad entre los Estados miembros.
- La Unión respetará la riqueza de su diversidad cultural y lingüística y velará por la conservación y el desarrollo del patrimonio cultural europeo”.

Téngase en cuenta que, en realidad, la reforma fiscal jugó un papel similar, a pesar de la distancia temporal y social, durante la *transición española*, la cual combinó reformas políticas, institucionales y sociales con cambios en las pautas económicas e institucionales de nuestra nación, para lograr la europeización del país y nuestra conversión en un Estado desarrollado, con un modelo de Estado social, democrático y de derecho proclamado como paradigma social en el pórtico de la CE, artículo 1.1.<sup>1</sup>

Al respecto, conviene recordar que la reforma fiscal española de 1978 fue uno de los instrumentos esenciales (mas no el único, aunque sí determinante. Véase *supra*) para conseguir esa transformación política y económica, por lo que los países latinoamericanos tienen inexorablemente que incorporar en estas reformas de profundización y consolidación del crecimiento económico, siquiera desigual y distorsionado, de los últimos ejercicios, los factores tributarios<sup>2</sup>.

La búsqueda de esa consolidación social no sólo es un prerequisite para continuar en la senda de crecimiento económico y estabilidad social que ha caracterizado, en general, los últimos años en AL. Resulta imprescindible para compensar el déficit social de los Estados latinoamericanos con respecto a su población. En caso contrario, ni se creará una demanda interna que haga sostenible y estable el desarrollo, ni se podrá evitar la desconfianza en el sistema democrático. Por último, es la única forma de asegurar el cumplimiento de los requisitos del “desarrollo sostenible” que configuran el modelo económico que instituciones internacionales, como la ONU, vienen propugnando para toda la humanidad<sup>3</sup>.

- 
1. “España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político.”
  2. Véase Ruesga Benito, S. (compilador); Cordera Campos, R.; González-Laxe, F. y Escalante Semerena, R. J. (coordinadores). *Economía política de las transiciones democráticas: México-España*; Ed. Universidad Nacional Autónoma de México, México D. F., 2006.
  3. Véase Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD): *Informe sobre el desarrollo de la democracia en América Latina*, Ed. PNUD, Buenos Aires, 2004.

Ciertamente, desde los años noventa del siglo XX (aunque con significativa variabilidad por países), las reformas estructurales emprendidas en AL han acabado con una buena parte de sus graves problemas de estabilidad económica: hiperinflación, alta volatilidad del tipo de cambio, déficit públicos crónicos, crecimiento económico anémico, crisis de deuda externa, pérdida de competitividad en los mercados exteriores, graves crisis financieras, etc.

Estas reformas han venido acompañadas, asimismo, de la recuperación de la normalidad democrática y del juego institucional, a la vez que, al menos sobre el papel, han emprendido modificaciones liberalizadoras y aperturistas de sus instituciones y de la Administración pública (incluyendo la Administración tributaria). Pero estas “reformas” no han sido suficientes ni para mejorar las condiciones de vida de la población en general, ni para reducir la desigualdad, ni para aumentar la competitividad exterior de AL<sup>4</sup>.

A la vez, las reformas institucionales siguen siendo frágiles, como demuestran la persistencia de la corrupción, la ineficacia e ineficiencia en la prestación de servicios públicos esenciales (educación, servicios sociales, etc.), la baja calidad de las administraciones tributarias, en general, de AL y el descontento de los votantes, el cual magnifica los cambios de línea de gobierno a la menor oportunidad, impidiendo de esta forma, en muchos casos, la continuidad y estabilidad en las políticas reformadoras emprendidas por gobiernos anteriores y su sostenibilidad.

### 3. La aportación y condicionamientos de los sistemas fiscales a las políticas de desarrollo

Secularmente, ha existido entre los economistas el debate acerca de la prioridad en las políticas de desarrollo entre el crecimiento económico o la distribución de la renta. La economía clásica abogaba por la primera de las opciones, entendiendo que la redistribución frenaría el proceso de inversión

---

4. Valga como manifestación concreta de este problema que la participación de AL en el comercio mundial se ha reducido drásticamente, desde un 12 por ciento en los años cincuenta del siglo XX hasta un 3 por ciento en la actualidad, pasando por el 6 por ciento en la década de los setenta del siglo pasado.

productiva, en tanto que la propensión marginal al ahorro de los sujetos económicos de magros ingresos es menor y, por tanto, cualquier política de redistribución de renta en países de bajos ingresos llevaría al descenso de la dinámica inversora por parte de las personas de renta más elevada. Es decir, había que aumentar la tarta, para luego (*sic*) distribuirla mejor. De este modo, se rechazaría cualquier proyecto de reforma fiscal con resultados redistributivos o simplemente cualquier intento de incremento de la presión fiscal. En última instancia este enfoque abogaría por la menor presencia posible del Estado, dejando la dinámica de crecimiento al albur de las “fuerzas del libre mercado”. La instrumentación de políticas fiscales, con la subsiguiente intervención del sector público en la configuración de la demanda agregada, tan sólo alteraría el funcionamiento eficiente del libre mercado. Durante décadas el pensamiento económico dominante ha impuesto sus premisas a la hora de definir los programas de reforma estructural de las economías atrasadas.

Tal forma de entender la dinámica de desarrollo económico y de actuar en la praxis de las actuaciones públicas introduce, al menos, dos limitaciones importantes, entiéndanse como contradicciones implícitas al propio discurso económico dominante, que afectan al papel de inversiones y el del consumo privado en el discurrir económico.

La pobreza o incluso indigencia de una gran masa de población lleva consigo una depresión permanente de la demanda interna. Además, la propensión marginal a la importación de bienes es mayor en los niveles de renta más alta. Esta situación llevaría a acentuar uno de los eternos problemas de los proyectos de desarrollo en las economías atrasadas, particularmente en Latinoamérica, el estrangulamiento externo de sus economías. La producción interior no se estimula y las exportaciones no son capaces de mantener el dinamismo económico necesario para crecer.

Las experiencias de crecimiento rápido en algunas de las denominadas “economías emergentes” están ligadas, en algún momento de su proceso de desarrollo, al despegue de su mercado interior, que toma el relevo a una fase inicial exportadora, no sostenible a largo plazo. La dinamización de la demanda interna está ligada a la consolidación de una extensa clase media que dota, asimismo, de mayor estabilidad al régimen y a las instituciones políticas.

Es más, estudios empíricos sobre AL señalan que una de las principales restricciones a la expansión de la inversión privada era la contracción de la demanda interna, entre otras variables<sup>5</sup>.

Enfoques alternativos a la economía neoclásica o más convencional enfatizan esta orientación, poniendo de manifiesto el papel singular que juegan los crecimientos salariales a ritmos importantes, como modo de expandir la demanda interna (en la visión postkeynesiana), pero al mismo tiempo puede constituir un incentivo singular a la dinámica de crecimiento de la productividad del trabajo (visión schumpeteriana). En cualquier caso, no es factible un proceso de desarrollo sostenible sin la presencia de un cierto nivel de redistribución de la renta y de participación importante de las rentas salariales en el PIB.

Resulta significativo a este respecto cómo una revista como *The Economist*, de tendencia económica liberal, señala en un reciente informe sobre los países emergentes que:

“Más controvertidamente, los gobiernos pueden necesitar redistribuir los beneficios de la globalización (sic) más justamente a través los impuestos y del sistema de beneficios. Estudios sugieren que los países con políticas sociales más generosas tienen menos probabilidad de apoyar el proteccionismo. Y es que más que bloquear los cambios, los gobiernos requieren aliviar el dolor que inflinge [la globalización] en varias formas: con una red social de seguridad temporal, para aquellos que pierden sus empleos, mejor equidistribución para equipar a los trabajadores para los empleos del mañana y mercado laboral más flexible para promover la creación de nuevos empleos”<sup>6</sup>.

Adicionalmente, las carencias en materia de inversión pública tanto en capital físico (infraestructuras) como en intangibles (innovación y desarrollo tecnológico) y, particularmente, en capital humano (educación y sanidad) arrastran tras de sí lagunas importantes para la materialización de la propia inversión privada en estos países. La atracción de capitales externos también se ve limitada a un reducido número de actividades ante las insuficiencias de las infraestructuras de transporte, comunicaciones, de mano de obra cualificada o de redes empresariales de suministro a las compañías transnacionales, cuando no por la propia inestabilidad de las instituciones políticas o los elevados niveles de corrupción.

---

5. Véase Molligansky, G. (1996): “El contexto económico de la inversión: América Latina a partir de 1980”, *Revista de la CEPAL*, núm. 58, abril.

6. *The Economist*, 16 de septiembre, 2006, suplemento: “The New Titans”, pág. 17.

Recientes estudios en el ámbito del Banco Mundial han insistido en esta línea argumental, resaltando que la escasez de inversiones públicas (relacionadas con las políticas de ajuste estructural del Consenso de Washington que primaban el ajuste de las cuentas públicas, con rebajas en el gasto en inversión) ha sido un freno importante a la expansión de las inversiones privadas. A este respecto se ha señalado que:

“El hecho es que en la zona [Latinoamérica] la inversión pública como porcentaje del producto ha decrecido en los años noventa. Cabe señalar que según varios estudios, una de las principales variables —caso la principal— que determina la inversión privada es la inversión pública. [...] De particular importancia han sido los programas de ajuste suscritos por los países de la región con el Fondo Monetario Internacional (FMI), ya que ante la presión de cumplir las metas fiscales han tenido que reducir la inversión pública. La evidencia en algunos países de la región indica que el recorte de la inversión pública, y de la destinada a infraestructuras, ha sido el medio para cumplir las metas fiscales”<sup>7</sup>.

La carencia histórica de recursos financieros para abordar procesos intensos de desarrollo se acentúa así, al reducir la aportación pública a la formación bruta de capital de la región.

#### 4. El adecuado entorno político y socioeconómico de las reformas fiscales.

##### La praxis de las políticas de reforma fiscal

Todo ello, porque este movimiento intensivo de reformas políticas y económicas en la región durante los últimos años, tanto si se ha identificado con el llamado Consenso de Washington como, incluso, si se ha opuesto al mismo, ha conducido genéricamente<sup>8</sup> a:

- Una reducción del papel del Estado y de las administraciones públicas en toda AL. Esta minoración puede haber sido positiva, por ejemplo, al minimizar el peso del gasto militar y las funciones represivas del aparato del Estado, para impedir que los bienes y servicios públicos sólo sirvieran a una capa reducida de la población<sup>9</sup> o que, prestados monopolísticamente,

---

7. René Cáceres, L. (2006): “Reforma económica, inversión y estancamiento en América Latina”, *Comercio Exterior*, vol. 56, núm. 1, México, pág. 7.

8. Evidentemente, existen excepciones conscientes a alguno de los rasgos que citan con posterioridad, así en Venezuela ha aumentado el rol del Estado como proveedor de bienes y de servicios.

9. Como sucedía (y todavía sucede, por ejemplo, en Brasil) con Estados donde el gasto en educación se volcaba hacia la universidad, centro de acogida de las clases altas, frente a la escolarización primaria.

acrecentaran su ineficiencia y su baja calidad. Sin embargo, ha conllevado la configuración de Estados anémicos, incapaces de actuar como elementos reguladores y redistribuidores de renta, es decir, sin poder desarrollar políticas públicas de cohesión social y asimismo imposibilitados, en supuestos de crisis económica, para operar como estabilizadores de los “fundamentales” equilibrios macroeconómicos.

- Incrementar las de por sí grandes desigualdades en AL. En los momentos actuales, no se trata sólo de que estas reformas no hayan reducido la “brecha” de rentas y riqueza entre estratos sociales y locales en el seno de la nación-Estado, sino que, asimismo, han hecho aparecer nuevas desigualdades, en términos de oportunidades (lo que explica, también, la emigración de gran parte de jóvenes y del mejor capital humano de estos países, el *brain drain*), respecto al acceso a las nuevas tecnologías, el denominado *digital divide* y la recepción de servicios sociales básicos.

Nuevamente, la debilidad del Estado, carente de recursos, le impide operar como agente de cohesión social y se encuentra detrás de estas deficiencias del modelo de crecimiento (mejor que de “desarrollo”) en AL, así como en la persistencia de sus déficit sociales, y si el Estado latinoamericano es frágil, es porque, en particular, no dispone de ingresos impositivos, de carácter coactivo, suficientes.

El Estado en AL no tiene un modelo tributario que asegure el principio básico de toda imposición: la suficiencia, por no hablar del cumplimiento de otros objetivos comunes a cualquier sistema impositivo moderno: redistribución, flexibilidad económica, etc.

La liberalización financiera, comercial e institucional, junto con la privatización, se han hecho, además, precipitadamente, lo que explica la pérdida de competitividad, la dependencia exterior de estas economías y su vinculación a la evolución en los mercados exteriores de una reducida cesta de productos, lo cual, en general, conduce a la inestabilidad y a la inseguridad respecto a la continuidad en el tiempo del desarrollo económico, así como a la imposibilidad de ascensión de las capas sociales desfavorecidas a las mejoras económicas, junto con su descontento con las medidas liberalizadoras<sup>10</sup>.

---

10. Lo que, a su vez, explicita los fuertes apoyos políticos que reciben candidatos cuya finalidad es revertir la entrada del mercado y de la competencia a la hora de proveer los bienes y servicios, con un fuerte énfasis en un estatismo clásico, recuperando el papel de Estado como agente interventor en la vida económica y social.

Las economías de AL resultan muy volátiles, inseguras y dependientes, carentes de una estrategia a largo plazo de desarrollo nacional o de integración en un marco regional y, por enésima vez, al no tener un Estado que compense y dé equilibrio, los choques externos posibles, por ejemplo, en el contexto de un ciclo económico internacional depresivo, agudizarían el malestar social y los problemas económicos.

En suma, las reformas económicas e institucionales de los últimos años en AL tienen que consolidarse y resolver sus déficit sociales e institucionales, pues no han logrado potenciar significativamente ni el bienestar ni la cohesión social, entendida ésta como:

“Una relación satisfactoria entre crecimiento económico y redistribución de la riqueza a través del tejido social. La base del modelo ha radicado en un gran pacto político-social que ha facilitado un crecimiento económico sostenido junto con un sistema fiscal progresivo y eficiente, lo cual ha permitido ejecutar presupuestos redistributivos durante años”<sup>11</sup>.

“Por un lado, como “prevención”, prevenir y erradicar la pobreza y la exclusión; y, por otro, como promoción de la integración y la participación de todos en la vida económica y social, algo que puede parecer sencillo, pero que tiene una enorme complejidad”<sup>12</sup>

Todo ello necesita, obviamente, una política fiscal diferente a la seguida hasta la fecha por los diferentes Estados de AL y unas instituciones públicas dotadas con mayores recursos, junto con un énfasis distinto, tanto a la hora de asignar las políticas públicas de gasto, como en el diseño de prioridades para las mismas (más en capital humano e infraestructuras, más en políticas sociales, menos en proyectos de imagen y para las elites, etc.).

Como dato significativo, piénsese que la presión tributaria absoluta, entendida como el ratio ingresos públicos coactivos /PIB<sup>13</sup>, no llega de media al 20

---

11. Steinberg, Federico (con la colaboración de Nicolás Sartorius y Vicente Palacio). *Propuestas para la cohesión social euro-latinoamericana*, Fundación Alternativas, Observatorio de Política Exterior Española, OPEX, Documento de Trabajo 1/2006, pág. 6.

12. Navarro, Alberto. “Estado de bienestar y cohesión social: una visión desde la UE”, en *Unión Europea y América Latina: retos comunes para la cohesión social*, op. cit., pág. 19.

13. La identificación clásica de la misma y su medición proviene del trabajo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), Comité de Asuntos Fiscales (CAF), titulado *Revenue Statistics of Country Members*, habiéndose publicado desde 1965 ininterrumpidamente.

En todo caso, dado que el único país de AL que pertenece a la OCDE es México, es preciso acudir a otras fuentes para obtener esta información, por ejemplo:

-Centro de Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

-FMI. World Economic Outlook. Base de datos *online*.

por ciento en AL, mientras que la media en la OCDE es del 35 por ciento; es más, las cifras sobre la capacidad de los Estados latinoamericanos para obtener recursos serían menores, si se tuvieran en cuenta dos factores que suelen distorsionar las cifras anteriores:

- En muchos casos (México, Venezuela, Bolivia, etc.) una parte significativa de los ingresos públicos coactivos deriva de monopolios estatales sobre materias primas<sup>14</sup>. Esta baja presión tributaria, que imposibilita cualquier idea de fortalecer el Estado y fuerza al endeudamiento externo a las administraciones públicas de este territorio, es además histórica. Tomando series largas, de 1975 a 1997, mientras que la presión fiscal media en la OCDE era del 28,3 por ciento sobre el PIB durante el periodo 1975-85, en AL se ubicaba en el 14,9 por ciento; y en los Estados miembros de la OCDE había pasado al 34,2 por ciento entre los años 1986-1997, en tanto que en AL estaba en el 15,2 por ciento; en el año 2001, estos porcentajes se situaban, respectivamente, en el 36,9 por ciento y el 18,4 por ciento y en el ejercicio 2005 (a falta de datos consistentes para AL en su conjunto), los porcentajes anteriores no parecían haberse alterado significativamente.
- El otro gran problema es que esta recaudación mínima se logra a partir de un número de contribuyentes muy reducido<sup>15</sup> y de unas bases

---

-La base de datos del Banco Mundial, Global Development Finance.

Evidentemente, cada Administración tributaria iberoamericana presenta con diferente periodicidad y calidad estadística información sobre sus recaudos impositivos; puede accederse, por ejemplo, a los siguientes portales como fuentes de información sobre la Administración tributaria en AL:

- [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx). (Servicio de Administración tributaria, SAT, de México).

- [www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar) (Administración Federal de Ingresos Públicos, AFIP, Argentina).

- [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co) (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, Colombia).

- [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br) (Secretaria da Receita Federal, SRF, Brasil).

- [www.seniat.gov.ve](http://www.seniat.gov.ve) (SENIAT, Venezuela).

