

FONDO MONETARIO INTERNACIONAL

Movilización de ingresos en los países en desarrollo

Preparado por el Departamento de Finanzas Públicas

Aprobado por Carlo Cottarelli

8 de marzo de 2011

Índice	Página
Abreviaturas y acrónimos.....	4
Resumen ejecutivo.....	5
I. Introducción	8
II. Objetivos, tendencias y posibilidades.....	9
A. Objetivos y contexto.....	9
B. Similitudes, diferencias y estrategias de reforma	10
C. Tendencias y experiencias recientes	15
D. Evaluación del margen para captar más ingresos.....	20
III. Temas principales y lecciones.....	22
A. Reformas centrales de la administración.....	23
B. El impuesto al valor agregado (IVA).....	29
C. La liberalización del comercio y la administración de aduanas	34
D. Impuesto sobre la renta de las personas físicas	38
E. Impuestos sobre las sociedades.....	40
F. Impuestos específicos al consumo	45
G. Impuestos sobre las pequeñas empresas.....	47
H. Impuestos sobre bienes inmuebles	50
IV. Las instituciones y la transparencia.....	52
V. Temas de debate	54
Cuadro	
1. Características del IVA según el grupo de ingreso	30
Gráficos	
1. Parámetros de referencia vinculados a los ingresos y otros indicadores estructurales, 2002–10	15
2. Tendencias de los ingresos públicos totales y tributarios, 1980–2009.....	16

3. Ingresos provenientes de los recursos naturales, promedios 2000–07	17
4. Evolución de los ingresos tributarios en los países ricos en recursos naturales y en otros países, 1980–2009.....	18
5. Evolución de los ingresos tributarios por región, 1980–2009	19
6. Distribución del coeficiente tributario en los países en desarrollo, 1990–95 y 2003–08....	19
7. Tendencias en la composición de los ingresos, 1980–2009.....	20
8. Difusión del IVA, 1980–2009	29
9. Beneficios del impuesto a tasa cero en relación con el porcentaje de ingreso, México	32
10. Evolución de los ingresos por impuestos sobre el comercio y tasas de recaudación de aranceles, 1980–2009	35
11. Evolución de los ingresos tributarios y de los ingresos por impuestos sobre el comercio, 1980–2009	36
12. Sector empresarial: Evolución de las tasas y la recaudación del impuesto sobre la renta de las sociedades, 1980–2009.....	41
13. Gráfico 13. Evolución de la recaudación por concepto de impuestos específicos al consumo, 1980–2008.....	45
14. Intensidad de las misiones de política fiscal y administración de ingresos públicos, ejercicios 2008–10.....	57

Recuadros

1. Elementos comunes de las estrategias de reforma.....	13
2. La perspectiva regional.....	19
3. Ayuda, riqueza de recursos naturales y movilización de ingresos	20
4. Retos fundamentales para la reforma tributaria.....	22
5. El impacto distributivo de las exenciones y las tasas reducidas.....	32

Apéndices

I. Asistencia técnica en cuestiones tributarias	56
II. Reforma tributaria en estados en situación de posconflicto y en estados sucesores.....	59
III. Datos.....	61
IV. Comprender la recaudación tributaria y el esfuerzo fiscal.....	68
V. Estimación del esfuerzo fiscal	71
VI. Países de sólido desempeño: Tres ejemplos.....	75
VII. Tributación de los recursos naturales: Cuestiones y principios	78
VIII. Estimación de los ingresos tributarios adicionales derivados de un aumento de la eficiencia del IVA	80
IX. Zambia: Establecimiento y mantenimiento de un IVA	82
X. Peligros de las treguas tributarias	84
XI. Acuerdo regional sobre la tributación de las sociedades: Principios posibles	86
XII. Experiencia de la eliminación unilateral de los incentivos fiscales	88

Cuadros de los apéndices

2. Estadísticas resumidas	65
---------------------------------	----

3. Grupos fijos de países.....	67
4. Esfuerzo fiscal estimado.....	72
5. Eficiencia del IVA por grupo de ingreso.....	80
Gráfico del apéndice	
14. Intensidad de las misiones de política fiscal y administración de ingresos públicos, ejercicios 2008–10.....	46
Referencias	89

ABREVIATURAS Y ACRÓNIMOS

CAO	Comunidad del África Oriental
CIT	Impuesto sobre la renta de las sociedades
CEMAC	Comunidad Económica y Monetaria de África Central
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CPT	Código de procedimiento tributario
CSS	Contribuciones del seguro social
ECOWAS	Comunidad Económica de Estados del África Occidental
EPE	Empresa de propiedad del Estado
FAD	Departamento de Finanzas Públicas
FMI	Fondo Monetario Internacional
ITD	Diálogo Internacional sobre Fiscalidad
IVA	Impuesto al valor agregado
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OMA	Organización Mundial de Aduanas
OMC	Organización Mundial del Comercio
RR.HH.	Recursos Humanos
TI	Tecnología de la información
UAAS	Unión Aduanera de África del Sur
UEMAO	Unión Económica y Monetaria de África Occidental

RESUMEN EJECUTIVO

Desde hace tiempo el FMI ha venido desempeñado un papel destacado en el respaldo que se brinda a los países en desarrollo en sus esfuerzos por mejorar la movilización de ingresos públicos. El presente documento se basa en esa experiencia para analizar diversas cuestiones y las mejores prácticas y para evaluar las perspectivas en este ámbito clave¹.