14. Así, en México sobre una carga tributaria del 18 por ciento sobre el PIB de media —un 16 por ciento en el año 2002, según datos de la propia OCDE y del 19,8 por ciento por ciento en el ejercicio 2005—, un 6 por ciento deriva de los ingresos de PEMEX y en Venezuela se considera un éxito histórico de su Administración tributaria, SENIAT (Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria), que en el año 2005 la recaudación por impuestos, apenas, el 11,5 por ciento del PIB, superase por primera vez desde la creación de este modelo de Agencia en la AT venezolana, los ingresos derivados de PVDSA, Petróleos de Venezuela; gracias, entre otros factores, a la realización de una exitosa campaña contra la evasión fiscal, conocida como “evasión cero”. Con el particular supuesto venezolano de la elasticidad inversa y falta de “buoyanza” (por utilizar la terminología venezolana) de sus impuestos. Así, en el año 2002 la presión tributaria fue del 10,86 por ciento, pero en el ejercicio siguiente se situó en el 8,72 por ciento.
15. En Venezuela, por ejemplo, se estima que el 65 por ciento de los potenciales declarantes del Impuesto sobre la Renta no lo hacen y que, en general, la evasión tributaria supera el 40 por ciento del PIB, según datos de la propia SENIAT.

impositivas pequeñas: salarios de funcionarios, multinacionales, regalías extraordinarias de empresas mineras extranjeras, etc., por lo que la sensación de presión tributaria puede ser muy superior en ciertos colectivos que lo mostrado por las cifras. Téngase en cuenta, por ejemplo, que en México, nación de 110 millones de habitantes, sólo están registrados en el SAT (Servicio de Administración Tributaria mexicano) 22 millones de contribuyentes y que el grado de informalidad de estas economías conlleva a que los contribuyentes reales sean muy inferiores.

En estas circunstancias se combina una teórica baja presión tributaria con la sensación de que determinados contribuyentes (asalariados, multinacionales, etc.) soportan cuotas de presión tributaria muy alta, generándose nuevas resistencias sociales a cualquier cambio impositivo y a la propia reforma tributaria, por entender tales sujetos que estas modificaciones supondrán una mayor aportación efectiva de deudas tributarias por su parte.

Esta circunstancia alcanza tintes dramáticos en Brasil, la nación con mayor presión fiscal en AL, próxima a la media OCDE<sup>16</sup> y, a la vez, con un fuerte grado de evasión fiscal, por lo que sus contribuyentes cumplidores se ven sometidos, paradójicamente, a una gran carga tributaria, reduciendo su capacidad de consumo y la actividad económica, a la vez que provoca resistencia social a los procesos de reforma tributaria y una clara distorsión en los mercados, al permitir competir, vía menores costes, a los sujetos que no contribuyen efectivamente a la Hacienda Pública brasileña.

En suma, en AL no es sólo que la recaudación sea escasa, es que recae siempre en los mismos, se distribuye mal, no es elástica y se centra en pocos gravámenes (incluso el peso desproporcionado de los aranceles aduaneros en la misma), lo que hace todavía más grave la dependencia y debilidad del Estado y refuerza la resistencia social al pago de tributos.

Téngase en cuenta, por último, que las mejoras en los indicadores de desarrollo latinoamericanos han de pasar, inexorablemente, por solventar el “déficit social” de estos países.

---

16. El 33 por ciento en el año 2003, según datos del Banco Mundial, frente al 35-36 por ciento de media en la OCDE.

No puede mantenerse por más tiempo que basten para alcanzar el desarrollo unas políticas de reformas estructurales (seguidas básicamente por todas las naciones de la zona), limitadas a lograr la estabilidad macroeconómica, los conocidos en la jerga económica como “fundamentales”, sin atender a la cohesión social.

Si la liberalización, la incorporación de reglas de mercado a la economía, la reducción del intervencionismo estatal y la recuperación del diálogo democrático no vienen seguidas de políticas sociales y redistributivas, todo el proceso reformador puede irse al traste, pues solamente de esta forma se logrará, por un lado, conservar la confianza en la democracia, sus instituciones y el propio sistema de cambio sistémico, político-económico, que está detrás del impulso reformador.

A su vez, la mejora de los indicadores sociales creará nuevos mercados domésticos y aumentará la demanda interna, contribuyendo al desarrollo; por último, la reducción de las desigualdades potenciará un Estado “nuevo” que compense y equilibre, en situaciones internacionales de fuerte competencia derivadas de la globalización y el impacto de las nuevas tecnologías, los problemas de *shock* externos o internos que puedan producirse, por ejemplo, la deslocalización de unidades productivas tradicionales de la zona, caso del textil.

Asimismo, un Estado de consenso social y equilibrado mejora la calidad, la transparencia y la fiabilidad de sus políticas, potenciando el equilibrio económico-social y dando respuesta a los nuevos retos de nuestra época, por ejemplo, al cambio climático o al impacto de la globalización en los mercados de trabajo<sup>17</sup>, por lo cual podrá entrar en la senda no sólo de un desarrollo económico acelerado y mejor redistribuido, sino sostenible y equilibrado.

Pero para conseguir tal funcionamiento del Estado, éste debe disponer de recursos y en los momentos actuales no dispone de los ingresos fiscales suficientes. Falta, por tanto, el desarrollo íntegro de una reforma fiscal y es inexorable afirmar que cualquier reforma tributaria tiene que aumentar los recursos coactivos, la presión fiscal; pues sin fiscalidad suficiente no existe el Estado y

---

17. Véase a este respecto. Fujii, G. y Ruesga, S. M. (coordinadores): *El trabajo en un mundo globalizado*, Ed. Pirámide, Madrid, 2004.

sin Estado no se puede cambiar el modelo de desarrollo neoliberal, de “círculo vicioso” e inestable que está generalizado en estos momentos en AL.

Ahora bien, para obtener esta suficiencia recaudatoria, no debe partirse de incrementar los gravámenes sobre los sujetos y bases tributarias ya sometidos efectivamente a una presión fiscal significativa, sino de:

- Ampliar el número de contribuyentes reales.
- Incrementar las bases tributarias.
- Integrar en la red impositiva la economía informal.
- Alterar la distribución de la carga tributaria.

Hay que insistir en que toda proclama de reforma fiscal, sea “integral”, “estructural” o como quiera llamarse en AL, que no vaya acompañada de una campaña de convencimiento social de que la misma no pretende, exclusivamente, aumentar la recaudación, sino alterar la distribución y los contribuyentes, a la vez que destinar los nuevos recursos a políticas públicas diferentes, fracasará inexorablemente, pues recaerá sobre obligados tributarios resilientes, con fuertes apoyos en las propias administraciones tributarias y en el legislativo, reacios a pagar todavía más de lo que ya tributan.

Por lo tanto, la suficiencia no es “suficiente”, valga la redundancia. Como se verá más adelante, se requiere alterar la manera de diseñar e implementar la propia reforma fiscal: se necesita cambiar el peso de los distintos impuestos en el sistema fiscal, reforzar la Administración tributaria, reducir la “brecha” fiscal entre recaudaciones potenciales y reales en AL y convencer con prácticas reales de que los ingresos obtenidos se destinan eficaz y eficientemente a nuevas políticas públicas.

En estas condiciones, un elemento esencial para asegurar el éxito de nuestra propuesta de reforma tributaria es atender cuidadosamente el entorno político y socioeconómico en que todo proceso de alteración de carga tributaria se desarrolla.

Si no hay *pacto social*, si no hay un acuerdo y consenso de la sociedad civil sobre los principios y fines de los impuestos, ningún modelo tributario tiene éxito y menos en AL, donde casi nunca se ha atendido la proyección

social de los impuestos y las denominadas “reformas impositivas” se han hecho de espaldas al acuerdo e incluso al conocimiento de los contribuyentes, imposibilitando *ab initio* un elemento esencial en cualquier modelo tributario masivo, con capacidad recaudatoria suficiente: el cumplimiento voluntario, por la inmensa mayoría de los obligados fiscales, del pago impositivo.

En estas condiciones, resulta esencial para lograr el éxito reformador atender al proceso de diseño, de implantación de la reforma y al diálogo con las partes afectadas (empresarios, sindicatos, consumidores, etc.). En suma, modificar la tributación en AL supone cambiar la forma de legislar desde una visión puramente jurídica y burocrática de las leyes tributarias a un pacto fiscal sobre objetivos, principios tributarios y resultados de la reforma.

Ahora bien, y ésa es la relevancia de la reforma tributaria, sin un nuevo sistema fiscal suficiente, redistributivo, flexible, simple, con bajos costos administrativos e indirectos (*compliance costs*), activo contra la evasión y la elusión fiscales, ni tendremos un Estado capaz y suficiente para cumplir las funciones de lo público en las sociedades modernas, ni existirá la convicción en la sociedad de AL de que las reformas valen la pena y se mejora su situación social y sus perspectivas de desarrollo.

## 5. El concepto de reforma fiscal

El concepto de reforma fiscal que se utiliza en este Informe no es pues, el tradicional, donde se ha tendido a identificar reforma tributaria con un amplio conjunto, más o menos estructural, de modificaciones jurídicas en la redacción de los diferentes textos legislativos (generalmente leyes, debido al denominado “principio de legalidad tributaria” o de “reserva de ley”, bajo el cual funciona el diseño de los sistemas fiscales)<sup>18</sup>, en el marco de determinados principios tributarios (generalidad, progresividad, suficiencia, etc.), cambios normativos aplicados por el gobierno de turno para obtener (teóricamente) ciertos objetivos de política económica, social, etc.

---

18. Véanse como ejemplos lo dispuesto en los artículos 31.1, 133.1, 133.3, 134 de la Constitución Española y, en especial, en el artículo 8 de la LGT. Reserva de ley tributaria.

Identificar reforma tributaria como alteración legislativa del sistema tributario es insuficiente y puede conllevar errores graves, pues lo relevante no es lo que dice la ley, sino cómo se aplica. Lo significativo no es que exista, por ejemplo, un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF)<sup>19</sup>, sino el número de sujetos pasivos que lo declaran, las rentas declaradas, su distribución, etc.

Lo importante, en definitiva, para comprender el funcionamiento de un sistema impositivo no es lo que afirman la ley y sus reglamentos sobre el papel (el sistema tributario formal), sino la aplicación efectiva del sistema tributario y el apoyo social que cuenta el mismo. De ahí, nuevamente la relevancia de una política de reforma fiscal que busque decididamente este consenso, este pacto social, al margen de la ortodoxia o de la calidad técnica de ciertas disposiciones legislativas, precisamente, en un lugar, AL, donde existe la convicción histórica de que los “doctos”, “doctores” y “juristas” han realizado grandes textos legislativos tributarios, sin atender para nada a los intereses de los contribuyentes, conscientes en muchos casos de que la legalidad sólo beneficiaba a los grupos dominantes e incapaces de trasladar, no ya sobre la economía y la sociedad reales, sino sobre las propias administraciones tributarias encargadas de gestionar los nuevos textos reformadores, los medios y las capacidades necesarias para poder llevar a cabo los objetivos de la reforma fiscal tan magníficamente legislada.

Hay que rechazar de plano, pues, la pretensión (muy latinoamericana y formalista) de identificar reformas tributarias con cambios legislativos.

Esta identidad conforma una característica recurrente de las reformas impositivas llevadas a cabo en AL desde la década de los cincuenta del pasado siglo XX, es decir, desde el momento en que se produce el estancamiento en el devenir político-económico latinoamericano, y tal identificación, en gran parte, para justificar la decidida voluntad (*sic*) de los gobiernos de turno, por mejorar la justicia fiscal y la eficacia del sistema tributario, ha coadyuvado y explica, en parte, la decadencia económica de AL y su fracaso social.

---

19. En AL, al contrario que en España, existe (de manera nominal en muchas naciones) un Impuesto sobre la Renta que no diferencia, en la delimitación de sus sujetos pasivos, entre personas físicas (contribuyentes clásicos del IRPF) y personas legales (contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades; en adelante, IS).

## ■ V. Análisis de los principales procesos de reforma fiscal en América Latina

### 1. Introducción. Más sobre las limitaciones de la reforma fiscal

Conviene reiterar que la base del pacto político-social en AL es un nuevo sistema tributario, suficiente y justo, con un Estado eficiente y apoyado por la generalidad de la sociedad. La reforma fiscal es tan sólo una *condición necesaria* para desarrollar ese pacto y construir un “círculo virtuoso” para el desarrollo latinoamericano. Ahora bien, implantar un nuevo modelo tributario con destino a políticas públicas sociales y de infraestructuras públicas no es suficiente para obtener tal pacto, ni puede pretender un automatismo en el logro del mismo en todas las naciones latinoamericanas y en el mismo momento histórico, tanto por las diferencias institucionales y sociales que existen entre ellas, como por la necesidad de incorporar el estudio de los otros componentes del pacto, por ejemplo, las políticas salariales, tema que escapa al ámbito de análisis de este Informe.

Como puede deducirse de las páginas anteriores, no solamente se necesita una reforma tributaria integral, de nuevo cuño, que ponga como meta la cohesión social mediante un pacto fiscal que coadyuve a la superación de los fracasos en las reformas tributarias emprendidas hasta la fecha en AL, sino que el fracaso histórico de las reformas tributarias, muchas de ellas constantes y sucesivas<sup>1</sup>, ha sido en gran parte, (al no construir modelos fiscales robustos, con apoyo social, bajo coste recaudatorio y elásticos ante los ciclos económicos y con capacidad redistribuidora) el responsable del déficit social que aqueja a estas naciones. Por estas razones, las sugerencias para una reforma tributaria en AL que

---

1. En Colombia, por ejemplo, se afirma que en los últimos diez años se han producido hasta 13 reformas fiscales estructurales; el segundo mandato del presidente Uribe ha comenzado en julio de 2006 con una nueva “reforma fiscal integral”.

aquí se desarrollan más adelante, se fundamentan, en gran parte, en la negación de los procesos reformatores de este continente, cuyo fracaso en cualquiera de los principios básicos que conforman un modelo fiscal (generalidad, suficiencia, equidad horizontal y vertical, flexibilidad, etc.) es reconocido por la doctrina y, particularmente, por los propios gestores tributarios de la zona.

## 2. Las experiencias extraídas de la historia de las reformas fiscales en América Latina. Algunas consideraciones de carácter general

América Latina ha intentado en numerosas ocasiones<sup>2</sup> implantar modelos y principios tributarios que, en el marco de otras reformas económicas o por diferentes causas ideológico-políticas, revertieran la tendencia hacia el fracaso del Estado latinoamericano en el periodo considerado (mediados del siglo XX-primer década del siglo XXI).

La experiencia de las reformas fiscales llevadas a cabo en AL desde la década de los cincuenta del pasado siglo XX puede considerarse, en general, como un conjunto de fracasos, donde los modelos tributarios implantados no pasaron de los textos legales a una ejecución administrativa eficaz y eficiente y sus efectos sobre la sociedad y la economía o bien fueron despreciables, al no llevarse a la práctica sus principios o, en el peor de los casos, acrecentaron los graves problemas económicos del momento y produjeron relevantes enfrentamientos sociales.

Parece en consecuencia evidente que, antes de diseñar unas propuestas de reforma fiscal alternativa para AL, se elabore una crítica a la historia de las reformas impositivas de la región, la cual nos dará pautas para precisar qué no se ha de hacer, lo que se podía denominar la “impronta negativa de la historia de las reformas fiscales en la región”.

Ya en la década de los cincuenta de la pasada centuria en América Latina se produjeron relevantes modificaciones en los sistemas tributarios en Estados como Venezuela, República de El Salvador, Argentina, Colombia, etc.

---

2. De hecho, puede afirmarse que en “demasiadas”, siendo esta variabilidad en los sistemas y modelos aplicados de reforma tributaria una de las características más negativas del propio proceso reformador, uno de los elementos que reflejan y, al mismo tiempo, explican su fracaso.

Estas reformas tenían como eje la modernización de los sistemas tributarios, con un énfasis redistributivo, al introducirse gravámenes sobre la renta y la riqueza, algunos (caso de Venezuela y la República de El Salvador) con tarifas fuertemente progresivas en la imposición sobre la renta de las personas físicas.

Las causas de este fracaso y, en particular, los orígenes de estas enormes diferencias, de los *gaps* entre el ideal tributario (el “modelo fiscal” reformador) y la aplicación de los tributos (el “sistema fiscal”, lo que resultaba de la fiscalización y la ejecución de los impuestos), se pueden sintetizar, según países, épocas, situación política, etc. en cinco grandes bloques de factores limitantes de la eficacia en la aplicación de las reformas fiscales diseñadas en y para Latinoamérica:

### 2.1. La obsesión por aplicar a realidades y entornos totalmente diferentes modelos tributarios provenientes de los Estados Unidos

Generalmente, de los medios académicos o desde los entornos del Internal Revenue Service (IRS, Servicio de las Rentas Internas de Estados Unidos, su Agencia Tributaria), que no respondían en absoluto a las necesidades, circunstancias sociales y económicas e incluso a las normas jurídicas y la mentalidad vigente en el país latinoamericano de turno<sup>3</sup>.

Estos modelos tributarios estaban fuertemente influidos, en general, por la realidad norteamericana y por las actuaciones administrativas de la Agencia Tributaria de los Estados Unidos, el IRS, y en alguno de ellos tuvieron participación directa profesores norteamericanos de prestigio o funcionarios de EE UU.

Precisamente, este énfasis en seguir el modelo norteamericano, entendido como paradigma de la modernidad fiscal, supuso un primer error histórico que se ha repetido de una forma u otra en AL: la concepción de un sistema tributario como ideal, derivado de modelos y realidades sociales norteamericanas, ajenas a la verdadera situación institucional, social y económica de las naciones de la región.

---

3. Así sucedió, por ejemplo, en la República de El Salvador o en Venezuela con reformas fiscales frustradas (y frustrantes para la población, la ética tributaria y la Administración tributaria) en la década de los cincuenta del pasado siglo.

Así, se mantuvieron gravámenes indirectos obsoletos, centrados en el tráfico privado o jurídico, totalmente incompatibles con el desarrollo de una economía moderna y monetizada que necesitaba exacciones sobre el consumo generales; o se gravaron con impuestos en cascada, de difícil control, que complican la exportación, incrementan los precios y distorsionan la competencia: o, en el peor de los supuestos, se introdujeron exacciones a los minoristas, siguiendo el modelo del *retail sales* americano estatal, sin ninguna capacidad de control sobre los mismos.

Tampoco, por su parte, la introducción de unos impuestos sobre la “renta” modernos, a la imagen americana, fue exitosa, al olvidarse plenamente (consciente o inconscientemente) el legislador latinoamericano de la diferencia de la capacidad económica entre el contribuyente de la década de los cincuenta en AL y el contribuyente medio norteamericano de ese idéntico periodo, junto con la incapacidad para disponer de un adecuado censo de contribuyentes, la falta de atención a la idiosincrasia latina, la inexistencia de efectivas medidas para contrarrestar el fraude y la evasión tributarias y, por último, la total ausencia de una Administración tributaria moderna, transparente y no corrupta que imitase a su imagen: el IRS.

No es de extrañar, en consecuencia, que ni las reformas en la imposición directa, conscientemente dirigidas a “modernizar” el sistema fiscal, potenciar los ingresos tributarios y mejorar la equidad fiscal (horizontal y vertical), ni la desatención a los tributos sobre el consumo (muchos de ellos centrados todavía en las viejas especies de “comer, beber y arder” y exacciones sobre consumos específicos complejas, costosas de gestionar y propensas a la corrupción administrativa) lograran sus objetivos. Por el contrario, agudizaron los problemas económicos: insuficiencia crónica de recursos para el Estado, complejidad e inestabilidad en el sistema tributario, enorme inequidad en la recaudación, con el subsiguiente rechazo social a toda idea de “imposición”, Administración tributaria ineficiente y corrupta e imposición inflacionista sobre el consumo, alejada de los parámetros de una economía moderna y distorsionadora de los mecanismos de precios y de la competencia del mercado.

Esto es un aspecto esencial de esta experiencia reformadora de los años cincuenta. La lección básica que se puede extraer de cara al futuro es que una de las razones fundamentales del fracaso de las sucesivas reformas tributarias en

AL fue la obsesión por aplicar a realidades y entornos totalmente diferentes, como son los de AL y EE UU, modelos fiscales provenientes directamente de universidades, instituciones o gobiernos anglosajones; los cuales no respondían en absoluto a las circunstancias sociales y económicas e, incluso, a las normas jurídicas y a la mentalidad del país latinoamericano de turno.

Posteriormente, se ha seguido con esta aplicación cuasi-mimética de modelos “modernos” u “occidentales” de sistema fiscal, importados, bien de los EE UU, bien desde los despachos del FMI, bien desde algún centro de estudios vinculado a universidades norteamericanas, como la de Harvard y, recientemente, con los reiterados intentos de trasladar a países como México los rasgos esenciales del modelo tributario vigente en la OCDE e, incluso, España<sup>4</sup>, están sirviendo para justificar alteraciones de la fiscalidad en AL.

En realidad, la justificación de estas aceptaciones acríticas de modelos tributarios importados se sustentaba bien en su “ortodoxia”, bien en que, introduciendo sistemas fiscales que tanto éxito para el desarrollo de los países occidentales habían generado, lo mismo se produciría en la nación latinoamericana de turno, confundiendo lamentablemente el efecto con la causa y negando el carácter instrumental de la imposición, así como las diferencias de toda índole (institucionales, sociales, históricas, etc.) entre el Estado de origen del modelo fiscal y la nación latinoamericana de destino de tal modelo. En el peor de los casos, esta técnica de importación bien resultaba obligada, en el marco del pertinente y enésimo “programa de estabilización del FMI”, cuyos sistemas fiscales están cortados por un patrón teórico idéntico, bien servía de coartada al dictador o gobierno represivo de turno, al aparentar con una legislación tan occidental y avanzada una modernización del sistema tributario y, por ende, de la distribución de la carga fiscal que, posteriormente, se inaplicaba sistemáticamente.

La tendencia a copiar sistemas fiscales de países más desarrollados, sin tener en cuenta los entornos propios de cada Estado de AL, se ha traducido en modelos impositivos ajenos totalmente a la realidad, sin contacto social, incapaces de atender a su realidad económica. Es más, al trasladarse

---

4. Como se ha visto en la incorporación asimétrica del llamado “modelo dual” para la reciente reforma fiscal de Uruguay.

acríticamente<sup>5</sup>, o bien tales sistemas tributarios no tuvieron ninguna incidencia o, por el contrario, generaron efectos económicos muy negativos, por ejemplo, cuando no se tenía en cuenta la existencia de un fuerte peso del sector primario en las economías o la ausencia de grandes distribuidores comerciales.

## 2.2. 'El desprecio o minimización de la aplicación de los tributos', una vez publicados los textos legales en los Boletines Oficiales correspondientes

Se pensaba que, una vez modificada la normativa tributaria y aprobada por el gobierno correspondiente, la Administración tributaria del país latinoamericano afectado la aplicaría sin problemas, de acuerdo con los principios e ideales del reformador, más o menos ilustrado y, por último, los contribuyentes reaccionarían pasivamente, con modelos mecánicos y sin resistencia social ante la ley.

Este total desconocimiento de los problemas de las administraciones tributarias latinoamericanas, en muchos casos, totalmente politizadas, clientelares, sin medios materiales y con baja calidad en sus funcionarios y en sus métodos de trabajo, llevaron a que la realidad, agravada por el fenómeno de la corrupción generalizada en el servicio público y la imbricación de los intereses y los grupos de presión existentes entre la Administración y los sectores sociales oligárquicos, produjo el fracaso inmediato de brillantes textos legislativos que no pasaron del papel a la realidad.

Así ha sucedido, por ejemplo, con la mayoría de los impuestos sobre la renta (en su vertiente sobre las personas físicas<sup>6</sup>, particularmente), cuyos sonoros fracasos en Estados como Colombia, Venezuela y la inmensa mayoría de las naciones que componen América Central son de todos conocidos.

Ciertamente, desde la creación de organizaciones como el Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT), algunos trabajos de la Organización de Estados Americanos (OEA) o ciertas corrientes del FMI que

---

5. Sobre todo, si no se implantaban efectivamente, por la incapacidad administrativa o el fraude generalizado, empezando por el de las propias elites en el poder, las cuales —Venezuela, varios Estados centroamericanos, etc.— nunca estuvieron dispuestas a pagar tarifas del IRPF que suponían hasta el 80 por ciento de sus rentas.

6. En la mayoría de los países latinoamericanos el Impuesto sobre la Renta es unitario, no diferenciando según la personalidad del sujeto pasivo tributario.

propugnaban la aplicación del principio de que un “impuesto vale, lo que la Administración encargada de aplicarlo”, este déficit administrativo se ha tratado de colmar, trasladándose el énfasis en el diseño de las reformas tributarias desde la legislación hasta la ejecución de lo legislado.

Sin embargo, los escasos recursos empleados en perfeccionar la Administración tributaria, los intereses clientelares y la obsesión por identificar Administración tributaria eficiente con Administración con ordenadores, aunque no hubiera funcionarios capaces de trabajar con ellos, junto con el hecho innegable de que la reforma administrativa solía entenderse como una “segunda fase” de la reforma fiscal, sin actuar, de forma paralela, a la reforma legislativa, han llevado a que, si bien con grandes diferencias entre países<sup>7</sup>, las deficiencias administrativas y de aplicación de los tributos<sup>8</sup> sean patentes.

De esta manera, centrar el diseño de la reforma tributaria en la fase legislativa, sin tomar en consideración ya desde sus orígenes tanto la normativa como las modificaciones necesarias en la Administración tributaria y en los instrumentos de gestión (obligaciones de información, dotaciones informáticas, información y asistencia a los contribuyentes, etc.), no sólo ha imposibilitado a muchas experiencias de cambio fiscal en AL que se hayan puesto a la práctica, sino que ha reforzado el convencimiento social de que los textos legales son inanes, no se ejecutan, aumentando el menosprecio por la ley y la falta de respeto en las instituciones que caracterizan a las sociedades de la zona.

Es más, al marginar la aplicación del sistema tributario se ha potenciado unas administraciones tributarias débiles, políticamente muy condicionadas, sin profesionalidad, sin medios materiales y propensa a la corrupción. Efectos que, dada la relevancia de la hacienda pública en la construcción del Estado, se han trasladado al resto de las administraciones públicas y, al final, a la resistencia social ante el pago de los gravámenes.

En los últimos años ha mejorado la dotación de recursos destinados a las administraciones tributarias latinoamericanas, pero tal mejora no ha sido

---

7. Hay excelentes *fiscalistas* en Estados como Bolivia y Perú, incluso, mejores que su modelo fiscal.

8. Por ejemplo, el fracaso en la generalización del censo mexicano de los contribuyentes.

general<sup>9</sup>. Administraciones tributarias que habían conseguido una alta profesionalización y calidad técnica, como la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) en Perú o el Servicio de Impuestos Internos (SII) de Bolivia, han sido recientemente objeto de prebendas políticas y clientelares, eliminando al funcionario de carrera profesionalizado. En otros lugares, como Argentina, existe un enorme desequilibrio entre un colectivo muy brillante, muy bien retribuido (excesivamente, incluso, podíamos afirmar, como en Brasil) de funcionarios que abandonan rápidamente la Administración, y el resto de los funcionarios ejecutivos, con pobres salarios, nula promoción y escasas perspectivas de ascenso, lo cual favorece el deterioro en la gestión diaria del sistema y la pequeña corrupción que conlleva una visión social negativa del funcionamiento del sistema fiscal.

En otros supuestos, incluso, se sigue pensando en que basta con una reforma fiscal integral, sin modificar las viejas administraciones tributarias, para que los ideales reformadores tengan éxito (ésta puede ser la situación uruguayo) o, incluso, se mejora la Administración tributaria, pero no se amplía el número de sus funcionarios o no se les retribuye adecuadamente (caso colombiano)<sup>10</sup>.

### 2.3. La marginación de la Administración en los procesos de reforma fiscal

Tal como se ha indicado en el punto anterior, en Latinoamérica se ha tendido a menospreciar o minimizar los problemas derivados de la aplicación de los tributos, de la gestión diaria del sistema fiscal y esto vale, tanto para las disposiciones legales que desarrollan la ley de reforma como para los procedimientos y la práctica administrativa.

Nuevamente podemos decir que ha faltado una estrategia reformadora, un equipo con voluntad política para impulsar, convencer a la sociedad (y especialmente a los grupos oligárquicos, reacios siempre a pagar cualquier contribución coactiva), mantener (y, en su caso, adaptar) en el tiempo las propuestas de cambio tributario y una auténtica *política de reforma fiscal*.

---

9. La situación en Centroamérica sigue siendo dramática, así como en la República Dominicana.

10. También, ciertamente, en AL hay AT muy cuidadas, modernas y de gran calidad, supuesto de la chilena, o áreas y unidades de la AT muy reputadas, por ejemplo, las encargadas de precios de transferencia en México (en pleno contraste con un funcionamiento muy defectuoso para los contribuyentes residentes), mas estos ejemplos son la excepción y no la regla.

En vez de recordar la frase de “que un sistema tributario vale lo que la Administración encargada de aplicarlo”, así como la constatación evidente de que “en América Latina, la Administración tributaria es la política tributaria”<sup>11</sup>, el impulso reformador se ha agotado en muchos supuestos tras la publicación de los respectivos textos legales en los boletines o gacetas oficiales.

Se pensaba, en muchos casos ingenuamente (en otros, los grupos en el poder conocían perfectamente las consecuencias de este error de principio y convenían continuar con esta manera de reformar, claramente favorable a sus intereses, al no tener efectos reales) que, una vez aprobada la normativa fiscal, la Administración tributaria correspondiente la implantaría sin problemas, sin necesidad de reflexionar, previamente, sobre si su organización se adaptaba a los nuevos lineamientos reformadores, sobre los medios materiales y humanos imprescindibles para poner en pie la reforma, etc. Y por último, se entendía que, en virtud del sometimiento a la ley, los obligados tributarios reaccionarían pasivamente ante los cambios, ejecutando los mismos con modelos mecánicos, sin costes de ajuste ni resistencia alguna a las nuevas disposiciones.

En general, en AL se ha marginado o considerado como algo secundario, plantearse, una vez aprobados los textos legislativos o, lo que es peor, sin siquiera integrarlo en la visión del cambio fiscal, la adaptación de la Administración tributaria al proceso reformador.

De esta forma, en muchos Estados de la región (casi toda Centroamérica, incluyendo Costa Rica; Uruguay y Paraguay, Caribe...) nos encontramos con administraciones tributarias muy débiles (incluso numéricamente con respecto de la población potencial de obligados tributarios), el número de personas que trabajan para la Administración tributaria es reducido (porcentualmente hablando), totalmente politizadas, poco profesionalizadas o con grandes diferencias entre el colectivo directivo, de gran calidad técnica y la inmensa mayoría de los trabajadores, sin incentivos para la promoción interna, clientelares, con métodos de trabajo anticuados, etc..

---

11. La frase se atribuye a Milka Casanegra de Jantscher, funcionaria chilena de origen croata, egresada de Harvard (“International Tax Program”) que trabajó durante muchos años en la División Fiscal del FMI y desarrolló una gran labor en materia de reformas fiscales y cambios en las administraciones tributarias de los países latinoamericanos. Un buen ejemplo de sus ideas en: Bird, R. y Casanegra de Jantscher, M. (eds.). *Improving Tax Administration in Developing Countries*, Ed. IMF, Washington, 1992.

Estas debilidades se ven agravadas en muchos supuestos por la rotación rápida de los mandos, los bajos salarios, la corrupción y la imbricación de intereses entre los grupos oligárquicos y las propias administraciones tributarias.

Ciertamente, esta situación ha cambiado, en general, a mejor desde la década de los ochenta del pasado siglo. Por un lado, se han intentado reformas administrativas de gran calado (por ejemplo, la casi general integración de las aduanas con los impuestos internos, aunque todavía hay excepciones al respecto, supuesto de Bolivia), se ha tendido a desarrollar un modelo de administraciones tributarias autónomo, alejado de la interferencia política e independiente en sus políticas de recursos humanos del Gobierno, es decir, se ha desarrollado un modelo de agencia tributaria (con diferentes denominaciones y estructuras, por ejemplo, SUNAT-Perú; Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)-Venezuela; SII-Bolivia, etc.; pero no en México —donde el SAT, a nuestro entender, no puede calificarse como “agencia autónoma” del gobierno—, ni en Costa Rica), se ha potenciado el uso de procedimientos informáticos en la gestión fiscal, etc.

Ahora bien, muchas de las modificaciones sufridas por las administraciones tributarias de la región han sido más de forma que de fondo (la integración aduanera-imposición interna no ha sido efectiva en muchos casos, dadas las resistencias corporativas de las aduanas, vinculadas, en ciertos supuestos, a los ejércitos nacionales, así como a la importancia de los recursos generados por las mismas, que pueden llegar a suponer el 70 por ciento del presupuesto de ingresos si se computa el IVA y los impuestos selectivos al consumo derivados de las importaciones<sup>12</sup> y, en su caso, las detracciones a las exportaciones), la formación de los funcionarios se ha descuidado y, en general, se tiende a considerar la reforma de la Administración tributaria como una “segunda fase” de la reforma tributaria, sin tener en cuenta que sólo logran el éxito las reformas fiscales que en su propia concepción, *ab initio*, ya tienen en mente los cambios organizativos, funcionales y de personal en la Administración tributaria adecuados éstos a las alteraciones normativas, para cumplirlas efectivamente.

---

12. Un reflejo del carácter anticuado de la fiscalidad en AL es que las aduanas siguen siendo, directa (aranceles, derechos a la exportación, etc.) o indirectamente (IVA, impuestos selectivos al consumo,...) el eje de la recaudación, cuando hoy, desde el punto de vista de la política fiscal, las aduanas son mecanismos de política comercial o de control de políticas públicas (“facilitating the trade and securing the Homeland”). Desgraciadamente, carecemos de espacio para desarrollar este planteamiento, sin duda, otra restricción en nuestro Informe.

Por si esto fuera poco, la tendencia a convertir las unidades encargadas de la aplicación de los tributos en “agencias tributarias”, siguiendo el modelo del Internal Revenue Service norteamericano y conforme a los consejos del FMI, BID, etc., bajo el argumento real de que esta “autonomía” gestora independizaría la aplicación de los tributos de la política y de los grupos de poder, y las haría más eficaces, eficientes y transparentes, contribuyendo al fin de la corrupción y del clientelismo, ha llevado a olvidar en AL que por cambiar el nombre de una organización o entidad, ni se alteran sus ratios de eficacia/eficiencia, ni se modifican realmente sus estructuras.

Asimismo, la propia organización de estas “agencias” ha consistido en muchas ocasiones en trasladar la “planta” del IRS norteamericano a una realidad organizativa y funcional totalmente distinta, en una nueva versión de la imitación de modelos foráneos que tanto daño ha causado, como hemos visto con anterioridad, a los sistemas fiscales de AL, agravada por alcanzar tal mimetismo hasta las propias formas de trabajar en el día a día administrativo.

Además, al separarse la política fiscal (*The Treasury*) de la Administración tributaria (la “agencia”), puede haberse reforzado la marginación de esta última en el proceso reformador y disminuido el interés de los políticos por adaptar la estructura administrativa al cambio fiscal (véase *supra*), sin que, en el fondo, la autonomía de las “agencias” haya sido real, tanto por la manera de designar los funcionarios directivos como por el control ejercido efectivamente sobre sus funciones por parte de los respectivos Ministerios de Hacienda o Secretarías de Estado (supuesto de México, de forma palpable).

Aunque hay excepciones (Bolivia y el SII, por ejemplo, especialmente, tras la reforma fiscal de 1986; en algunos momentos, la SUNAT, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN-Colombia), cuya mejora reciente contrasta con los pésimos resultados de finales del siglo XX, etc.), en AL se ha visto como modernizador y ejemplo de reforma administrativa la creación de “agencias tributarias”, sin que este cambio de nombre haya supuesto, en muchos países, repensar sus funciones, transformar sus maneras de aplicar los tributos y sin siquiera combinar adecuadamente mayor autonomía con mayor responsabilidad.

Las reformas tributarias deberían desarrollarse, teniendo en cuenta siempre la capacidad de la Administración fiscal que ha de gestionarlas o adaptando esta última a las nuevas propuestas legislativas. Pues bien, en AL ha sucedido lo contrario: a lo sumo, las modificaciones en la Administración tributaria se han producido después de la entrada en vigor de los textos reformadores y se han limitado a cambios “orgánicos”, sin profundizar en los cambios gerenciales, en los procedimientos y en la transformación del modelo de “funcionario” o “trabajador” que aplicaba en el día a día los impuestos a un “gestor” responsable de los resultados.

Téngase en cuenta que la gestión de impuestos personalizados y masivos, como son el IVA y la imposición sobre la renta de las personas físicas y jurídicas, requiere enormes volúmenes de información, junto con la utilización y contraste de la misma y la capacidad de obtener datos con relevancia fiscal de terceros, para efectuar cruces de datos y fiscalizaciones rápidas, de oficina o “comprobaciones de gabinete”, como se denominan en algunas administraciones tributarias latinoamericanas, que trasladen a la sociedad la sensación de un control automático, *on line*, de lo declarado, a la vez que potencien un cultura de gestión telemática y de uso de censos de contribuyentes que solamente el cumplimiento voluntario masivo de las obligaciones tributarias puede asegurar.

Si no se dan tales circunstancias, la evasión tributaria se multiplica y los costes de recaudar crecen exponencialmente, incrementándose la sensación de una mayor presión tributaria sobre el reducido colectivo de declarantes (como sucede en Brasil) y, lógicamente, la resistencia al fisco.

#### 2.4. Errores en la concepción y estrategia de la reforma fiscal

Existe, en consecuencia, la convicción generalizada entre los gobiernos latinoamericanos, las instituciones, la sociedad y los propios contribuyentes de que el sistema fiscal en AL es completamente inadecuado para dar cumplimiento a cualquier fin público o al ejercicio de políticas públicas de todo tipo, desde la posibilidad de generar recursos para atender a las nuevas necesidades públicas hasta para lograr una básica generalidad tributaria (nuevamente, los ejemplos particulares son significativos e hirientes, así en México se estima que en el año 2005 sólo tributaba el 11 por ciento de la población activa) y la equidad horizontal y, por lo tanto, ha de modificarse estructuralmente.