En muchos países en desarrollo la necesidad de aumentar los ingresos fiscales es considerable, pero la importancia de mejorar su movilización va más allá de eso. Los requerimientos para aliviar la pobreza y mejorar la infraestructura son sustanciales: para alcanzar los Objetivos de Desarrollo del Milenio, por ejemplo, los países de bajo ingreso pueden tener que elevar los tributos como proporción del PIB alrededor de 4 puntos porcentuales (Naciones Unidas, 2005). Pero la calidad de las medidas también importa: aumentar los ingresos aplicando mediante más impuestos a los contribuyentes que cumplen puntualmente con sus obligaciones fiscales puede agravar las distorsiones y la percepción de inequidad; a la inversa, reducir la dependencia de los impuestos sobre el comercio internacional puede generar beneficios estructurales reales que compensen las dificultades de generación de ingresos en el corto plazo. Una consideración aún más fundamental es que el papel de la tributación en el ejercicio del poder del Estado significa que un sistema impositivo más eficiente, más justo y menos corrupto puede ser la punta de lanza hacia una mejora de las relaciones más generales que conforman la gestión de gobierno.

La experiencia muestra que es posible lograr avances, si existe una fuerte voluntad política. Ha habido decepciones: en algunos ámbitos de asesoramiento (como la adhesión temprana al impuesto sobre la renta global) y en la práctica de los países (el uso que se hizo de mejores sistemas de tecnología de la información, por ejemplo). Pero varios países han mejorado significativamente sus resultados en materia de tributación en plazos relativamente breves, y el análisis econométrico (que compara los resultados en países diferentes) indica que muchos países de bajo ingreso podrían aumentar su coeficiente tributario entre un 2% y un 4% del PIB. Un elemento común de estas historias de éxito es la existencia a los máximos niveles de un compromiso político sostenido: aun las reformas administrativas pueden suscitar fuerte oposición. Las reformas deben estar bien afianzadas, sin embargo, para evitar retrocesos posteriores.

En muchos países en desarrollo es posible aumentar significativamente los ingresos mediante los métodos establecidos, adaptándose su énfasis y secuencia a las circunstancias de cada país. Existen importantes elementos comunes en las estrategias de reforma recomendadas por el FMI y otras instituciones, así como en los desafíos y oportunidades que se plantean:

¹ En este documento no se aborda el tema de los impuestos sobre los recursos naturales: en el apéndice VII se presenta un panorama general de las cuestiones planteadas y el asesoramiento brindado, que se tratan detenidamente en un libro recientemente publicado por el FMI (Daniel, Keen y McPherson, 2010).

- Desarrollar administraciones que efectivamente limiten los incentivos y oportunidades para la captación de rentas y las conductas indebidas y que sean capaces de implementar el cumplimiento voluntario necesario para ampliar la base tributaria, como por ejemplo mediante la gestión de riesgos (asignando recursos a aquellas áreas que presenten los mayores riesgos para los ingresos) y la segmentación de los contribuyentes (adaptando la intervención y los servicios a los distintos desafíos planteados por los diferentes grupos, comenzando con la creación de una oficina de grandes contribuyentes); en este aspecto resta mucho por hacer, pero se han visto resultados positivos.
- Adoptar y difundir leyes y reglamentaciones claras que ofrezcan una fuerte protección del contribuyente; a menudo el problema principal es su implementación.
- Eliminar las exenciones por las que se deja de percibir ingresos pero sin obtener demasiada utilidad; muchas de esas exenciones son todavía sustanciales y pueden representar varios puntos del PIB.
- Implementar un IVA de base amplia con un umbral de aplicación bastante alto (el nivel de facturación a partir del cual se hace obligatoria la inscripción en el régimen del impuesto); en los países de menor ingreso donde el desempeño del IVA es más débil, mediante la ampliación de la base y la mejora del nivel de cumplimiento podrían captarse ingresos adicionales en torno al 2% del PIB.
- Establecer un impuesto sobre la renta de las empresas de base amplia, a tasas competitivas según los estándares internacionales; se ha hecho más en cuanto a lo segundo que a lo primero, lo que indicaría que hay un margen importante para ampliar la base tributaria en muchos países de menor ingreso.
- Ampliar la base del impuesto sobre la renta de las personas físicas y garantizar un tratamiento coherente para las formas alternativas de la renta del capital, algo que sigue siendo un reto importante.
- Gravar con impuestos específicos al consumo unos pocos rubros claves que sean adecuados para las necesidades de ingresos fiscales y los problemas sociales en un plano más general; en algunos países también se puede avanzar más en estos aspectos.
- Implementar regímenes sencillos pero coherentes para gravar a las empresas más pequeñas; ahora se está poniendo más atención en este tema.
- Reforzar los impuestos sobre los inmuebles, que son mínimos en muchos países pero ofrecen potencial para transformar las finanzas de los gobiernos locales en el más largo plazo.
- Desarrollar capacidad de análisis del gasto tributario y de la política impositiva en general; se han logrado avances muy destacables en algunos países, pero en otros aún resta mucho por hacer.

La protección de los más pobres, incluso mediante el gasto público básico, es una preocupación primordial. No puede evaluarse significativamente la equidad de un sistema

impositivo en forma aislada del gasto que este financia: un impuesto regresivo puede ser la única manera de financiar un gasto fuertemente progresivo. Por eso es importante no solo estudiar el impacto distributivo de las reformas impositivas en sí mismas sino también identificar medidas de gasto concretas para resolver los problemas a que aquellas den lugar. Convenciendo mejor a los contribuyentes del valor del gasto público financiado con los impuestos que ellos pagan, por ejemplo mejorando la gestión y la calidad de dicho gasto, se puede elevar la confianza en el sistema tributario y el nivel de cumplimiento tributario.