Lo primero a comentar a este respecto es que esta constante tensión reformadora, producto de la inercia histórica, de la tradición retórica de los gobiernos de la zona y de los intereses clientelares, donde la Administración tributaria actúa como agente subordinado de los grupos oligárquicos, (véase *supra*), constituye un reflejo distorsionado del descontento social con la distribución de la carga tributaria y con la constatación evidente de que el Estado latinoamericano carece de recursos para atender sus fines.

Ahora bien, nuevamente, la crónica identificación que en AL se da entre reforma fiscal y cambio de las leyes tributarias (véase *supra*), no sólo conlleva incertidumbre, inseguridad jurídica y relevantes costes de ajuste social en el momento de implementar (o tratar de hacerlo) las normas fiscales, sino que supone, en el fondo, una nueva manifestación de la debilidad de lo público en AL.

En vez de reflexionar sobre el simple hecho de que el éxito de una reforma tributaria se mide por su aplicación efectiva, no por la aprobación de sus textos legales y de evaluar las causas del fracaso persistente, del gap entre legislación y realidad en el modelo fiscal de AL, los gobiernos de la zona vuelven a embarcarse en la promulgación de sucesivas leyes, decretos, etc.

Evidentemente, tal circunstancia no sólo no es neutral, sino que al gobierno de turno le resulta fácil operar así. Por un lado, en su caso, le permite partir de una crítica radical al estatus anterior (si es que ha existido una alteración en el grupo político dominante); por otra parte, afirma responder a la petición social, descontenta con la distribución de la carga tributaria y la evasión generalizadas, publicitando una “nueva” y “radical” reforma fiscal que dará solución a tales males.

Asimismo, desde la perspectiva política y de evaluación de resultados, es relativamente fácil producir y publicar un elenco de textos normativos, especialmente, si se debaten en el Parlamento (donde, además, generalmente, el gobierno tiene la mayoría)<sup>13</sup>; lo verdaderamente complicado es aplicarlos sobre la realidad, gestionar las normas y obtener resultados. Y, *last but not*

---

13. En México y en el Perú de la presidencia de Alejandro Toledo la circunstancia de no disponer los gobiernos de mayoría parlamentaria explica, en gran parte, el fracaso de sus proyectos de modificación tributaria.

*least*, cambiar las normas evita destinar recursos y preocuparse de aspectos complejos y poco publicitados, de efectos a medio y largo plazo, fundamentalmente alterar la Administración tributaria y sus procedimientos de gestión, impactando al final en la “cultura tributaria” del país, lo que requiere, de verdad, planificación, consistencia, *political will*, asignación de recursos y, además, no produce resultados a muy corto plazo.

## 2.5. Reformas fisales sin contribuyentes

La inmensa mayoría de las reformas fiscales en América Latina se ha hecho a espaldas de los contribuyentes, a los cuales ni se les consultaba, ni se les ayudaba a la hora de aplicar los tributos, ni se consideraba la incidencia, en términos de renta o costes de implementación de las reformas

Si a lo dicho anteriormente, se le añade la falta de confianza en las instituciones que caracteriza a estos Estados, la ausencia de sociedad civil articulada, la corrupción y las grandes desigualdades, en suma, los graves problemas de “institucionalización” que permean el sistema político de AL, en general, se concluye que la población no siente como “suya” ni la recaudación tributaria ni la Administración que la ejecuta.

Por el contrario, las sociedades latinoamericanas rechazan, en principio, cualquier propuesta de cambio legislativo en el “sistema fiscal”, por muy justificado que, en principio, parezca, al haber acumulado sobre su conciencia histórica una gran experiencia de resistencia social a los tributos injustos que soportaban en el país.

Si a estas circunstancias se une que, siendo los tributos un factor instrumental, las políticas públicas no han logrado avanzar hacia la igualdad social, ni mejorado las infraestructuras o los servicios públicos, no puede extrañar la profunda resistencia social a cualquier contribución, lo que suele venir acompañado de una desatención notable por parte no sólo de los legisladores sino también y particularmente de los ejecutivos, de una política de gasto público acorde con una estrategia de desarrollo sostenible, con dosis visibles de equidad.

Si a esto unimos que las sociedades latinoamericanas son reacias a cualquier propuesta de cambio legislativo en el “sistema fiscal”, por muy justificado

que parezca, debido a la acumulación sobre su conciencia histórica de las injusticias y vacuidades de cambios fiscales anteriores, no es de extrañar que la sociedad haya estado o bien ausente del panorama reformador o bien sea contraria al mismo.

Ha faltado, en consecuencia, una política de reforma fiscal que, en cooperación con la sociedad civil, explicitase las finalidades del proyecto reformador, limase asperezas, crease consenso, facilitase la aplicación del modelo fiscal y redujese sus costes de cumplimentación, a la vez que impulsase el rechazo generalizado al fraude y la evasión tributarios.

### 3. Debilidades de los sistemas fiscales en América Latina desde la perspectiva de su contribución hasta el desarrollo sostenible

De una apretada síntesis de la historia y la realidad fiscal de AL se pueden extraer características de estos sistemas fiscales, que constituyen un cuadro de debilidades destacadas, las cuales suponen otros tantos frenos a los intentos de poner en marcha procesos de desarrollo sostenible en los países latinoamericanos.

Estas restricciones que dificultan el rol de un Estado moderno y le impiden actuar, incluso, en sus funciones clásicas, deben ser superadas por el proyecto reformador que en las páginas siguientes se comentará.

En los párrafos siguientes se sintetizan tales debilidades, sin entrar en el detalle analítico de las mismas, dado que desbordaría el objetivo de este dictamen.

#### 3.1. Presión tributaria insuficiente para dotar de recursos al Estado

Esta limitación fundamental, que ya se ha mencionado en páginas anteriores, puede considerarse la clave de bóveda de todos los defectos de los sistemas tributarios de AL.

Con presiones tributarias situadas, salvo concretas excepciones, en los entornos del 10-15 por ciento sobre el PIB no es posible, sencillamente, dotar a un Estado de recursos suficientes para cumplir las funciones

mínimas que una sociedad moderna, por muy “liberal” y “no intervencionista” que sea la opinión del grupo dominante, precisa.

De esta manera, el incumplimiento del principio tributario de suficiencia supone la primera quiebra de los sistemas fiscales en AL.

### 3.2. Reducida y estrecha base tributaria

Por si el problema anterior no fuera de por sí grave, la recaudación no reúne tampoco el principio tributario de generalidad, cualquiera que sea la expresión del mismo: ingresos tributarios procedentes de pocos gravámenes (aduanas o IVA, generalmente); tributos caracterizadamente elásticos y con capacidad para operar de manera anticíclica (virtud que debería ser fundamental en economías tan inestables como las del entorno de AL); supuesto de la imposición sobre la renta, tanto la que recae sobre las personas físicas como la soportada por las personas morales, inoperante como tal en AL, habiéndose llegado a situaciones extraordinarias, caso de Venezuela o de la República Dominicana, donde las recaudaciones de la imposición sobre la renta operan regresivamente respecto a la evolución del ciclo económico, agravando las crisis y amplificando la inestabilidad del mismo.

Asimismo, la inequidad en la distribución conlleva que pocos contribuyentes (asalariados de la economía formal, algunas multinacionales, entidades parapúblicas, etc.) se conviertan en protagonistas de la recaudación, sin integrar en el colectivo de obligados tributarios a la sociedad en su conjunto, lo que, obviamente, reduce la capacidad de recaudar (la “brecha” entre recaudación potencial y recaudación real en AL se estima en torno al 40 por ciento de media), socava el principio de ciudadanía, acrecienta artificialmente la presión tributaria sobre determinados colectivos, los cuales reaccionan fuertemente ante el sistema tributario, disminuye el apoyo a la idea de reforma fiscal en sí, etc.

En suma, pocas bases tributarias objetivas (hechos imponibles gravados) y reducidas bases tributarias subjetivas (escasos contribuyentes integrados efectivamente en el recaudo), con los subsiguientes problemas sociales, y económicos y la desconfianza ante la política de reforma fiscal, tan imprescindible para mejorar la eficacia y la eficiencia de los sistemas tributarios.

### 3.3. Regresividad de los sistemas tributarios

Continuando con lo anterior, si pocos contribuyentes y escasas bases tributarias actúan como elementos generadores de la recaudación impositiva es arduo cumplir, asimismo, el principio de equidad. Directamente, no se logra la “equidad horizontal”, al no conseguirse de ninguna manera la generalidad en la imposición. Este incumplimiento se ve reforzado por la evasión tributaria y la expansión de la informalidad económica, que no sólo no está bajo control, sino que en algunas naciones como México, Perú, Bolivia, etc. está aumentando, incorporando incluso colectivos, como las profesiones liberales, anteriormente ajenas a la misma.

Mucho menos cabe hablar del cumplimiento de la “equidad vertical”, ya que tributos generalizados y poco elásticos sobre el consumo, ingresos derivados de aranceles e instrumentos aduaneros para arancelarios, gravámenes para-fiscales, etc., acaban recayendo sobre sectores de la población sometidos a fuerte control en sus ingresos (asalariados de la economía formal, los propios funcionarios públicos, etc.) o con gran tendencia al consumo.

Si a este factor se une la reducida importancia de la recaudación procedente del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en México, verbigracia, supone más que la derivada de las personas morales y en más del 80 por ciento deriva de retenciones, puras y duras, sobre salarios) y la generalizada evasión, mucho más relevante en personas con capacidad intelectual (profesionales, directivos), gestora (empresarios, directivos) o, incluso, monetaria (contratación de asesoramiento fiscal y contaduría) que en la población de reducidos ingresos, no cabe sino concluir en la profunda regresividad de la distribución del carga tributaria en AL, la cual, además, alimenta y potencia la inequidad en la distribución de ingresos y patrimonios de estas sociedades.

### 3.4. Volatilidad de los tributos

Tampoco el principio de “flexibilidad tributaria”, cuya realización permitiría compensar, siquiera limitadamente, la volatilidad e inestabilidad de las economías de la zona, cabe aplicarlo con relación a los sistemas fiscales de AL, pues ni las recaudaciones permiten actuar como compensadores de la fase depresiva de los ciclos económicos, impidiendo la generación de déficit

públicos que se monetizan vía inflación o endeudamiento externo, ni los gravámenes operan con flexibilidad respecto a la situación económica, agravando las fases depresivas y coadyuvando a los problemas, por ejemplo, inflacionarios, propios de los momentos álgidos de la actividad.

### 3.5. Debilidad y desestructuración de las administraciones tributarias

De igual modo, los conceptos de eficiencia, reducción de los costes de gestión tributaria o minoración de los “costes indirectos de la presión fiscal”, (*compliance costs* en la terminología anglosajona) no alcanzan calificaciones brillantes, si contemplamos el funcionamiento de las administraciones tributarias de la región, pues las debilidades y desestructuración de tales administraciones tributarias, a las cuales se ha hecho ya referencia en páginas anteriores, conducen a fiscalizaciones excesivas, concentradas en pocos contribuyentes, fáciles de recaudar, infracciones y sanciones enormemente complejas, litigios tributarios que se prolongan en el tiempo, sin resolución efectiva, escasa articulación de una política efectiva de información y asistencia al contribuyente, presión psicológica sobre colectivos de contribuyentes limitados y, al final, en muchos supuestos en corrupción generalizada. Aunque conviene señalar que el fenómeno de la transparencia y la “buena Administración” está logrando sus frutos en el funcionamiento diario de las administraciones tributarias latinoamericanas y no es dable proclamar genéricamente que las mismas no operan sobre principios de legalidad y objetividad a la hora de implantar el sistema fiscal legalmente establecido.

Otra cosa muy distinta es que esta aplicación sea costosa, poco eficaz, reiterativa, con escasa especialización en los funcionarios y profundamente reacia a proporcionar una cara amigable ante los contribuyentes, aunque en determinados Estados se hayan desarrollado, asimismo, iniciativas en este terreno.

## 4. El contexto político y económico de las reformas. La relevancia del diseño de la política de reforma fiscal

En otro orden de cosas, la importancia de la política de la reforma fiscal pone en primer plano la necesidad, no sólo de llegar a un acuerdo, a ser posible explícito, mediante el correspondiente pacto, acuerdo, concertación, convenio o como quiera denominarse al mismo entre los agentes sociales

que participen en el reforma fiscal, sino en la necesidad de que las dos partes del binomio del pacto socio-político que propugnamos, gobierno y sociedad civil, (empresarios, sindicatos, entidades sociales, partidos políticos, etc.) estén básicamente de acuerdo con las razones, principios y objetivos de la reforma tributaria.

Por ello, las propuestas de reforma fiscal en AL requieren de dos elementos metodológicos esenciales:

- Un planteamiento cuidadoso de cómo debe desarrollarse el propio proceso reformador, para evitar su fracaso como proyecto político, lo que constituiría la “metodología de la reforma fiscal”.
- Una descripción del contenido de las propuestas reformadoras, siempre ardua de elaborar, al depender del éxito de la generación del pacto político-social en el que, inexorablemente, debería inscribirse el cambio fiscal, las condiciones coyunturales de cada país y, por último, la enorme diversidad latinoamericana que obliga a establecer proposiciones de reforma fiscal muy generales.

Empezando por la “metodología de la reforma fiscal”, centrada en establecer el momento óptimo para presentar a la sociedad el proyecto reformador, debemos reiterar la necesidad de un consenso social sobre la necesidad y oportunidad del nuevo sistema tributario.

Tal acuerdo debe facilitar la implantación de un modelo fiscal que, inexorablemente, subirá la presión tributaria, a cambio, como hemos indicado, de una reordenación de las políticas públicas y de una alteración de los principios sobre los cuales se sustenta el modelo fiscal.

De no existir este acuerdo básico, o bien la Administración tributaria, al fin y cabo instrumento del gobierno para dar cumplimiento a su programa en esta materia, carecerá del respaldo político, material y formal que cualquier cambio impositivo, para ser efectivo, requiere o, por el contrario, nos toparemos con una fuerte resistencia social a la introducción de nuevos gravámenes, a las modificaciones sustantivas en la estructura de los ya existentes, a las medidas radicales de lucha contra la informalidad y la evasión tributaria, a la eliminación de trabas al logro de un adecuado sistema de información tributaria, en particular, el fin del denominado “secreto bancario”, etc.

Tales resistencias dificultarán que las normas de reforma fiscal pasen a la práctica, por muy racionales, técnicamente bien fundadas y legales que sean, y por muy adecuadamente provistas de medios materiales y humanos que se encuentren las administraciones tributarias encargadas de su aplicación.

En sociedades democráticas complejas, las concepciones autoritarias destinadas a introducir cambios significativos en el porcentaje de la presión fiscal y en su distribución, por muy justas y benéficas que sean sus reglas, requieren un acuerdo social amplio, sin desdeñar que en las mencionadas sociedades resulta ser, precisamente, el debate fiscal el corazón del conflicto político, al centrarse en el auténtico eje de toda ciudadanía democrática: quién y cómo ha de pagar los servicios y bienes públicos que demandamos o debemos demandar al Estado.

También cabe considerar que conseguir un acuerdo pleno, por parte de la sociedad en su conjunto, sobre la fiscalidad es arduo de lograr, pues cada grupo de interés tratará de trasladar la carga tributaria sobre el otro y, asimismo, cabe pensar que frente a las declaraciones, incluso las firmadas por los dirigentes más representativos de cada uno de los agentes implicados en el pacto o concierto social, en la práctica, cabe esperar dificultades y resistencias de todo tipo para implementar la reforma.

En estas circunstancias, el éxito reformador necesita, por un lado, de un fuerte impulso por parte del poder político (gobierno) dotado a la vez de convencimiento en la bondad de la reforma fiscal, una reforma paralela a la Administración tributaria. Por otra parte, de un asentimiento lo más mayoritario y apreciable de los colectivos que representan a los contribuyentes.

Todo esto conlleva, nuevamente, un adecuado diseño del proceso reformador, campañas significativas para informar a la población, atraerse sectores favorecidos por la reforma y, especialmente, por las políticas públicas que se dotarán con los recursos de la misma o por cualquier otro componente (por ejemplo, salarial) del pacto social, asistencia e información a los contribuyentes para facilitar la introducción de los gravámenes, formación adecuada de los funcionarios, etc. En suma, una planificación estratégica de las políticas de reforma tributaria que puede aprovechar momentos y circunstancias oportunas para el cambio, como veremos seguidamente.

## 5. Reformas fiscales y régimen político

Entre otras circunstancias favorables se encuentra, lógicamente, la coincidencia de la modificación impositiva con los resultados de una alternancia política, la llegada al poder de nuevos grupos políticos y sociales, el rejuvenecimiento de la elite gobernante, el cambio de modelo político, etc.

En definitiva, es fácil integrar la reforma en procesos de cambio político y de Gobierno y es difícil justificar (y sobre todo convencer, dada la experiencia histórica acumulada al efecto) qué modificaciones tributarias van a resultar favorables a la generalidad de la población o a los colectivos más desfavorecidos, cuando los agentes gubernamentales que proclaman la necesidad de esta reforma o la promueven llevan en el poder mucho tiempo y específicamente han convivido con sistemas tributarios ineficientes, injustos e insuficientes.

## 6. Reformas fiscales y ciclo económico

También las circunstancias económicas favorecen o perjudican la posibilidad de los cambios fiscales y de su credibilidad: por una parte, las crisis económicas conllevan, como estrategias para su superación, alteraciones en los mecanismos de ingreso y gasto público, tal y como la historia económica nos demuestra en reiteradas ocasiones, pero también enfrentan circunstancias sociales difíciles y acrecientan las resistencias, por lo que no parece probable que el acuerdo social necesario para facilitar la alteración impositiva sea factible, salvo que al lado de la crisis económica se produzca una alternancia política que, ayudada por la excepcionalidad de las circunstancias socio-económicas, traiga consigo en paralelo una modificación significativa de los grupos de poder políticos, la cual, inexorablemente, vendrá acompañada de una novedosa política fiscal.

Por otra parte, pudiera parecer que en momentos de *boom* económico es fácil pedir a la población mayores impuestos o es sencillo acompañar una mejoría general de las perspectivas económicas y de oportunidad de la población con una nueva distribución de la carga tributaria; pero tales circunstancias de confianza, como demuestra la historia de AL, no siempre son favorables al cambio impositivo. Por un lado, porque depende del factor que provoque tal expansión económica, así si se debe a una mejora en el precio de las materias primas que sustentan las exportaciones del país, no es posible asegurar que crecimientos de

las variables macroeconómicas se correspondan con mejoras generales de los niveles de vida de la población. Por otra parte, porque el propio Estado (como desafortunadamente está sucediendo en Venezuela) puede considerar inútil o problemática, por la resistencia social que generarían, la búsqueda de recursos clásicos, de corte impositivo, para expandir o modificar sus políticas públicas, concentrando su atención recaudatoria en ingresos o regalías derivados de los precios internacionales o de las empresas, mineras o agrarias, que venden tales productos en el exterior.

Por último, la miopía de los grupos dirigentes latinoamericanos les impide apreciar que la población se sentirá mucho más agraviada en sus condiciones de vida y en sus bajos niveles de renta, si determinados colectivos, tradicionalmente favorecidos, pudieran, nuevamente, obtener ganancias extraordinarias, vía precios internacionales. Ahí, nuevamente, es el grupo reformador el que debe diseñar adecuadamente la política reformadora, convirtiendo la propia reforma fiscal en la moneda de cambio que tales grupos favorecidos entregan para promover la paz social, impulsando de esta forma la creación de un mercado interno y de unos recursos públicos que, entre otras finalidades, puedan compensar una futura y siempre previsible alteración a la baja de los precios de las materias primas.

## 7. Los elementos doctrinales

Por último, a la hora de sustentar el modelo reformador que se propugna por el Gobierno y de justificar sus principios, es importante manifestar los elementos doctrinales que, por un lado, sirvan de crítica a la situación y, por otra parte, sustenten las causas de la reforma y sus parámetros.

En las actuales circunstancias de globalización económica y con la creciente presencia de instituciones y organismos internacionales en la esfera económica internacional o, debido al desarrollo de procesos de integración económica regional de instituciones creadas al amparo del propio proceso integrador, suele suceder que la doctrina hacendística o de derecho financiero que el grupo reformador expone como óptimo modelo impositivo, provenga de un autor internacional, un documento extranjero o una recomendación internacional.

Los sustratos doctrinales de los modelos tributarios son muy variados, dependen de la coyuntura y de la ideología política del gobierno correspondiente, suelen enfrentarse a la dificultad de adaptar todo modelo general a las realidades particulares de cada país y asimismo, al hecho fundamental de que tal doctrina responde a parámetros ajenos a la idiosincrasia de AL. En consecuencia, justificar la reforma fiscal por la necesidad de introducir tal o cual modelo impositivo, recomendado por tal o cual institución de reconocido prestigio, no debe ser relevante para facilitar la introducción de la precitada reforma, ni debe constituir un parámetro significativo de la estrategia reformadora. Es más, nos hemos pronunciado radicalmente contra la imitación, no contrastada, de experiencias internacionales y su aplicación mimética por los estados de la zona.

Ciertamente, para contentar a la academia (actor social poco relevante en los complejos procesos de reforma económica y social) y en especial, por la incidencia creciente de la internacionalización económica, toda reforma debe conocer el *state of art* de los sistemas fiscales contemporáneos a la misma y muy intensamente los relativos a los países cercanos a la nación que va a ser objeto de reforma. Tal estudio puede conllevar la aplicación de disposiciones ya aplicadas exitosamente en naciones próximas y, en especial, instrumentos y procedimientos tributarios testados en administraciones tributarias de la región que han probado su validez en aspectos como la lucha contra el fraude fiscal, siendo buena su introducción en la reforma fiscal. Pero la pretensión de justificar, simplemente, el cambio impositivo porque determinado modelo tributario ha sido exitoso en un país desarrollado concreto o porque una doctrina hacendística particular lo considera como el modelo tributario a seguir, resultaría catastrófica, por pura inadaptación a las circunstancias y necesidades de AL.

## 8. El gasto público y su ordenación en la perspectiva latinoamericana

Aunque no es el objeto de este texto entrar en detalles sobre las modificaciones que deberían ser realizadas en el volumen y la distribución del gasto público en el marco de la política de reforma fiscal (siendo éste, reiteramos, una de las limitaciones del trabajo), sí conviene señalar que nunca en el diseño reformador puede pretenderse aplicar una reforma impositiva por que sí, incluso señalando las ventajas de índole social, económica y

política que los nuevos entornos impositivos supondrían para la nación, sin a su vez enmarcar el sistema impositivo al servicio de un rediseño de las políticas públicas.

Las recaudaciones son siempre instrumentales, se obtienen recursos al servicio de finalidades gubernamentales, plasmadas en políticas públicas, *ergo* todo sistema tributario trae consigo una política de gasto, manifestada en los presupuestos. Si la reforma tributaria necesita en AL, mucho más que en otras zonas del mundo, un consenso social, tal acuerdo se dará si los colectivos afectados por la mayor carga tributaria salen convencidos de que, después de la implementación efectiva del nuevo modelo tributario, habrá más tributos, pero serán mejores (en equidad, en eficiencia, etc.) y dotarán de políticas públicas más efectivas para reducir los problemas sociales que afectan a AL (exclusión social, informalidad, desempleo crónico, deficiencias educativas, problemas en las infraestructuras públicas, etc.).

Por un lado, aumentar los tributos permitirá a los Estados latinoamericanos atender las necesidades esenciales que hoy no pueden llevar a cabo, incluso, funciones requeridas por la ideología neoliberal, supuestos del cumplimiento de misiones de regulación de mercado y de defensa de la competencia económica. Además, de esta forma uno de los problemas centrales del “círculo vicioso” del desarrollo en AL, su endeudamiento externo (factor desencadenante de gran parte de las crisis de la zona), se reducirá, al disponer de recursos generados en el mercado nacional.

Pero, por otro lado, frente a posiciones tradicionales, la suficiencia no se logra simplemente con mejores leyes, ni siquiera superando las deficiencias de las administraciones tributarias en AL, sino con el apoyo social al crecimiento de la carga tributaria, así como su mejor distribución entre colectivos de contribuyentes y sectores económicos. Si la sociedad latinoamericana no apoya el proyecto de reforma tributaria (aun siendo éste muy perfecto, técnica y jurídicamente, hablando) no se logrará el crecimiento de la recaudación, pues la resistencia social se traducirá en mayor evasión, presiones en el legislativo para impulsar beneficios tributarios y *loopholes* (“agujeros fiscales”), grandes costes en fiscalización y recaudación, corrupción, etc., reapareciendo al final la debilidad del sistema tributario y su incapacidad crónica para atender las funciones del Estado.

Esta situación se romperá cuando los nuevos recursos respondan a un programa político-público coherente y consensado, donde la sociedad conozca el destino de tales mayores ingresos, hacia infraestructuras públicas y gasto social, lo que supondrá el apoyo colectivo a la reforma y, a su vez, que la carga tributaria se corresponda con una distribución más equitativa y flexible.

De esta manera, también entendemos que si bien las actuaciones hacia la mejora de la cohesión social son propias de la vertiente del gasto público directo, el sistema fiscal no es indiferente a ellas. Por un lado, por ser un prerrequisito para el éxito reformador que los contribuyentes conozcan que, a cambio de mayores recaudos, el Estado va generar bienes y servicios públicos y además, porque no es indiferente al éxito de la reforma un diseño redistribuidor de la misma.

De hecho, así lo contempla el proyecto Eurosocietal, el más importante programa de cooperación para AL promovido por la Comisión Europea, cuyo objetivo fundamental es “...contribuir a aumentar el grado de cohesión social de las sociedades latinoamericanas, actuando sobre las políticas públicas en cinco áreas prioritarias: educación, salud, justicia, fiscalidad y empleo”<sup>14</sup>.

De este modo, se considera en este informe que los cambios impositivos sólo tienen sentido cuando se modifican los componentes de las políticas públicas a las cuales sirven con sus recursos y una de las restricciones más acusadas de nuestro trabajo es no tratar el presupuesto público, es decir, del para qué de unas reformas fiscales que atienden, primariamente, a la suficiencia y a la equidad.

En esta perspectiva es en la que la consideración del gasto público, su gestión y contenidos juega un rol fundamental, pues su mejor o peor visualización por parte de los ciudadanos y el grado de acuerdo y aceptación sobre y con el mismo constituyen elementos fundamentales para la aceptación e

---

14. Para más información sobre el proyecto Eurosocietal, puede consultarse [www.programaeurosocietal.eu](http://www.programaeurosocietal.eu). En los aspectos más específicos referidos a cuestiones fiscales, las consultas a este programa se pueden dirigir al portal del Instituto de Estudios Fiscales español, organismo autónomo dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda y uno de los miembros integrantes del Consorcio Europeo que gestiona el área de Fiscalidad, [www.ief.es](http://www.ief.es).

internalización en el tejido social de las reformas fiscales y por extensión, del éxito o fracaso de las mismas. En definitiva, la elevación de los niveles de presión fiscal que habría de llevar consigo una reforma a la búsqueda de la suficiencia en ingresos, que en definitiva, de un modo u otro, ha de estar inserta en toda propuesta de reforma para los países de Latinoamérica, será más o menos asumible por estas sociedades en función, entre otros factores, del ratio de eficiencia en la conversión de ingresos en gasto público, en la particular visión subjetiva de cada ciudadano o grupo social.

De ahí pues, que buena parte de los fracasos fiscales experimentados en América Latina vengan acompañados de una desatención notable por parte, no sólo de los legisladores, sino también y particularmente de los ejecutivos, de una política de gasto público acorde con una estrategia de desarrollo sostenible, con dosis visibles de equidad.

Todo proyecto reformador debe, automáticamente, conllevar propuestas de reforma del gasto público, siendo así que más que hablar de reforma tributaria nuestra proposición sería un planteamiento de reforma fiscal.

No es imprescindible, obviamente, que tales cambios se produzcan parejos, ya que los desfases entre propuestas, aplicación, resultados y evaluación de los mismos se suceden tanto en la vertiente del ingreso como en el componente del gasto público presupuestario (los *gaps* temporales son todavía más acusados en la rama de los gastos fiscales, *tax expenditures*), pero sí que la sociedad asuma y esté convencida de que tales cambios en los gastos directos presupuestarios van a producirse, debiendo asumir compromisos en ese sentido dentro del paquete de convenio, concertación o acuerdo social.

Este compromiso, a realizar prontamente, permitirá, sin duda, facilitar la implantación de la reforma impositiva, impulsará el apoyo de los contribuyentes y minorará los costes derivados de aplicar algo nuevo, técnica y jurídicamente complejo, como es una modificación tributaria.

Asimismo, la acción en el terreno del gasto público será necesaria para potenciar las propias administraciones tributarias, dotándolas de mayores y mejores recursos materiales y humanos, para implantar efectivamente el nuevo sistema impositivo.

Nuevamente, compromisos firmes por parte del equipo político que impulsa y negocia la reforma fiscal, ayudan al éxito de la misma. En principio, acabarían con cualquier crítica respecto a una modificación impositiva teórica, sin posibilidad práctica de llevarse a cabo, al señalarse en el paquete reformador qué elementos, unidades, equipos y personas integrantes de la Administración tributaria van a ser objeto de modificaciones presupuestarias que hagan creíble la reforma fiscal, eliminando cualquier duda sobre su aplicación efectiva en el tiempo.

En segundo término, permitirán poner de nuestro lado a las propias administraciones tributarias, haciéndolas partícipes del diseño reformador, potenciando sus iniciativas, mejorando las relaciones entre el autor de la reforma impositiva (generalmente, un teórico o un jurista, centrado en las grandes líneas de la política fiscal) y su ejecutor (más práctico y quien conoce las limitaciones que toda realidad conlleva, mucho mejor conocedor de los contribuyentes y los hechos imponibles que componen el cuerpo y la sangre del modelo fiscal).

En tercer lugar, impulsarán convertir a la Administración tributaria y sus funcionarios en voceros de las virtudes de la reforma, en difusores del conocimiento de la misma entre los contribuyentes y asesores, en animadores del debate fiscal y en última instancia, en forjadores del consenso imprescindible para dar buen término al complejo proceso reformador.

Por último, dotar de manera adecuada, presupuestariamente hablando, a la Administración tributaria que va a introducir la reforma tributaria mejorará la eficiencia de esta última, reduciendo costes de ajuste y problemas de adaptación entre el sistema impositivo anterior y el nuevo.

## 9. Una síntesis de la experiencia de las reformas fiscales en América Latina

Concluyendo, la experiencia de las reformas fiscales llevadas a cabo en América Latina desde la década de los cincuenta del pasado siglo XX puede considerarse, en general, como un conjunto de fracasos, donde los modelos tributarios que se implantaron en los textos legales y los principios a los cuales decían responder, bien apenas pudieron trasladarse a la vida real y sus efectos sobre la sociedad y la economía, bien fueron inapreciables o incluso agudizaron

desequilibrios preexistentes y provocaron, en ocasiones graves, conflictos que afectaron al orden sociopolítico.

A modo de síntesis de lo analizado en este capítulo acerca de las experiencias extraídas de los múltiples procesos de reforma tributaria habidos en los deferentes países que conforman el puzzle latinoamericano, se pueden extractar en cinco líneas analíticas las valoraciones críticas realizadas:

1. La obsesión por aplicar a realidades y entornos totalmente diferentes modelos tributarios provenientes de los EE UU, generalmente, de los medios académicos o desde los entornos del IRS, que no respondían en absoluto a las necesidades, circunstancias sociales y económicas e, incluso, las normas jurídicas y la mentalidad vigente en el país latinoamericano correspondiente.
2. El desprecio o minimización de la aplicación de los tributos, una vez publicados los textos legales en los boletines oficiales correspondientes.
3. Las carencias en lo que respecta a dotar de los medios apropiados a las administraciones tributarias encargadas de aplicar la nueva reforma fiscal.
4. La inmensa mayoría de las reformas fiscales en AL se han hecho a espaldas de los obligados tributarios, a los cuales ni se les consultaba, ni se les ayudaba a la hora de aplicar los tributos, ni se consideraba la incidencia, en términos de renta o costes de implementación de las reformas.
5. Errores en el *timing* y el diseño del procedimiento reformador.

Todo ello obliga a un diseño cuidadoso de la reforma, que la enmarque en un concierto, convenio, pacto o acuerdo social, con modificaciones de las políticas públicas (cambios en los volúmenes y dirección del gasto público), implicación de los actores sociales en el proceso reformador, especialmente, de los propios funcionarios de la Administración tributaria, adecuada atención a la comunicación a la sociedad de los principios y finalidades reformadoras, reducir la importancia de la “ortodoxia” o “modernidad” (según el derecho comparado), de las propuestas reformadoras y atender decididamente al momento óptimo (cambio de gobierno, circunstancias económicas propicias, impulso reformador, etc.), donde proponer y articular el cambio de sistema tributario.

## ■ VI. Sugerencias para la reforma fiscal en América Latina

### 1. Lineamientos de la política de reforma fiscal

A la hora de establecer un proceso de reforma fiscal habrían de tenerse en cuenta, las siguientes líneas de actuación, entendidas como prerrequisitos de orden metodológico:

- Distinguir claramente entre lo que es una modificación estructural del modelo tributario, necesitada de un plazo medio-largo de desarrollo (3-5 años), dotada de una estrategia clara y continuista, con un fuerte compromiso político a su favor y completa (diseño, legislación, reformas administrativas, modificaciones en la Administración tributaria, etc.) y lo que son, simplemente, ajustes coyunturales en la aplicación de los gravámenes. En AL se tiende a denominar como “integral”, “estructural”, “radical”, etc., cualquier modificación fiscal que, en muchos supuestos, responde exclusivamente a circunstancias coyunturales (bajada de la recaudación sobre lo presupuestado, crisis de precios de la materia prima que sustenta los ingresos del Estado, etc.), cae en el oportunismo y genera las consecuencias negativas ya enunciadas: inseguridad jurídica, creación de tributos distorsionados, respuestas *ad hoc*, falta de planificación estratégica, etc. Indudablemente, sólo tiene interés construir un esquema de apoyo social a la reforma tributaria y de programación de la misma (tan complicado como el que estamos diseñando) si de verdad el cambio fiscal es significativo. Por esta razón, denominar “reforma tributaria” a modificaciones parciales, no significativas, de la distribución de la carga tributaria sería un fracaso, despilfarraría un buen grado de confianza política en el impulso reformador y dificultaría posteriores modificaciones impositivas. Por ello, insistimos, las alteraciones propuestas del sistema impositivo tienen que ser realmente integrales, tanto en lo que respecta a la normativa, como en lo relativo a la aplicación de los tributos y, especialmente, a la

hora de evaluar sus resultados. Debe, además, dejarse claro desde el principio y diferenciarlo nítidamente de la historia de las reformas impositivas en AL este carácter “estructural” de la reforma, debido al abuso de la terminología “integral” o “estructural” que en las naciones latinoamericanas se ha dado a muchos proyectos de modificaciones de las normas fiscales, de contenido parcial, inaplicadas en la práctica o con grandes diferencias entre lo propuesto y los resultados. No tiene sentido, pues, para aprovechar un cambio de gobierno o una coyuntura que, circunstancialmente, sea favorable e incluso por razones puramente propagandísticas, introducir una alteración del sistema tributario, precipitadamente diseñada, sin articular un acuerdo amplio con los colectivos sociales o sin preparar a la Administración tributaria para su realización. En esas circunstancias habría que reiterar la crítica ya planteada a las modificaciones impositivas de AL: sucesión de teóricas y grandilocuentes reformas tributarias, impuestas unilateralmente desde el gobierno, transmitidas *manu militari* o “por decreto” a la Administración tributaria, sin adaptar la misma y aplicadas, sin analizar sus efectos sobre los contribuyentes ni pedir siquiera su opinión. Y adicionalmente, y en general, en AL habría de pararse el proceso de reformas tributarias sucesivas y optar antes por:

- Estudiar con detalle cómo y por qué no funciona el esquema tributario vigente.
- Cómo con la propia normativa vigente y la Administración tributaria en vigor se pueden lograr ganancias de eficacia y eficiencia en la aplicación del sistema impositivo, sin emprender un nuevo y significativo cambio fiscal.
- Pensar en alterar antes la Administración tributaria que en modificar la legislación impositiva, especialmente para reducir la “brecha fiscal”.

Téngase en cuenta, además, que construir un pacto político-social con un fuerte componente tributario no es fácil, ni es sencillo encontrar las condiciones oportunas. Por ello, es más eficiente mejorar la aplicación de los tributos, reforzar la Administración tributaria e introducir pequeños ajustes en la normativa tributaria. Estas medidas darán resultados positivos en términos de recaudación y además prepararán a las propias administraciones tributarias y a la sociedades para futuros cambios y, en particular, transmitirán a la opinión pública la idea de que esta vez la implantación de los gravámenes coactivos en el país se va a producir efectivamente y que la

Administración tributaria dispondrá de los medios necesarios al respecto. De este modo, se traslada a los contribuyentes una mayor confianza en la política fiscal del gobierno de turno y se les predispone a entrar en un próximo acuerdo sobre la reforma fiscal.