Surgen cuestiones y motivos de preocupación que exigen una mayor atención. Los retos planteados por la tributación internacional y la integración regional se están intensificando y exigen una cooperación más estrecha en temas impositivos —incluso con las economías avanzadas— tanto en materia de política como de administración tributaria, así como un mayor respaldo para el desarrollo de las capacidades. Una continuada liberalización del comercio someterá a presión a los recursos fiscales de muchos países de menor ingreso. El margen para cubrir esas y otras necesidades simplemente elevando la tasa normal del IVA es cada vez más limitado, de modo que el potencial reside principalmente en mejorar más el nivel de cumplimiento y reducir los tratamientos preferenciales. Una consideración de no menor importancia, también para la legitimidad general de los sistemas impositivos, es que pueden intensificarse los esfuerzos —que exigen voluntad política así como capacidad técnica— para imponer tributos a las elites y a los individuos de altos ingresos y de alto patrimonio.

I. INTRODUCCIÓN

1. **Fortalecer la movilización de ingresos públicos en los países en desarrollo ha sido desde hace tiempo una preocupación central del FMI, y su asesoramiento ha tenido una gran influencia.** En su programa, la labor de supervisión y —algo que constituye la perspectiva central de este documento— las actividades de asistencia técnica, desde hace muchos años el FMI ha respaldado los esfuerzos de los países en desarrollo por construir sistemas impositivos más eficaces y más justos. Aunque dista mucho de ser el único proveedor de asesoramiento, el FMI ha llegado a ocupar un papel de liderazgo como asesor en temas impositivos para esos países (apéndice I). Ese asesoramiento ha repercutido vivamente en sus países miembros, ha sido objeto de un estrecho seguimiento por parte de académicos y organizaciones de la sociedad civil (OSC) y, en ocasiones, ha generado controversias.

2. **Crece el interés por lograr una mayor movilización de ingresos en los países en desarrollo.** La mayoría de los países en desarrollo están saliendo de la crisis con sus perspectivas fiscales prácticamente intactas (FMI, 2010a), pero muchos de ellos aún enfrentan la necesidad fundamental de captar más ingresos a partir de su propia base tributaria. Se ha argumentado que alcanzar los Objetivos de Desarrollo del Milenio, por ejemplo, exigiría a los países de bajo ingreso aumentar sus ingresos internos en alrededor del 4% del PIB (Naciones Unidas, 2005). Las necesidades de infraestructura también son de consideración (FMI, 2010a), y existen problemas climáticos que es preciso abordar. Las economías avanzadas se concentran cada vez más en dar mejor respaldo a esos esfuerzos de movilización de ingresos. En este contexto, en noviembre de 2010 los dirigentes del G-20 pidieron al FMI, así como a otros actores, que informen acerca de los problemas fundamentales que se plantean para fortalecer la movilización de ingresos².

3. **En este documento se repasa la experiencia registrada en lo referente al fortalecimiento de los sistemas tributarios de los países en desarrollo, centrándose especialmente la atención en los países de menor ingreso³.** Se extraen enseñanzas, tanto para la política como para la administración tributaria, de la labor analítica y de asistencia técnica⁴, se

² Otras señales del fuerte interés de los donantes son la creación de dos fondos fiduciarios para respaldar la AT que brinda el FMI en temas impositivos, el énfasis puesto en el tema por la Comisión Europea (2010), la creación por parte del Comité de Ayuda al Desarrollo de un grupo de trabajo sobre impuestos y crecimiento y la creación del Centro Internacional de Impuestos y Desarrollo patrocinado por el Departamento de Desarrollo Internacional del Reino Unido (DfID) y la Agencia Noruega de Cooperación para el Desarrollo (NORAD).

³ El término se refiere, en términos generales, a los países de bajo ingreso y de ingreso mediano bajo (en la clasificación del Banco Mundial, ingreso per cápita menor que US\$995 y entre US\$996 y US\$3.945); a los efectos de completar la perspectiva, más adelante se presentan a veces indicadores relativos a los países de ingreso mediano alto (US\$3.946–US\$12.195) y avanzados.

⁴ Varias encuestas recientes se refieren a esas cuestiones: Banco Africano de Desarrollo y OCDE (2010), Bird (2008), ECORYS (2010; preparada para el Ministerio de Hacienda de Holanda), Gordon (2010), Keen y Simone (2004), y Chambas (2005), y Keen y Mansour (2010a, b) respecto de África subsahariana.

analizan los elementos centrales del asesoramiento del FMI y se evalúan las posibilidades de intensificar la movilización de ingresos ante los desafíos que surgen⁵.

II. OBJETIVOS, TENDENCIAS Y POSIBILIDADES

4. **En esta sección se tratan los aspectos generales del tema en cuestión:** los objetivos de la movilización de ingresos, las similitudes y diferencias entre los desafíos que enfrentan los países en desarrollo (y sus implicaciones para las estrategias de reforma), las últimas tendencias y el margen existente para captar más ingresos.

A. Objetivos y contexto

5. **Captar ingresos es el objetivo central de cualquier sistema tributario, pero la recaudación de ingresos no constituye la única preocupación.** Las necesidades de gasto de los países en desarrollo son considerables, así como mayores y, en última instancia, más sostenidas que las que pueden cubrirse con la asistencia extranjera⁶. En los países de bajo ingreso la captación de ingresos es una necesidad ineludible: más de 20 tienen todavía un coeficiente tributario (la proporción de ingresos tributarios en relación con el PIB) por debajo del 15%⁷. Pero hay asimismo otras consideraciones:

- Los efectos que, según se infiere de la teoría, pueden tener el nivel y la composición de los impuestos en la *eficiencia y el crecimiento a largo plazo* —a través de la inversión, la adquisición de capital humano y la innovación— han demostrado ser difíciles de identificar de manera robusta. Respecto de los países de la OCDE, Arnold (2008) llega a la conclusión de que los impuestos sobre las propiedades son los menos perjudiciales para el crecimiento, seguidos por los impuestos sobre el consumo, el impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto sobre la renta de las sociedades: así es como lo indica la teoría, teniendo la imposición sobre la renta del capital un impacto potencialmente fuerte en la inversión. Pero son muchos menos los estudios realizados con respecto a los países en desarrollo, y en ellos no se suele encontrar un efecto significativo ya sea del nivel general de tributación o bien de la combinación de impuestos directos e indirectos (Adams y Bevan, 2005; y Martínez-Vasquez, Vulovic y Liu, 2009). En Lee y Gordon (2005) se observa que tasas más bajas del impuesto sobre la renta de las sociedades guardan relación con un crecimiento más rápido, incluso en los países que no integran la OCDE, aunque otras variables impositivas son insignificantes. La evidencia de que la liberalización del comercio fomenta el crecimiento (Wacziarg y Welch, 2008) permite inferir un potencial impacto de la menor dependencia de los ingresos por

⁵ Este documento servirá de base para la contribución del FMI a la labor solicitada por el G-20.

⁶ El respaldo que reciben para adaptarse al cambio climático y contribuir a su mitigación puede ser una excepción, en la medida en que se lo considera como una compensación por emisiones anteriores de las economías avanzadas.

⁷ Este parámetro de referencia común pero arbitrario parece remontarse a Kaldor (1963).

impuestos sobre el comercio exterior. Otros efectos probablemente se producen a través de la considerable volatilidad de los ingresos tributarios en muchos países en desarrollo (existe alguna evidencia de que esto deprime la inversión pública: Ebeke y Ehrhart, 2010), lo que resalta el valor de diversificar las fuentes de ingresos.

- Los *efectos distributivos* son importantes en sí mismos (por empezar, el alivio de la pobreza es una importante motivación para incrementar los ingresos) y por su impacto en el nivel de cumplimiento (que probablemente se resentirá si los contribuyentes perciben que otros sujetos, a menudo alguna elite, pagan demasiado poco). Cabe destacar dos puntos fundamentales para la evaluación de estos efectos. Primero, lo que en definitiva importa no es el impacto de algún instrumento tributario considerado en forma aislada sino el impacto combinado de todas las medidas, y del gasto que ellas financian. Un impuesto regresivo puede ser la única forma de financiar un gasto público fuertemente progresivo; a la inversa, cuando la capacidad de focalizar el gasto es relativamente escasa, la progresividad por el lado de la tributación es un motivo de preocupación mayor. Segundo, aquellos que soportan la carga real de cualquier impuesto quizá no sean los responsables de ingresarlo al fisco. Dado que el capital tiene movilidad internacional, por ejemplo, un país pequeño no puede afectar la rentabilidad después de impuestos que exigen los inversionistas extranjeros: si trata de hacerlo sencillamente reducirá el nivel de ingreso de los factores inmóviles (la mano de obra local, muy probablemente). Juzgar dónde recae la incidencia real de los impuestos es ya difícil en las economías avanzadas, y no es por cierto más fácil en el contexto diferente de las economías de menor ingreso.
- La imposición de tributos es una característica definitoria del poder del Estado, por lo cual su mejoramiento es un aspecto clave de la *construcción del Estado*. Esta consideración, que destaca la visión de la reforma tributaria como una inversión esencial para el desarrollo institucional en un plano más general, ha ocupado un lugar prominente en recientes iniciativas⁸. Lo que no queda del todo claro es qué implica ese mayor reconocimiento para el asesoramiento y la política tributaria.

B. Similitudes, diferencias y estrategias de reforma

6. Los países en desarrollo enfrentan muchos retos comunes en materia de tributación.

La mayoría son cualitativamente iguales a los de las economías avanzadas, pero de magnitud mucho mayor⁹. Ellos son:

- Tratar con sectores que son “*difíciles de gravar*” en cualquier lugar (pequeñas empresas, incluidos los pequeños agricultores, profesionales y —en algunos casos— las empresas de propiedad del Estado), pero especialmente allí donde la capacidad administrativa y los

⁸ Véanse, por ejemplo, OCDE (2008) y Everest-Philips (2008).

⁹ En Gordon y Li (2009), Heady (2002), y Keen y Simone (2004) se analizan las características distintivas de los países en desarrollo que son pertinentes a la tributación.

hábitos de cumplimiento tributario son endeble. La “informalidad” está extendida en los países en desarrollo, siendo quizás equivalente al 40% del PIB en promedio, y hasta el 60% en muchos de ellos¹⁰. Pero cabría afirmar que este no es el problema¹¹: los operadores “micro” pueden ser “informales”, por ejemplo, pero también es probable que sus ingresos y sus ventas estén muy por debajo de cualquier umbral impositivo razonable; y la mayor parte de los casos de evasión más notorios son cometidos por profesionales calificados. Lo mejor es encuadrar la cuestión como un tema de *incumplimiento*. Las estimaciones del incumplimiento tributario son escasas, pero se calcula que las “brechas” del impuesto al valor agregado (IVA)¹² son del orden de 50%–60% en Indonesia y Mozambique, por ejemplo, en comparación con 13% en el Reino Unido.