- Tener siempre en mente que no es posible ninguna reforma tributaria si no hay, previamente, un acuerdo social, es decir, una política de reforma fiscal ya diseñada y en marcha. Lo que requiere de un amplio consenso político entre las fuerzas políticas representativas, con la aquiescencia de interlocutores sociales y otras entidades de la sociedad civil, que actuarán como mecanismos de lubricación para la propia praxis de la política fiscal. De no existir o no darse las condiciones óptimas para configurarla, creemos que más vale atender a las mejoras parciales en la Administración tributaria y a la aplicación diaria de los tributos y ajustes limitados en el marco legal. Esto es así especialmente en lo que respecta a la reducción de los beneficios fiscales, el combate de la evasión fiscal y la integración en los censos tributarios de los obligados que viven en la “informalidad”. En definitiva, a tenor de lo señalado, en AL se habría de efectuar una reforma tributaria “integral”, sólo si ésta supone una alteración significativa de los efectos de los tributos sobre la economía y la sociedad de la nación. Por ello, si no se prevé una política de reforma fiscal clara y convincente para la sociedad, entonces, es más positivo parar la máquina legislatora dedicar recursos y voluntad política a mejorar la Administración tributaria, reducir la evasión y preparar el acuerdo social necesario para implementar una próxima reforma. Hay que cambiar, por lo tanto, la praxis de las denominadas “políticas de reforma fiscal”, sobre todo, si tenemos en cuenta que las anteriores han sido desastrosas, generando no sólo inseguridad jurídica en los contribuyentes, sino también, la convicción entre los mismos de que sus opiniones no eran nunca tenidas en cuenta, de manera que, por diferentes razones, lo que fuera que fuese publicado en gacetas y boletines oficiales, la propia ineficiencia de la Administración tributaria o la resistencia de las elites afectadas conducía a la inaplicación efectiva de la retórica reformadora, por lo que, al final, era indiferente para la población qué modelo o norma fiscal existiera en el texto legal, pues sencillamente no se cumplía, ni por las propias administraciones tributarias, ni por los contribuyentes teóricamente afectados. La reforma fiscal, en consecuencia, ha de abandonar la identificación con un proceso, más o menos técnico, de creación de normas, convirtiéndose en un proceso de diálogo, consenso, convicción y construcción

de un conjunto de instrumentos fiscales a aplicar por una Administración tributaria dotada de medios, transparente y eficiente sobre unos colectivos que, previamente, han sido conocedores de los fines reformadores, han participado en su configuración, se han puesto de acuerdo en sus objetivos y han conformado las políticas públicas a las cuales destinar los recursos. La Administración tributaria debe, además, crear una conciencia cívico-tributaria centrada en el llamado “cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias” y priorizar en su actuación la lucha contra el fraude y la evasión fiscales, lo que a veces no compete exclusivamente a la Administración tributaria de cada nación (especialmente, en unos momentos de internacionalización económica), ni depende sólo de ella. Por ejemplo, por las relaciones entre fenómenos delictivos, tipo blanqueo de dinero (*money-laundering*) y fraude fiscal. Asimismo, el elevado volumen de la denominada “economía sumergida”<sup>1</sup> o “informal” de AL no puede integrarse fácilmente en el circuito económico regular, ni facilita la creación de ahorro y demanda interna. Razón por la cual, de no introducir en el proceso de diseño reformador a representantes sociales inmersos en la informalidad (lo que sólo es posible mediante una redistribución equitativa de las cargas fiscales y una dotación, vía gasto, de bienes y servicios sociales), el proyecto de reforma tributaria no lograría sus fines, ni en términos de recaudo, ni en el área de la equidad, ni particularmente en la formación del mercado interior, pues tales sujetos “informales” sólo pueden crecer orgánicamente y contribuir al empleo y a la financiación, si se convierten, a su vez, en contribuyentes. Tal pacto político-social (al igual que lo sucedido en España como consecuencia de los llamados “Pactos de La Moncloa”) debe darse entre gobernantes y ciudadanos, entre fuerzas sociales, entre empresarios y sindicatos, etc. Y este pacto social es mucho más amplio que el aportar un nuevo modelo tributario para el Estado. En este sentido, el modelo chileno muestra, nuevamente, que con tributos poco ortodoxos y arcaicos en su configuración normativa<sup>2</sup>, —destinar recursos a la Administración tributaria para mejorar la calidad de su personal, reforzar la aplicación de los tributos y lograr, evidentemente, por razones que no se relacionan particularmente con la normativa fiscal, un consenso social sobre el modelo de desarrollo chileno—, pueden obtenerse buenos resultados en

---

1. Véase Ruesga Benito, Santos. *La economía sumergida*, Ed. Acento, Madrid, 2000.

2. El IRPF chileno sigue siendo un tributo cedular, además de complejo, similar al vetusto Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas que rigió en la España franquista tras la reforma fiscal de 1964.

términos de recaudación, eficiencia administrativa y lucha contra el fraude, sin necesidad de grandes modificaciones en el panorama legal.

- En el marco del diálogo social, se debe insistir en que la transformación legislativa supone relevantes cambios en la organización y funciones de la Administración tributaria y traslada a la sociedad la convicción de que el nuevo marco normativo se hará efectivo con alteraciones en la organización y en la aplicación de los tributos, junto con la inmediata reordenación de las políticas públicas. Si no se tiene un proyecto de refuerzo y modificación de las estructuras administrativas a la par del cambio legislativo, no tiene ningún sentido implantar una reforma fiscal en AL, es más, habría de desaconsejarse vivamente.
- En el diseño de la reforma, en la redacción de las disposiciones normativas, en la información estadístico-económica que ésta lleve consigo, en los cambios en la Administración tributaria, etc., es decir, en cualquier parámetro del plan reformador, la reforma tributaria tiene que:
  - Transmitir a la sociedad civil los cambios previstos, el por qué de los mismos, sus consecuencias y la forma de aplicarlos. Informar con transparencia resulta esencial para convencer a la sociedad de las bondades de la reforma, convertirla en tema popular, generar apoyos sociales, discriminar y minimizar resistencias a la transformación impositiva, reducir los costes inevitables de todo cambio legislativo, etc.
  - Intentar llegar a un consenso básico respecto de los principios reformadores, los cambios legislativos y la reforma de la Administración tributaria. Obviamente, la situación de cada país y la articulación de la cual disponga la sociedad civil en cada caso condicionarán enormemente esta circunstancia y los procedimientos para llevarla a cabo con éxito.
- Toda reforma fiscal tiene que poseer una política de comunicación externa (hacia los contribuyentes), general y sectorializada (por sectores económicos, por instituciones, etc.) e interna (para los trabajadores de la Administración tributaria. No sólo para formarlos y prepararlos, sino para disminuir los intereses corporativos y clientelares que lastran las administraciones tributarias de la zona)<sup>3</sup>.

---

3. Téngase en cuenta que los “intereses corporativos” existen en todas las administraciones públicas y que la resistencia al cambio y la modernización es consustancial en toda burocracia, no solamente es un problema de AL.

- Toda reforma tributaria exitosa demanda medidas específicas de información y asistencia a los contribuyentes.
- La información y la discusión de la reforma no debe agotarse tras la aprobación de los textos legales, sino que debe extenderse a la modernización administrativa, la información sobre los resultados, su contraste y la evaluación.
- Conviene huir de toda búsqueda de modelos perfectos tributarios o de soluciones “panaceas”, tipo *flat tax* o impuesto lineal sobre la renta<sup>4</sup>. Las propuestas deben ser particulares, propias de cada país de la región y sustentarse en la tradición normativo-gestora de cada Estado. Asimismo, conviene que se reconozca por parte del gobierno y la sociedad desde el principio esta circunstancia, pues las críticas sobre la “heterodoxia” de tal o cual modelo<sup>5</sup> deben ser matizadas y, en su caso, contrarrestadas. La “ortodoxia” es un concepto relativo (por poner un ejemplo, ahora, no están de moda los IRPF con tarifas progresivas nominales muy altas o de carácter sintético), ideológicamente condicionado y contrario a un problema esencial latinoamericano: la necesidad de un sistema tributario que integre sus circunstancias específicas, sus problemas propios, *ergo* la reforma fiscal ha de pensarse desde el interior del país y no como imitación de modelos teóricos. Esto supone que siempre ha de intervenir en el diseño reformador la propia Administración tributaria encargada de aplicarlo, pero también que no puede, de manera exclusiva, encargarse a la misma o a sus directivos la presentación y debate de los textos, pues esto iría directamente contra el diálogo social.
- En AL se debe incluir en el debate de la reforma a los sectores sociales marginados, teniendo muy en cuenta que los tradicionalmente representativos de la sociedad civil en las economías occidentales, sindicatos y organizaciones empresariales, puede que no sean tan “representativos” en la zona. El nivel de sindicación en AL es muy bajo, urbano y con tendencia decreciente y las organizaciones empresariales suelen estar copadas por transnacionales y grandes empresas. Hay que incorporar específica y decididamente en el proceso reformador a representantes de grupos marginados (minorías étnicas, mujeres, jóvenes empresas de la economía informal,...) y a empresarios pequeños y vendedores ambulantes, situados en la economía

---

4. Como algunos sectores económicos propugnan en la actualidad en México.

5. Con frecuencia ligadas a universitarios financiados por sectores empresariales reacios a cualquier aumento efectivo de tributación.

informal y carentes de representación en el seno de las organizaciones empresariales tradicionales, incluyendo las Cámaras de Comercio.

## 2. El diseño del texto legislativo reformador y los contenidos de la reforma

En general es más importante reducir la “brecha fiscal”, es decir, aminorar la diferencia entre recaudación efectiva y potencial, que crear un diseño legislativo perfecto.

Si se comprueba que alteraciones puntuales en la Administración tributaria, en los procedimientos de aplicación de los tributos, en los mecanismos de obtención de información y datos, en el control del fraude, etc., dan resultados inmediatos en términos de recaudación, se debería, incluso, postponer la reforma legislativa más intensa y, en su caso, justificar ésta como una “segunda fase” para lograr el objetivo fundamental: recaudar más, con mayor equidad y mejor.

Nuevamente, no se puede identificar reforma fiscal con el cambio legislativo y precisamente, por la excesiva tendencia normativa en AL, si se pueden evitar grandes leyes tributarias, mejor.

Además, los cambios normativos de esquema legal pueden ser posteriores<sup>6</sup> si con anterioridad la Administración tributaria con nuevos procedimientos y más gestión (eficiencia), obtiene más recursos y mejores resultados en la lucha contra el fraude.

Incluso pueden darse tres fases de reforma fiscal en el tiempo, lo cual reforzaría la idea de planeación estratégica que todo cambio fiscal efectivo ha de llevar consigo:

- *Modificaciones internas*, de administraciones tributarias y de gestión que preparen, conciencien y, en su caso, justifiquen las alteraciones posteriores. Insistimos, tales cambios pueden ser suficientes y no hay ninguna razón que obligue a presentar, aun por razones estéticas, grandes proyectos de ley.

---

6. Serían, además, mejor vistos, generarían menos inseguridad jurídica, tendrían más robustez y aceptación social.

- *Cambios legislativos puntuales* para impulsar el proceso de reducción de la “brecha fiscal” o eliminar aspectos que lo dificulten. En particular, la catarata de exoneraciones impositivas que lastran los sistemas fiscales de AL. Y potenciar la obtención de información tributaria relevante, única forma de gestionar eficientemente sistemas tributarios masivos y de reducir el fraude fiscal. En AL, además, la Administración tributaria tiene que salir del círculo cerrado de los “grandes contribuyentes” (que siempre suponen más del 70 por ciento de lo recaudado y la inmensa mayoría de las fiscalizaciones) y destinar recursos de todo tipo a integrar en el censo a los informales y a diseñar modelos o instrumentos simples para recaudar cantidades, siquiera simbólicas, de los mismos, como paso previo para su normalidad ciudadana, económica y fiscal. No es aceptable, por tanto, la tesis según la cual debe “exonerárseles” por su escasa capacidad económica o situarlos en regímenes especiales sin ingreso efectivo.
- Tras revisar el sistema tributario, haber demostrado a la sociedad la seriedad del proceso de cambio, potenciar la Administración tributaria y reforzar sus datos e información, plantearse la adopción de *reformas fiscales en profundidad*, con un nuevo “modelo” tributario, de futuro, y una Administración tributaria de carácter diferente, para hacer frente a los nuevos programas de gasto, pero ya con una convicción social de que la Administración tributaria cumple, logra objetivos, es justa y eficiente.

Nótese al respecto que una reforma fiscal de esta naturaleza es siempre un proyecto político-estratégico de gran alcance y de plazo ejecutor amplio y si no se prepara con el apoyo político y social necesario y suficiente, es mejor centrarse en alteraciones pequeñas, pero sucesivas, de la gestión tributaria con los subsiguientes cambios normativos, actuando, en consecuencia, al revés que en AL: se cambia la norma, después de darse cuenta la Administración tributaria de la necesidad de transformarla para mejorar sus resultados.

Por ello, la reforma ha de enmarcarse dentro de un pacto político-social general con elementos variados: gasto público, institucionalización, nuevo modelo de desarrollo económico, etc.

De nuevo, las modificaciones legislativas no deben caer en la obsesión “ortodoxa” y tienen que tener dos ejes: suficiencia y generalidad. Lo esencial en AL es que todos los ciudadanos contribuyan, identificando al ciudadano con

el contribuyente. No se pretende con ello afirmar que otros principios tributarios, incluyendo la equidad vertical (progresividad) o la reducción de determinados problemas de competencia económica (los gravámenes sobre transacciones financieras), no sean importantes, sino tan sólo que no serían prioritarios.

Conviene recordar al respecto, que todo sistema tributario contiene *trade-offs* y que cualquier procedimiento modificador del mismo implica, en tiempos determinados (plan de reforma), priorizar entre los principios tributarios a lograr, siendo en AL esenciales en estos momentos la suficiencia (mayor recaudación) y la generalidad (reducir la elusión y la evasión tributaria), las cuales, además de complementarse, se refuerzan entre sí.

De esta forma, los tributos heterodoxos propios de AL que han sido objeto de múltiples críticas, doctrinales y de instituciones económicas “ortodoxas”, tipo FMI (caso de los impuestos sobre las transacciones financieras<sup>7</sup> o los “impuestos mínimos sobre los activos” o *minimum tax*) no deben ser eliminados *a priori*, por estas críticas o por las presiones de los grandes grupos financieros<sup>8</sup>. Pueden ser “reordenados”, sin grandes esfuerzos, impulsando sus aspectos positivos, tales como un mayor control de los “capitales golondrinos”, más equidad (al recaer sobre las personas de rentas altas, que son las “bancarizadas” en AL), la introducción de un control cruzado con el IRPF, con éxitos prometedores, como en Brasil, en la lucha contra el fraude fiscal, etc.

En AL se debería practicar, normalizándola<sup>9</sup> y mejorando su función de apoyo a las finalidades esenciales de la reforma tributaria, la heterodoxia fiscal, tanto en impuestos (sobre transacciones financieras, *minimum tax* o presunciones sobre los activos...) como en el seno de tributos consolidados, tipo IVA (mecanismos de retención y percepción, reordenación de los regímenes especiales...).

---

7. Este impuesto adquiere denominaciones muy distintas, según los diversos países latinoamericanos: Gravamen a los Movimientos Financieros en Colombia, Impuesto a las Transacciones Financieras en Perú, Impuesto a las Transacciones Financieras, Bolivia; Contribución Provisoria sobre el Movimiento o Transmisión de Valores y Créditos de Naturaleza Financiera, CPMF; Impuesto sobre los Cheques, República Dominicana e Impuesto al Débito Bancario, Venezuela (derogado el mes de febrero de 2006).

8. Como ha sucedido, sorprendentemente en Venezuela.

9. En la práctica así se ha hecho, aunque de forma coyuntural, discontinua, sin coordinación, etc.

En AL la “ortodoxia” no debería consistir, necesariamente, en introducir gravámenes modernos, parecidos a los propuestos en sistemas de Estados occidentales, de gran nivel de desarrollo económico, sino que se podría dotar de mayores recaudaciones al Estado y de una mejor distribución de los mismos, en primer lugar, con una reducción de la economía informal y de las bases tributarias ocultas. Y para ello, la “heterodoxia” ya contrastada aconseja apoyarse en impuestos sobre las transacciones financieras, gravámenes sobre los activos, impuestos a las remesas al exterior por parte de las entidades transnacionales, etc., que han mostrado éxitos significativos en algunos estados de la región. Tal praxis heterodoxa debería ser conservada, mejorada y trasladada a Estados en situación pareja.

En segundo lugar, se contribuiría mejor a tal objetivo con pocos tributos de base amplia y gran elasticidad. En muchos sistemas fiscales latinoamericanos proliferan, por las necesidades financieras urgentes y el “coyunturalismo” ya enunciado con anterioridad, los pseudoimpuestos (normalmente, vinculados a una materia prima, al refinado del petróleo o a regalías de la minería) que deben normalizarse como gravámenes sobre la renta o impuestos especiales.

De hecho, en AL hay dos puntos negros respecto de los gravámenes que se consideran “ortodoxos”: la ausencia efectiva de un IRPF general y que grave, siquiera simbólicamente, todas las rentas y un cuadro de impuestos específicos sobre el consumo (“accisas” o *excises* en la terminología de la UE, Impuestos Especiales en España) armónico, moderno (acabando con la opción tradicional de tabaco-alcoholes), mejor gestionado (el contrabando es crónico), con nuevas preocupaciones (medio ambiente, en particular), etc. De esta manera no sólo la recaudación aumentará, sino que la equidad y la eficiencia impositiva saldrán reforzadas.

Se trataría, en general de:

- Disminuir en la imposición sobre la renta el peso de la recaudación de las sociedades, lo que permitiría, indirectamente, impulsar las PYME, a favor de un mayor gravamen sobre las personas físicas.
- En lo que respecta a las personas físicas, iríamos a reducir el peso de los salarios como fuente de ingresos (en muchos Estados, casi exclusivo), introduciendo retenciones sobre otras rentas, obteniendo información de otros rendimientos no fundados y empezando a exaccionar, siquiera

limitadamente, algunas ganancias patrimoniales, en particular, las obtenidas en la Bolsa, cuya exoneración casi total en naciones como México es un auténtico insulto a la equidad impositiva.

- Mantener los impuestos presuntivos sobre el activo para conseguir, al menos, un ingreso tributario mínimo, un gravamen sobre la riqueza (si no se tienen fuentes informativas sobre las rentas) y la generación de datos para, en el futuro, sujetar las rentas obtenidas efectivamente.
- Evolucionar hacia un modelo europeo de IVA, acabando con la discriminación a favor de los servicios, implantando la “deducción financiera”, gravando según el esquema de devengo<sup>10</sup>, reduciendo exoneraciones, etc.
- Alterar la imposición selectiva sobre el consumo, empezando por una mejora de su coordinación con el IVA. Sin duda, los impuestos específicos sobre el consumo son unos de los peores diseñados y gestionados en AL y una fuente de recaudación indudable, que no debiera ser considerada como “regresiva”.
- Aminorar y podar los gravámenes parafiscales, a costa de potenciar los aspectos “heterodoxos” de la imposición y de reforzar en su caso las exacciones selectivas sobre empresas mineras, productoras de hidrocarburos, etc.

Se trataría de ir desde un “modelo tributario” hasta un “sistema tributario”, dejando de lado el cumplimiento de reglas abstractas y pretendidamente ortodoxas, válidas en cualquier momento y ocasión, tratando de construir sistemas fiscales aptos para el funcionamiento concreto y diario de cada nación latinoamericana.

En este sentido, se debería acabar con la “parafiscalidad” (crónica en Uruguay y el Cono Sur), constreñir los beneficios fiscales (que, desgraciadamente, están en aumento, tanto en el IVA como en los gravámenes sobre la renta), ampliar el hecho imponible y las bases imponibles con reducción en algunos supuestos de alícuotas excesivas (caso del IVA), modernizar ampliamente los impuestos selectivos sobre el consumo, cuyo potencial recaudatorio está bajo mínimos en AL y faltos de coordinación con el IVA en muchos casos<sup>11</sup>,

---

10. Lo que, de por sí, significaría un gran avance en naciones como México, donde ya se aplica el devengo en la imposición sobre sociedades.

11. Por el contrario, el hecho de que los gravámenes sobre consumos específicos en AL suelen estar coordinados con los aranceles y las clasificaciones aduaneras es una nueva constatación, tanto del arcaísmo del sistema aduanero-arancelario como de la ausencia de un modelo moderno de accisas en la región.

plantearse seriamente la imposición de carácter patrimonial sobre las personas físicas, coordinarse activamente con las cotizaciones a la seguridad social y asimismo, con el sistema de registro y de bases de datos de la misma, reflexionar sobre los regímenes especiales en la imposición indirecta, etc.

En suma, los frentes de acción en el plano legislativo son múltiples, por lo que, nuevamente, la concepción estratégica de la reforma fiscal, establecida en varias etapas y teniendo siempre en cuenta, antes de cualquier cambio normativo, la capacidad de la Administración tributaria para aplicarlo y el consenso social sobre aquél resulta fundamental.

Sintéticamente, se pueden resaltar como “puntos negros” en el proceso y ejecución de la reforma fiscal:

- La carencia de un auténtico IRPF, bien por su naturaleza cedular, por lo cual sólo se gravan los rendimientos del trabajo, bien por las deficiencias de información y control que existen sobre múltiples modalidades de rentas, bien por el carácter territorial de la sujeción, etc.
- La necesidad de introducir exacciones sobre el capital de las personas físicas, como fuente de ingreso de las haciendas locales, por razones de equidad o para utilizar las informaciones proporcionadas como mecanismo de control del IRPF. Precisamente, la existencia de impuestos sobre los activos o presunciones de rentas, en el caso de la imposición sobre la renta de las personas jurídicas, sí ha dado resultados en AL, a pesar de su “heterodoxia”.
- Introducir un auténtico IVA, gravando generalizadamente las actividades empresariales, podando las exenciones, los *thresholds*, replanteándose los regímenes especiales, mejorando las reglas sobre deven-go, etc.
- Modernizar la imposición selectiva sobre el consumo.
- Acabar con exacciones arcaicas sobre actos jurídicos, sobre documentos, sobre timbre, etc. O mejor, por su relevancia recaudatoria, integrándolas en un impuesto unitario sobre “transferencias”, “actos jurídicos y transmisiones de valores”, etc.
- Aprovechar los gravámenes sobre transacciones financieras para obtener información bancaria y controlar la imposición sobre la renta.

La situación de las aduanas, dada su relevancia como fuente recaudatoria en muchos Estados de AL (y una gestión plagada de corrupción en muchos supuestos), amerita una reflexión específica<sup>12</sup> y toda reforma impositiva debe contemplar esta “rama” de los ingresos públicos, así como su administración.

Por último, AL no suele disponer de entidades locales con gran capacidad recaudatoria o impuestos de gran potencial recaudatorio, lo que resulta contradictorio. Por un lado, en países que constitucionalmente se proclaman como “federalistas” (supuesto de México), pero donde los estados y las municipalidades dependen para su funcionamiento de las subvenciones del Estado. Por otro, en supuestos como Costa Rica, donde abundan proclamas sobre la “autonomía local”, pero que se enfrenta con esta ausencia de ingresos propios de las municipalidades.

Por otra parte, esta situación es ineficiente, reduce la capacidad de proveer bienes y servicios públicos de las entidades públicas más próximas al ciudadano y por último, genera la aparición, como sucede en Colombia, de “para-fiscalidad”, de recursos autónomos de las ciudades<sup>13</sup>, sin coordinarse ni administrativa ni legislativamente, ni en la obtención de datos sobre la capacidad económica de los contribuyentes con la entidad tributaria estatal (DIAN). El diseño de un sistema tributario local en AL resulta también ser una asignatura pendiente.

En suma, las tareas de reforma son tantas que no es de extrañar la propaganda gubernamental para proponer, una tras otra, reformas fiscales “integrales”, “estructurales”, etc. Por lo mismo, es preciso reiterar que lo primero es conseguir una Administración tributaria que funcione con ciertos índices de efectividad, controle el fraude y reduzca la “brecha fiscal”, combinada con una mejora de la aceptación social de los impuestos y con la reordenación de las prioridades en el gasto público. Tales elementos sustentarían en buenas condiciones un proyecto integrado, con desarrollo estratégico a medio plazo, de reforma tributaria.

---

12. Que no tiene cabida en este trabajo, dados sus propósitos más generales.

13. El sistema de recursos de la ciudad de Medellín, por poner un ejemplo, está lleno de gravámenes, impuestos documentales sobre la actividad económica, tasas, etc.; variopinto, sin responder al principio de legalidad, cambiantes año a año, etc., y genera graves problemas al desarrollo económico.

### 3. La Administración tributaria como base de la reforma fiscal

La estrategia en este sentido se centra en los siguientes ejes:

1. No hay reforma fiscal sin adaptación y reforzamiento de la Administración tributaria encargada de aplicarla. En realidad, suele suceder lo contrario, es posible perfectamente desarrollar disposiciones tendentes a potenciar la eficiencia en la aplicación de los tributos, reducir la “brecha” fiscal, luchar contra el fraude y la evasión fiscales y lograr el apoyo ciudadano al sistema tributario, si la Administración tributaria es eficaz y eficiente en el logro de sus fines. En AL esta visión, que minora lo abstracto, la teoría, la normatividad frente a la practicidad, los logros del sistema impositivo en la realidad diaria, adquiere todo su sentido porque, como se ha indicado anteriormente, ha sucedido todo lo contrario: se ha tratado de plasmar en los boletines oficiales y en las gacetas públicas una ley tributaria perfecta, de alta calidad, muy retórica, llena de perfeccionismos jurídicos, sin darse cuenta de que, luego, se ha de poner en práctica y llevar a cabo labores de gestión de lo establecido en la norma. Por ello, se debe partir de lo contrario: antes de efectuar cualquier reforma fiscal normativa del apartado legislativo, en administraciones tributarias, hay que destinar recursos, por un lado, a ver por qué no funciona la gestión tributaria, el día a día; y por otra parte, a elaborar programas o planes que pongan en marcha medidas concretas de gestión: depuración de censos tributarios, implantación de bases de datos únicas e introducción de sistemas que permitan el cruce de datos masivos entre registros y fuentes públicas, empezando por los derivados de la seguridad social y el registro tributario. Éste está muy lejos de ser “único”, pues es “único” (RUC-Registro Unificado de Contribuyentes) porque así lo dispone formalmente la Administración tributaria correspondiente, pero opera, en la generalidad de los casos, totalmente al margen de otros registros públicos y sin capacidad para incrementar significativamente el número de obligados tributarios en él incluidos, premisa básica para que funcione el sistema fiscal en cualquier país: todo potencial contribuyente debe estar registrado, controlado e identificado por la Administración tributaria correspondiente. En AL, basta con ver el ejemplo de México, donde el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) no integra sino una porción limitada del cuerpo social y no se cruzan siquiera con datos de otros registros públicos, para darse cuenta de que, antes de discutir si por

ejemplo el tipo de gravamen en el IVA es alto o bajo, conviene conocer porqué el número de sujetos pasivos de este impuesto es tan pequeño. En suma, administrar para después, a partir de la experiencia, legislar.

2. La Administración tributaria ha de actuar, decidida y simultáneamente, en dos direcciones:

- Facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En AL, ciertamente, es más relevante la vertiente ejecutiva, represora y de coacción de la Administración tributaria, pues sus problemas son recaudar y reducir las enormes diferencias entre las magnitudes potencialmente ingresables en todos y cada uno de los impuestos y las efectivamente recaudadas (la denominada “brecha fiscal”), que la versión “amigable” de la Administración tributaria, donde las diferentes unidades administrativas se esfuerzan en informar, asistir y ayudar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Pero ambos aspectos forman parte de unas administraciones tributarias modernas y, en realidad, son inseparables. De hecho, unas administraciones tributarias con una vertiente de comunicación externa fuerte favorecen el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y además, reducen algunos costes indirectos del sistema fiscal que son relevantes, los denominados “costes indirectos” (*compliance costs* en inglés). En otro orden de cosas, la lucha contra el fraude fiscal (véase seguidamente) no se produce exclusivamente con medidas de represión (el elenco de las infracciones y sanciones tributarias) o actuaciones de fiscalización complejas, numerosas y sucesivas. Reprimir es costoso, tanto en términos de imagen como desde el punto de vista político, incluso la labor de fiscalización compleja lo es. Así, en muchos supuestos, de realizarse un análisis coste-beneficio riguroso, se llegaría a la conclusión de que el balance de la fiscalización sería negativo para la Administración tributaria. Si en el cuerpo social se difunde una imagen de la Administración tributaria que diferencia, cuidadosamente, entre el ciudadano que cumple con sus obligaciones tributarias y es premiado por el funcionamiento administrativo, por la gestión tributaria, reduciendo el coste de este cumplimiento y, por otro lado, el mal ciudadano, el evasor que elude o comete un fraude directo a la recaudación y sobre éste la Administración tributaria plantea todo el peso de la ley, el pacto

social implícito o explícito (que, como hemos reiterado en este texto, es esencial para el éxito de la reforma fiscal) se refuerza, pues el ciudadano cumplidor ve realizadas sus expectativas de justicia y equidad fiscal. Es más, como en la inmensa mayoría de los casos el obligado tributario que cumple, lo hace por disponer de rentas o tener ingresos fácilmente controlables, ve con buenos ojos la adopción de medidas represivas contra el núcleo duro de elusores fiscales. En AL se suele identificar la Administración tributaria como un agente coactivo y represor, sin desarrollar ningún mecanismo de colaboración con los contribuyentes, ni medidas de educación tributaria (aunque alguna experiencia positiva se ha desarrollado en este sentido en Brasil), ni sistemas de colaboración social con agentes que la puedan “filtrar” los diversos grupos de contribuyentes e informar a la Administración tributaria de sus necesidades, problemas e intereses, etc. Esta carencia del “rostro amigo” de la Administración tributaria dificulta, asimismo, el apoyo a la reforma fiscal y a la creación del pacto social que amerita la misma.

- Luchar contra el fraude fiscal y las técnicas de elusión, minorando la “brecha fiscal” (diferencia entre recaudación potencial y recaudación real). En esta función, clásica en la Administración tributaria latinoamericana, también ha de mejorar, en general, el funcionamiento de la misma, impulsando su capacidad gerencial, profesionalizando a sus trabajadores y métodos, reforzando sus sistemas de información, recogida de datos con relevancia tributaria, cruce de documentos con relevancia fiscal, eliminación del secreto bancario y aplicación efectiva del delito fiscal. Evidentemente, el logro de estas dos vertientes o dos caras de la Administración tributaria no tiene por qué ser simultáneo. Posiblemente, en la mayoría de los Estados latinoamericanos, la propia ineficacia del actuar administrativo necesite, en primer lugar, de una visibilidad de sus actuaciones, de un énfasis primario en el comportamiento represivo y sancionador de la Administración tributaria, pero en determinadas actuaciones y dentro de la planificación integral que la política de la reforma fiscal, conlleve la introducción de elementos de información y asistencia a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias deviene esencial y ha de contemplarse inexorablemente en el proyecto reformador .

La introducción, simultánea o con pequeños desfases en el tiempo, de estas dos vertientes de la Administración tributaria supone reforzar su rol en el

cambio fiscal, dotándola del nivel orgánico suficiente para apoyar el impulso reformista, con autonomía y con significativas mejoras gerenciales y en la cualificación de los funcionarios o personas implicadas en la misma.

Ello conduce también a configurar una carrera administrativa clara para los trabajadores de la propia Administración tributaria, con niveles adecuados de formación, con perspectivas de futuro, profesionalizada y que desincentive el paso al sector privado por razones económicas, disminuyendo el alto grado de rotación de efectivos que caracteriza a las administraciones tributarias de la región, introduciendo elementos de formación continuada, para incentivar la permanencia, por un lado, de sus miembros y por otra parte, reforzar la identidad de los mismos con el proyecto de la organización. Asimismo, la formación continuada permite la especialización, mejora la calidad de las actividades de la Administración tributaria y en general introduce elementos de responsabilidad y eficiencia en sus actuaciones.

En las administraciones tributarias latinoamericanas suele fallar el sistema de información y control en la base: el registro de contribuyentes. La mejora en los censos y la obtención de fuentes de información, a partir de un buen y generalizado sistema de Números de Identificación Fiscal (NIF) y del Registro Unificado de Contribuyentes (RUC), con datos de relevancia fiscal para ser cruzados y controlar y fiscalizar automáticamente a los contribuyentes, potenciando la sensación de control sobre el ciudadano medio y minorando los altos costes que suponen las fiscalizaciones extensivas, obliga a crear normativamente estas obligaciones de información y autoliquidación y a reforzar los medios informáticos de las propias administraciones tributarias para aplicar sistemas generalizados de cruce de datos y modelos de riesgo. Y también, a coordinarse con otras administraciones públicas, en particular, la vinculada al sistema previsional y la seguridad social<sup>14</sup>, a sancionar severamente los incumplimientos, a aproximar en el tiempo la recaudación, a potenciar la inteligencia financiera y la investigación como vías para la fiscalización intensiva y, en muchos países latinoamericanos, a acabar con el secreto bancario como límite a las actuaciones de fiscalización tributaria.

---

14. Y, evidentemente, con la aduana, incluso en aquellos supuestos en que la AT siga el modelo de agencia integrada, donde los tributos internos y los gravámenes sobre el comercio exterior se encuentran bajo la misma autoridad. En muchas ocasiones, a pesar de su integración orgánica, no existe una coordinación de actuaciones entre las dos ramas, ni sistemas de intercambio de información o cruce de datos.

A su vez, como hemos señalado con anterioridad, es necesario crear un área “amigable” de la Administración tributaria con los contribuyentes (si no se produce en el mismo momento, en periodos algo posteriores a la introducción de disposiciones tendentes al control estratégico de los “clientes” de la Administración tributaria y de la información que habilite ese control), ligada a la información y asistencia a los mismos en el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales, aprovechando en este sentido, las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC), en particular, Internet.

Ahora bien, dados los desfases que en AL existen al respecto del desarrollo de las nuevas tecnologías, algunas administraciones tributarias de la región (por ejemplo, la mexicana) han intentado suplir sus carencias gestoras, entrando rápidamente en la “sociedad del conocimiento” y exigiendo, por ejemplo, que todas las declaraciones juradas (autoliquidaciones) se presenten por medios telemáticos.

En nuestra opinión, las administraciones tributarias han de tomar en consideración, también en lo que respecta a la vertiente tecnológica, la situación del país en el cual actúan y si bien pueden y deben actuar como dinamizadores, como impulsores del cambio tecnológico, favoreciendo y desarrollando la entrada en las TIC de los ciudadanos, no pueden imponer las mismas sobre un cuerpo social que, en muchos supuestos, carece de la formación e incluso, de los medios materiales y económicos necesarios para procurarse el acceso a Internet.

En realidad, esta obsesión por la modernidad tecnológica encubre, nuevamente, las deficiencias en la aplicación de los gravámenes, pues da una imagen de modernidad, de cambio, de dinamismo de la Administración tributaria que poco cuesta lograr, porque en el fondo, se reconoce que los contribuyentes efectivos son empresas transnacionales, grandes empresarios, etc. a los cuales la aplicación de las TIC interesa también, al integrarse en su mecánica de *management*.

Este sistema de falsa modernidad, asimismo, refuerza el aislamiento de las administraciones tributarias de las capas más pobres de la población, de los informales, de los vendedores callejeros, etc., pues supone el reconocimiento palpable de que, al no poder incorporarlos al censo tributario y no aplicar en su vida diaria las TIC, la obligación de cumplimiento fiscal por medio de las nuevas tecnologías no les afecta en el fondo, pues sencillamente no están en el sistema, no cumplen ninguna obligación tributaria.

Por ello, si bien las nuevas tecnologías son imprescindibles para la Administración tributaria moderna (por ejemplo, para realizar cruces masivos de información), no puede “obligarse” a cualquier contribuyente a relacionarse con el fisco por medio de ellas. Se necesita evaluar sistemáticamente si los altos costes que estas TIC suponen no podrían o bien aplazarse en el tiempo o bien ir entrando paulatinamente en áreas de la Administración tributaria o conforme a los colectivos de contribuyentes más avanzados en la sociedad de la información.

Por último, no puede ni debe olvidarse la necesidad de integrar efectivamente la Administración aduanera en la Administración tributaria, pero con un adecuado conocimiento y diseño de los objetivos de tal integración y planteando la coordinación, en especial, de medios informáticos y de obtención de datos con relevancia tributaria, con las administraciones tributarias locales y territoriales.

Las aduanas en AL plantean situaciones dramáticas de corrupción e ineficacia que no pueden aislarse del funcionamiento “normal” del resto de la Administración tributaria, aunque solamente sea porque muchos tributos están vinculados al tráfico exterior<sup>15</sup> y porque, asimismo, la integración paulatina de sus funciones y empleados en las agencias tributarias afecta directamente a la imagen y al funcionamiento de toda la Administración tributaria.

De hecho, esta necesidad de coordinación y de cruce automático de informaciones y datos de relevancia tributaria es válida para todas las instituciones de la Administración pública de los países de la zona, pues resulta absurdo pedir datos a terceros, especialmente, si tales terceros son entidades privadas, cuando, como sucede en muchas administraciones tributarias de la región, ni siquiera se tiene una buena base de datos interna, configurada a partir de las obligaciones formales de los sujetos pasivos.