- ***Las administraciones tributarias débiles, la moral baja de los contribuyentes y una gestión de gobierno deficiente*** —factores estrechamente vinculados entre sí— aunque no sean características exclusivas de los países de menor ingreso están especialmente arraigados en ellos. Los indicadores de corrupción guardan una fuerte relación con un nivel bajo de ingresos públicos (Attila, Chambas y Combes, 2008) —de hecho, la corrupción funciona como un impuesto en sí mismo, y con toda probabilidad un impuesto particularmente regresivo— al igual que otros indicadores de gobernabilidad (un Estado de derecho débil, inestabilidad política). La relación de causalidad puede operar en ambos sentidos, y los problemas de gobernabilidad no son exclusivos de las administraciones tributarias ni pueden ser resueltos totalmente en forma aislada, por ejemplo, de la reforma judicial. No obstante, la función central de la recaudación de impuestos como ejercicio del poder del Estado otorga particular importancia a las cuestiones de gobernabilidad en lo que respecta a la recaudación impositiva.
- La fuerte dependencia de los ingresos recaudados de las *empresas multinacionales*, cuya habilidad para la planificación impositiva plantea retos cada vez mayores, y, en muchos casos, las dificultades para tratar con las *empresas de propiedad del Estado* que suelen abusar del sistema tributario o simplemente lo ignoran.
- ***Uso escaso de las instituciones financieras***, una fuente valiosa de información impositiva.
- Las presiones que la *liberalización del comercio*, incluida la *integración regional*, impone sobre los ingresos y la intensificación de la *competencia fiscal* internacional.

¹⁰ Véase Schneider, Buehn, y Montenegro (2010).

¹¹ El término se utiliza aquí en sentido amplio y, de hecho, —un motivo para que sea preferible poner el foco en el incumplimiento, como aquí se propone — rara vez está bien definido (Kanbur, 2009); en Keen (2011) se explica el tema en mayor detalle.

¹² Los ingresos por IVA de cumplimiento pleno menos los ingresos reales por IVA, en relación con los primeros; las cifras se obtuvieron de Silvani *et al.* (2008) y Castro *et al.* (2009).

- El tratamiento de los *servicios internacionales*, actividad de creciente importancia pero —como no puede ser interceptada en las fronteras— difícil de gravar, especialmente cuando las administraciones no avanzan más allá de una fuerte dependencia de los controles físicos.

7. Pero hay también diferencias significativas entre los países en desarrollo.

Probablemente la más importante es la riqueza de recursos naturales. La geografía también importa. Las pequeñas islas están en mejores condiciones de imponer tributos en la frontera que los países mediterráneos; esto explicaría por qué han sido menos proclives a adoptar el IVA¹³ y por qué, cuando se lo adopta, este impuesto tiende a funcionar bien¹⁴. Los países en situación de posconflicto, con una administración impositiva y una base tributaria destrozadas, enfrentan dificultades especiales, al igual que los estados sucesores ansiosos por ganar reputación como países amigables para los inversionistas (en el apéndice II se presentan estudios de casos). La historia también influye: las restricciones constitucionales que se remontan a la Ley de Gobierno de India sancionada en 1935 todavía imponen fuertes limitaciones al diseño del IVA tanto en India como en Pakistán, por ejemplo, y hay evidencias de que las diferentes tradiciones jurídicas, que reflejan el pasado colonial, guardan relación con el diferente desempeño de los ingresos.

8. **El asesoramiento brindado por el FMI refleja tanto esas similitudes como las diferencias.** Una crítica habitual dirigida al asesoramiento que brinda el FMI en materia de impuestos es que se presenta como una solución “única” válida para todos los casos¹⁵. Algunas prácticas impositivas efectivamente se acercan a lo que resulta universalmente apropiado: establecer un firme control sobre los mayores contribuyentes, por ejemplo. Más allá de eso, existen por cierto elementos comunes en las estrategias amplias de reforma (recuadro 1), que reflejan la generalidad de los principios económicos y organizacionales subyacentes. Pero la oportunidad, la importancia relativa y el diseño concreto de las medidas apropiadas de reforma tributaria varían sustancialmente. En el asesoramiento se ha hecho hincapié repetidamente, por ejemplo, en la necesidad de una reforma administrativa sustancial previa a la adopción del IVA. A veces, abordar una situación grave de incumplimiento tributario es una prioridad mayúscula e impostergable, que exige concentrarse en medidas que refuercen la aplicación efectiva de las normas antes de pasar a las reformas de mediano plazo. Además, la idiosincrasia de los países influye en los temas sustantivos del asesoramiento brindado. El sustancial nivel de operaciones de reexportación en el caso de Gambia, por ejemplo, obligó a reconsiderar la conveniencia de recomendar la adopción de un IVA (dadas las dificultades para pagar reintegros a los exportadores, analizadas más adelante); y las restricciones constitucionales han afectado el diseño y la implementación de un IVA eficaz. Las opiniones políticas y sociales sobre el grado correcto de progresividad varían ampliamente, consistiendo entonces el papel tradicional del asesor externo en describir y evaluar alternativas.

¹³ Keen y Lockwood (2010).

¹⁴ Capítulo 4 de Ebrill *et al.* (2001), y Aizenman y Jinjark (2008).

¹⁵ Como por ejemplo en Stewart y Jogarajan (2004) y Marshall (2009).

Recuadro 1. Elementos comunes de las estrategias de reforma

En el asesoramiento brindado por el FMI a los países en desarrollo comúnmente se ha hecho hincapié en lo siguiente:

- Establecer administraciones de ingresos públicos eficaces¹⁶ que hagan un uso apropiado de la retención y de la información de terceros y sean capaces de apoyarse sobre esa base para implementar el cumplimiento voluntario y la autoliquidación — que los contribuyentes calculen e integren el impuesto por sí mismos, con sujeción a auditorías y penalidades— como un requisito previo para ampliar la base tributaria y un medio para combatir la corrupción.
- Asegurar un fuerte control sobre los mayores contribuyentes, a cargo de una oficina especial (y con unidades especializadas para los sectores más críticos), como un paso clave hacia la adopción de métodos de evaluación de riesgos y una segmentación más completa de los contribuyentes.
- Implementar políticas y procedimientos que limiten las oportunidades de captación de rentas y permitan identificar y castigar las conductas indebidas en la administración de ingresos públicos.
- Diseñar y aplicar estrategias contundentes y eficientes para tratar el incumplimiento tributario.
- Garantizar que las leyes y reglamentaciones sean razonablemente sencillas, de fácil acceso y coherentes entre los distintos impuestos y que brinden una buena protección al contribuyente (incluidos procedimientos eficaces para interponer recursos de apelación).
- Reemplazar los impuestos ineficientes que gravan la producción o las ventas, después de una preparación adecuada de la administración y de los contribuyentes, por un IVA sencillo, entre otras cosas para catalizar las reformas administrativas.
- Aplicar el IVA sobre una base amplia, con un umbral (el nivel de facturación al cual que se hace obligatoria la inscripción como responsable del impuesto) elevado y evitar que haya múltiples tasas, a fin de realizar su potencial como una fuente razonablemente eficiente de financiamiento del Estado.
- Coordinar cualquier pérdida prevista de ingresos por impuestos sobre el comercio exterior con medidas para reemplazarlos con recursos de fuentes internas.
- Evitar las exenciones —en todos los impuestos— que comprometan la recaudación de ingresos y la buena gestión de gobierno, sean difíciles de eliminar y no generen un beneficio social claramente compensatorio.
- Eliminar los impuestos y tasas menores cuyo cumplimiento y administración sean desmedidamente costosos

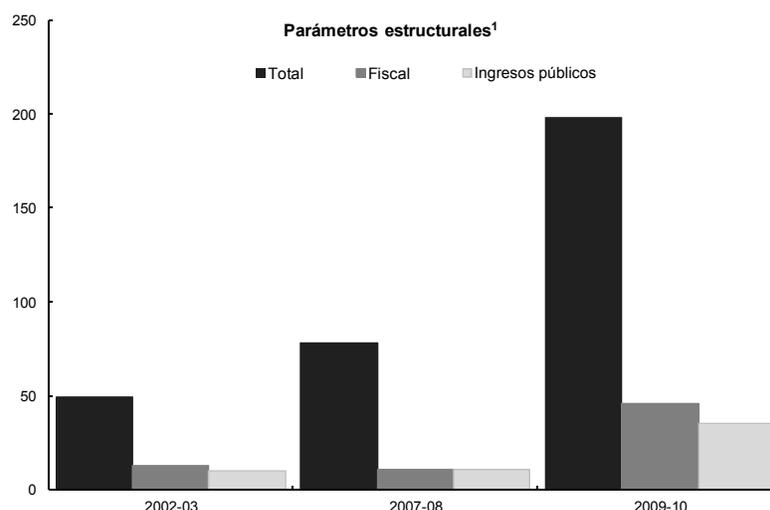
¹⁶ El término abarca tanto la administración de impuestos internos como la de aduanas.

Recuadro 1. Elementos comunes de las estrategias de reforma (continuación)

- Desarrollar un impuesto sobre la renta de las sociedades que sea sencillo (en sus disposiciones relativas a la depreciación de activos y traslado de pérdidas a ejercicios posteriores, por ejemplo) y tenga una base suficientemente amplia como para permitir que las tasas nominales sean competitivas en relación con los parámetros internacionales, estableciéndose tasas efectivas razonablemente bajas y uniformes para las diversas inversiones.
- Fortalecer la capacidad de atender el desvío de ganancias de las empresas multinacionales hacia filiales extranjeras, reconociendo al mismo tiempo que hacerlo es extremadamente difícil.
- Ampliar la cobertura del impuesto sobre la renta de las personas físicas (particularmente mediante la inclusión de las empresas más pequeñas y los profesionales) y establecer una tributación coherente de la renta del capital, con una estructura de tasas efectivas congruente con las preferencias distributivas de las autoridades.
- Aprovechar el potencial para la cooperación regional, tanto en lo referente a las políticas como a la administración —particularmente los impuestos sobre las empresas y los impuestos específicos sobre el consumo de determinados bienes— para limitar una competencia mutuamente perjudicial.
- Equilibrar las regalías, los procesos de subasta y los cargos vinculados a las utilidades al gravar los recursos naturales.

9. **En los programas respaldados por el FMI se hace un uso cada vez mayor de medidas estructurales relacionadas con los ingresos públicos como parte de las estrategias que los propios gobiernos adoptan para aumentar el crecimiento económico y reducir la pobreza** (gráfico 1). A menudo en esas medidas se incorporan elementos del asesoramiento brindado en el marco de la asistencia técnica y podrían involucrar, por ejemplo, la adopción de una oficina de grandes contribuyentes o la eliminación de exenciones. Hay datos que indican que los programas respaldados por el FMI pueden mejorar el desempeño tributario al inducir reformas que exigen un fuerte compromiso político (Brun *et al.*, 2010).

Gráfico 1. Parámetros de referencia vinculados a los ingresos y otros indicadores estructurales, 2002–10



Fuente: Base de datos MONA.

¹Los parámetros estructurales pueden ser medidas legales, institucionales o de política que sean pertinentes a los objetivos macroeconómicos del programa, por ejemplo, introducción de un número de identificación tributaria, aumento del umbral del IVA, creación de una unidad de grandes contribuyentes, reducción/eliminación de exenciones impositivas.

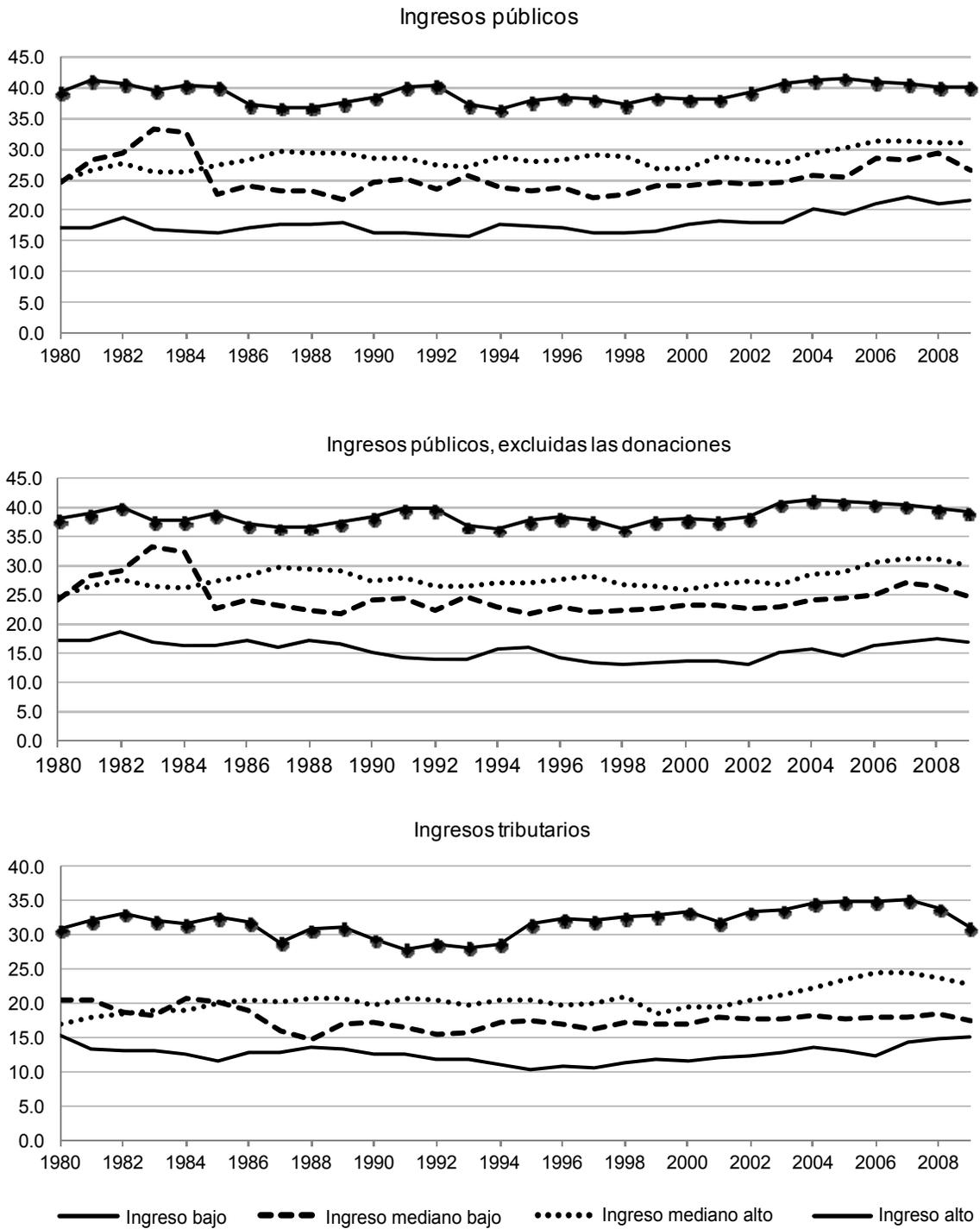
C. Tendencias y experiencias recientes¹⁷

10. **Los ingresos públicos de los países de menor ingreso (especialmente los países de bajo ingreso) mostraron capacidad de resistencia y recuperación durante la crisis.** El gráfico 2¹⁸ muestra la evolución desde 1980 de tres mediciones de los ingresos públicos: totales, excluidas las donaciones extranjeras y —el rubro en el cual se concentra la mayor parte de este documento— los ingresos tributarios (incluidas las contribuciones a la seguridad social). Ese proceso y sus causas son naturalmente diferentes en cada caso, pero el dinamismo mostrado por los ingresos públicos de los países de bajo ingreso en particular resulta evidente.

¹⁷ El análisis realizado en este documento se basa en una combinación de datos obtenidos de las estadísticas de las finanzas públicas, de *Perspectivas de la economía mundial* y de otras fuentes, desde 1980 en adelante, un enfoque ecléctico que refleja las limitaciones de disponibilidad de datos sobre los ingresos en el caso de los países en desarrollo. Los detalles se presentan en el apéndice III.

¹⁸ Los gráficos muestran las medianas (en lugar de las medias) para limitar el impacto de los valores extremos y de las brechas de datos. Los grupos de ingreso “dinámico” se construyen ordenando los países según su ingreso per cápita en cada fecha y dividiéndolos en cuatro grupos de igual tamaño: se evitan así los sesgos que se producen al clasificar los países por nivel de ingreso en una única fecha (si se usara el ingreso final per cápita, por ejemplo, se podría excluir a los países con un fuerte aumento de sus ingresos públicos que migren al grupo de países de ingreso mediano bajo, dando así una visión injustificadamente pesimista de los países de bajo ingreso como grupo). El uso de promedios y la categorización de los grupos en función de su ingreso final, no obstante, arrojan en términos generales las mismas conclusiones que las indicadas a continuación.