También es la propia Administración tributaria la que, en última instancia, debe seguir la reforma tributaria y sus efectos, manteniendo su impulso, comunicando con la sociedad sus resultados (transparencia), justificando los cambios, mostrando los éxitos, explicando los fracasos y articulando alternativas para solucionarlos, documentando el impacto del sistema tributario en la sociedad y en la economía de la nación.

---

15. Siendo el ejemplo prototípico el Impuesto sobre el Valor Agregado y la imposición selectiva al consumo.

De esta forma, toda Administración tributaria que se precie debe disponer de elementos que permitan medir sus resultados (*performance*), tanto para evaluar los impactos del impulso reformador, como para detectar problemas, presentar propuestas alternativas y nuevamente, porque esta información pública contribuye a reforzar la confianza en el actuar administrativo y potenciar el pacto social tributario.

En el modelo de política de reforma fiscal que aquí se propone, la *autoevaluación* del proceso, a lo largo de su desarrollo e implantación, deviene un instrumento esencial del propio sistema.

Siempre hay diferencias entre lo programado y lo realizado, pero conocer o determinar con exactitud las causas de estas diferencias y el grado de las mismas es imprescindible para mejorar los propios resultados de la reforma y en su caso, introducir los cambios pertinentes. Además, no puede olvidarse que a lo largo del proceso de implantación de la reforma fiscal los entornos cambian y la flexibilización es necesaria.

De esta forma, es la propia Administración tributaria la que ha de, primero, detectar estas diferencias o, en su caso, disfunciones, informar de las mismas a los políticos correspondientes, analizar sus causas y, de considerarse necesario, introducir los factores de ajuste que impidan problemas a la aplicación de la reforma fiscal.

Otro punto donde el funcionamiento adecuado de la Administración tributaria puede dar un gran juego es en la conformación del pacto social que facilite e impulse la propia reforma tributaria.

Por ello, no puede olvidarse en todo proceso de modernización y reforzamiento de las administraciones tributarias, imprescindible y previo, que éstas tienen el deber de servir de punto de encuentro, de centro de comunicación diaria con los intereses, colectivos e instituciones afectados por el sistema y la reforma fiscal, convirtiéndose en los órganos encargados de gestionar el diálogo político-social que, como se ha reiterado en páginas anteriores, deviene imprescindible para que la reforma fiscal logre sus finalidades.

## ■ VII. Conclusiones generales del Informe

En las páginas siguientes, con una finalidad de claridad expositiva, se sintetiza el contenido de este informe.

### 1. Sobre la crítica a los proyectos reformadores

- *Crítica a los modelos tributarios que “piensan” en América Latina como una situación uniforme.* Consecuencias de esta visión: inadaptación de los modelos tributarios a las necesidades de cada nación latinoamericana.
- *Crítica a los modelos tributarios “importados” en América Latina.* Los problemas y las debilidades de los sistemas fiscales latinoamericanos son distintos de los correspondientes a los de Estados Unidos y a los de los europeos.
- *Incidencia creciente de la globalización sobre los sistemas tributarios latinoamericanos.* Ésta es una cuestión urgente y no solucionada en muchos casos, como el de Costa Rica, Colombia, etc. En otros supuestos es muy relevante para la Administración Tributaria, como en México y en otros estados con diferentes maneras de aproximación, por ejemplo, Perú.

### 2. Sobre los objetivos básicos de la reforma fiscal en AL

Las reformas tienen que conseguir mayores recursos tributarios estructurales (hay que aumentar la presión tributaria en Latinoamérica, excepto en Brasil) con diferentes vías:

- Disminuir la dependencia de los ingresos “paratributarios”, por ejemplo, los derivados del sector petrolífero y conexo (problemas de México,

Venezuela...). Los tributos deben constituir la parte más relevante de los ingresos públicos.

- Alterar la dependencia de ingresos coyunturales y asistemáticos (impuestos sobre débitos bancarios, estampillas variadas, exacciones parafiscales...).
- Incrementar los sujetos obligados a tributar (integrar a los informales, mejorar los censos, introducir sistemas simplificados...). Lo esencial es que la base tributaria (subjettiva-contribuyentes y objetiva-hechos imponibles) se amplíe, no que las tasas de los gravámenes suban.
- Mejorar los procedimientos para hacer efectivos los tributos (los procedimientos y las reclamaciones tributarias no son efectivas).
- Reforzar la Administración tributaria (en número, en calidad, en formación y en organización). Un punto, en general, muy débil en Latinoamérica.
- Coordinar las diferentes administraciones que gestionan recursos públicos (seguridad social, administraciones territoriales, empresas nacionales del sector petrolífero, etc.).
- Seguimiento y documentación de la reforma. No hay que olvidar el “impulso” de la reforma.

### 3. Sobre los procedimientos de diseño, gestión y aplicación de la reforma fiscal

- *Diferenciar entre soluciones estructurales y soluciones coyunturales.* Hay que acabar con el “coyunturalismo” de las reformas fiscales en América Latina y con el “oportunismo” de las mismas (consecuencias negativas: inseguridad jurídica, creación de tributos distorsionantes para obtener recursos inmediatos, falta de planificación estratégica, etc.).
- *Poner atención a la aplicación de los tributos y no solamente a la normatividad.* La reforma fiscal no es solamente (y puede, incluso, no llegar a serlo) un conjunto de leyes, sino que requiere:
  - Pensar en su aplicación (procedimientos).
  - Establecer una estructura organizativa apropiada. En América Latina “la reforma de la tributación es la reforma de la Administración tributaria” (M. Casanegra).

- Lograr el apoyo social e institucional a las reformas fiscales (relevancia del destino de los recursos tributarios, importancia de las denominadas “políticas de la reforma tributaria”, etc.).
- *En el orden sociopolítico es imprescindible explicar y consensuar la reforma y relevancia de las denominadas políticas de reforma fiscal”, la reforma al servicio de las políticas de gasto (social, de infraestructuras públicas, de formación, etc.).* No consensuar la reforma exclusivamente con algunos sectores, sino con la sociedad en su conjunto y con los encargados de aplicarla (la Administración tributaria).
- *Conocer los entornos en los cuales se mueve el país y su posicionamiento estratégico.* Respecto de la inversión extranjera directa, sobre sus mecanismos de relación con el exterior —TLC/MERCOSUR/ALCA...—, sobre la solución a los problemas nacionales...). La reforma fiscal constituye siempre un proyecto político-estratégico.
- *Enmarcar la reforma fiscal en un programa de desarrollo socioeconómico.* Como una pieza en un engranaje complejo: gasto público, institucionalización, desarrollo...
- *Ir del “modelo tributario” al “sistema tributario”.* No hay “ortodoxias fiscales”, sino necesidades de tributos al servicio de políticas públicas.

#### 4. Sobre los gastos públicos y la reforma fiscal

- *Vincular los impuestos a las actuaciones de gasto público* (los tributos son instrumentos para lograr finalidades en términos de políticas públicas), cuestión esencial para lograr el apoyo social a las reformas tributarias. Hay que responder siempre a la pregunta que se hacen los ciudadanos: ¿nuevos impuestos para qué y sobre quién? Ello requiere también la revisión de la estructura del gasto público, acorde con lo anterior y con las necesidades definidas en las respectivas estrategias de desarrollo.
- *La modificación legislativa tiene que ir a la par de los cambios en la organización de la Administración tributaria, de la implantación de nuevos modelos de aplicación de los tributos y de mayor relación informativa con los contribuyentes.* Sin las tres cosas a la vez y de manera coordinada, no puede tener éxito la reforma.
- *La reforma normativa depende mucho de la situación de cada país.*

## 5. Sobre los contenidos de la reforma fiscal

En general, cabe apuntar que las reformas fiscales han de orientarse hacia:

- *Pocos tributos de base amplia y gran elasticidad económica.* En muchos casos, esto supone cerrar “huecos” en los tributos ya vigentes, por ejemplo, reducir beneficios fiscales y ampliar los hechos imponibles sometidos a gravamen en el IVA. En contrapartida, en muchos supuestos, se debe “podar” el sistema tributario de gravámenes y exacciones parafiscales arcaicas, de escasa recaudación y con propósito coyuntural.
- *Medidas para ampliar las bases tributarias:* normativas, por ejemplo, regímenes simplificados para contribuyentes individuales y, en particular, de gestión-mejoras del RUC, actualización de los NIF/NIT, inspecciones en la calle...
- *Recuperar la imposición directa sobre la renta, tanto en el IRPF como en el Impuesto sobre Sociedades.* Reflexionar sobre el carácter “presuntivo” de los Impuestos sobre los Activos.
- *Incrementar la carga tributaria sobre algunos impuestos especiales:* mayor elasticidad tributaria, externalidades negativas, subsidios implícitos al consumo...
- *No despreciar “a priori” gravámenes heterodoxos:* impuestos sobre las transacciones financieras, gravámenes sobre el patrimonio, etc.
- *Transparencia en la aplicación de las reformas y estrechar y fomentar la coordinación con otras administraciones.*

## ■ VIII. Bibliografía

- ANALISTAS FINANCIEROS INTERNACIONALES (AFI): *La percepción de los inversores de los riesgos regulatorios e institucionales en América Latina. Informe de Trabajo*. Ed. Banco Interamericano de Desarrollo, Washington D. C., enero de 2004.
- ANALISTAS FINANCIEROS INTERNACIONALES (AFI). CANNING HOUSE (Reino Unido). CONFINDUSTRIA (Italia). IBERO-AMERIKA VEREIN (Alemania): *La percepción de los inversores europeos de los riesgos macroeconómicos, regulatorios e institucionales en América Latina y el Caribe*. Ed Mimeo, París, 2004.
- ARDUZ CAMPERO, M.: *Memoria sobre la Administración y Sistema Tributario Boliviano*. Ed. GNF, La Paz, octubre de 2004.
- AMPARO PONCE, C.: *La Administración tributaria colombiana. Situación actual. Revista de Derecho Físca*. Ed. Universidad Externado de Colombia, Departamento de Derecho Fiscal, n° 3, agosto de 2005, (págs. 43 a 54).
- BIRD, R. Y CASANEGRA DE JANTSCHER, M.: *Improving Tax Administration in Developing Countries*. Ed. IMF, Washington, 1992.
- CARBAJO VASCO, D.: *Las Reformas Fiscales y la lucha contra la pobreza, Revista Augusto Plató. Laboral* ([www.auagustoplato.com](http://www.auagustoplato.com)).
- CARBAJO VASCO, D.; GONZÁLEZ, D.; PORPORATTO, P.: *¿Es válido el modelo de armonización fiscal de la Unión Europea para la integración latinoamericana?* En prensa, octubre de 2006.
- CEPAL: *Anuario Estadístico de América Latina y El Caribe*. CEPAL, Santiago de Chile, 2005.
- CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO: *Cohesión social en América Latina y el Caribe*. Dossier REX/15, doc. n° 1479, febrero de 2004, (pág. 4).
- CORDERA CAMPOS, ROLANDO (coordinador): *La globalización de México: opciones y contradicciones*. Ed. Universidad Autónoma Nacional de México, Facultad de Economía, México D.F., 2006.
- DÍAZ YUBERO, F.: *Administración Tributaria y sistema fiscal en América Latina, Revista de Derecho Fiscal*. Ed. Universidad Externado de

- Colombia, Departamento de Derecho Fiscal, n ° 3, agosto de 2005, (págs. 17 a 26).
- FEBRES, JORGE; BÉS, MARTIN y DA CRUZ, MARCO: *Indicadores de gestión para el área tributaria*. Ed. Banco Interamericano de Desarrollo (BID), División Fiscal, Washington D. C., octubre de 1998.
- FUJII, G. y RUESGA, S. M. (coordinadores): *El trabajo en un mundo globalizado*. Ed. Pirámide, Madrid, 2004.
- JORRAT, MICHAEL: *Diagnóstico del Sistema Tributario chileno* (2000) ([www.sii.cl/documentos/index.html](http://www.sii.cl/documentos/index.html)).
- KOPITS, G.; CÓRDOBA, J. P.; Ley, E.; Toro, J.: *Perú. Racionalización del sistema tributario*. Fondo Monetario Internacional, Departamento de Finanzas Públicas, 2000.
- MOLLIGANSKY, G.: *El contexto económico de la inversión: América Latina a partir de 1980*. *Revista de la CEPAL*, n°. 58, abril, 1996.
- NAVARRO, A.: *Estado de bienestar y cohesión social: una visión desde la UE*. Fundación Alternativas. *Unión Europea y América Latina: retos comunes para la cohesión social*. Debate de Expertos, Seminarios y Jornadas, 2006.
- NOVOA, R.: *Estado de bienestar y cohesión social: una visión desde ALC*. Fundación Alternativas. *Unión Europea y América Latina: retos comunes para la cohesión social*. Debate de Expertos, Seminarios y Jornadas, 2006.
- OECD: *Revenue Statistics of Country Members (1965-2005)*. Committee on Fiscal Studies. Ed. OECD, París.
- OECD-TAX POLICY STUDIES: *Recent Tax Policy Trends and Reforms in OECD Countries*, n ° 9. Ed. OECD, París, 2004.
- PITA, C.: *La contribución del CIAT para mejorar la eficacia de las Administraciones Tributarias*. *Conferencia del CIAT 1998*. Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- PROGRAMA DE LAS NACIONES UNIDAS PARA EL DESARROLLO (PNUD): *Informe sobre el desarrollo de la democracia en América Latina*. Ed. PNUD, Buenos Aires, 2004.
- RAINS, L.: *La experiencia del BID en programas de modernización de las Administraciones Tributarias de los países latinoamericanos*. Conferencia del CIAT 1998. Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, (págs. 263 a 281).
- RED DE ANTIGUOS ALUMNOS DE LA MAESTRÍA INTERNACIONAL EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y HACIENDA PÚBLICA: *Revista Foro Fiscal Latinoamericano*.

- RENÉ CÁCERES, L.: *Reforma económica, inversión y estancamiento en América Latina. Comercio Exterior*, vol. 56, n° 1, México, 2006.
- RUESGA BENITO, S. (compilador); Cordera Campos, Rolando; González-Laxe, FERNANDO y ESCALANTE SEMERENA, ROBERTO J. (coordinadores): *Economía política de las transiciones democráticas: México-España*. Ed. Universidad Nacional Autónoma de México, México D. F., 2006.
- RUESGA BENITO, S.: *La economía sumergida*. Ed. Acento, Madrid, 2000.
- SÁNCHEZ REBOLLEDO, A. (compilador): *¿Qué país nos deja Fox? Los claros-curos del Gobierno del cambi*. Ed. Norma Ediciones, Instituto de Estudios para la Transición Democrática, Tlalnepantla, Estado de México, septiembre de 2006.
- SIERRA, P.: *Measuring the Performance of Chile`s Tax Administration*". Ed. FONDECYT, proyecto n° 1960730.
- SILVIANI, C. y BAER, C.: *Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines*. IMF, Working Papers, WP/97/30, 1997.
- SOL GIL, J. (coord.): *La imposición al Valor Agregado en Venezuela*. Ed. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2004.
- STEINBERG, F. (con la colaboración de Nicolás Sartorius y Vicente Palacio): *Propuestas para la cohesión social euro-latinoamericana*. Fundación Alternativas, Observatorio de Política Exterior Española, OPEX, Documento de Trabajo 1/2006.
- THE ECONOMIST* (Suplemento): "The New Titans", septiembre de 2006.
- TRON Y NATERA: *Guide to Mexican Taxation, 2006. Part I-Overview*. Ed. de los autores, México.
- VÁZQUEZ-CARO, J.; Slemrod, J.: *Issues in Colombian Tax Administration*. Ed. Mimeo, diciembre de 2002.



## ■ IX. Direcciones URL en la web

- [www.imf.org](http://www.imf.org) Fondo Monetario Internacional (FMI).
- [www.worlbanl.org](http://www.worlbanl.org) Banco Mundial (BM).
- [www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar) Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), Argentina.
- [www.ciat.org](http://www.ciat.org) Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).
- [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co) Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), Colombia.
- [www.ief.es](http://www.ief.es) Instituto de Estudios Fiscales, España (IEF).
- [www.meh.es](http://www.meh.es) Ministerio de Economía y Hacienda, España.
- [www.programaeurososocial.eu](http://www.programaeurososocial.eu) Programa Eurososocial de la Unión Europea.
- [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br) Secretaria da Receita Federal (SRF), Brasil.
- [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx) Servicio de Administración Tributaria (SAT), México.
- [www.seniat.gov.ve](http://www.seniat.gov.ve) SENIAT, Venezuela.
- [www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es) AEAT, España.

En los últimos años se ha extendido por toda América Latina una oleada de reformas fiscales caracterizadas por su pretensión de alterar el sistema tributario vigente. Sin negar la oportunidad y conveniencia de dichas reformas, que acaben con el enanismo del Estado y le doten de recursos para hacer frente a los retos del desarrollo (reducción de la inmensa “brecha” de desigualdad y eliminación de la pobreza), los autores sostienen que, antes de embarcarse en tales modificaciones, hubiese sido necesaria una cierta visión crítica de la ya larga historia de los cambios fiscales en Latinoamérica.

Una de las quejas recurrentes a la hora de evaluar los sistemas tributarios de la región es su inestabilidad, la propensión a modificar constantemente la legislación y la “normatividad” como única panacea ante las deficiencias y problemas causados por legislaciones anteriores. Todo ello se ha traducido en sistemas fiscales ajenos a la realidad, cuyos efectos sobre la sociedad y la economía han sido despreciables o, en el peor de los casos, han generado graves problemas económicos y relevantes enfrentamientos sociales.

#### SOBRE LOS AUTORES

SANTOS MIGUEL RUESGA BENITO, doctor en Economía y catedrático de Economía Aplicada en la Universidad Autónoma de Madrid, ha publicado recientemente *Modelos de desarrollo en América Latina* (2005), *Economía política de las transiciones democráticas: México-España* (2006) y *El Estado ante la globalización* (2007). Asimismo, ha desarrollado diversas investigaciones sobre la realidad económica latinoamericana, su situación laboral, los flujos de inversión directa extranjera o sus políticas macroeconómicas.

DOMINGO CARBAJO VASCO es economista, licenciado en Derecho y Ciencias Políticas e inspector de Hacienda del Estado. Autor de diversas publicaciones sobre impuestos, Hacienda Pública y Derecho europeo, ha participado en proyectos sobre fiscalidad y tributos en diferentes países de Latinoamérica para instituciones como el BM, la Comisión Europea y la AECl. Imparte clases de Administración y Técnica Tributaria a funcionarios de Administraciones tributarias latinoamericanas, en cursos organizados por el Instituto de Estudios Fiscales y la Escuela de la Hacienda Pública del Ministerio de Economía y Hacienda de España.