Gráfico 2. Tendencias de los ingresos públicos totales y tributarios, 1980–2009
(Porcentaje del PIB)



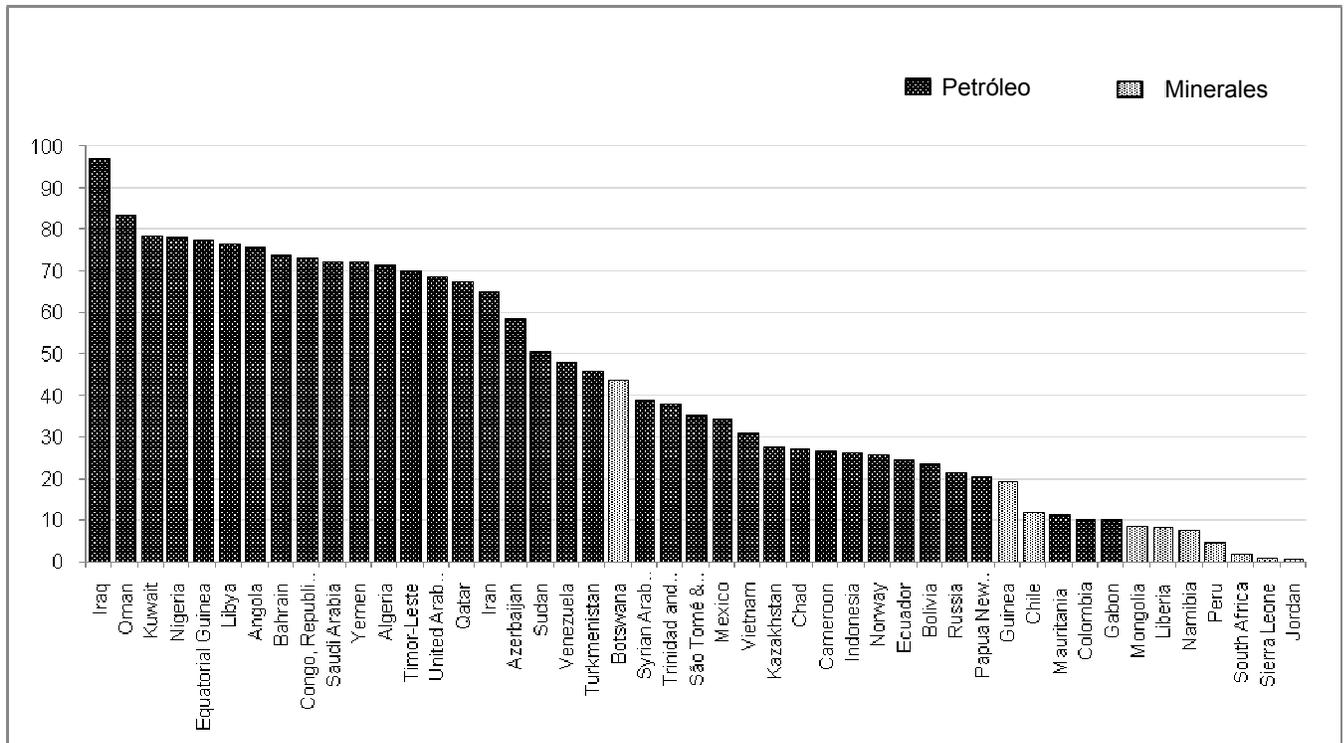
Fuente: Estimaciones del personal técnico del FMI.

Nota: Medianas de los grupos y grupos de ingreso dinámico.

11. Los ingresos provenientes de los recursos naturales cumplieron un papel importante en el desempeño relativamente fuerte de los últimos años, pero no fueron el único factor.

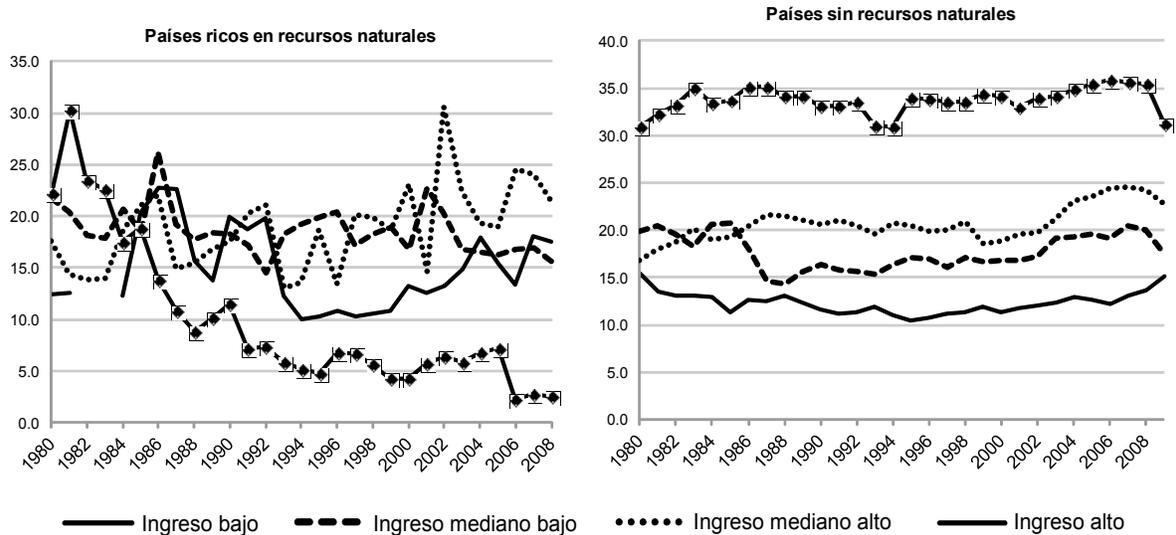
Los datos sobre los ingresos vinculados a los recursos naturales son escasos, pero estos tienen un peso importante en la situación fiscal de muchos países (gráfico 3). Keen y Mansour (2010) observan que, dentro de África subsahariana, los ingresos han evolucionado con mayor vigor en los países ricos en recursos naturales. Sin embargo, el gráfico 4 —en el que se compara de manera más amplia la experiencia de los países ricos en esos recursos y de otros países— muestra no solo la volatilidad enormemente mayor de los ingresos en los primeros sino también el hecho de que en los últimos años los coeficientes tributarios han aumentado también en los países que no poseen ese tipo de recursos.

Gráfico 3. Ingresos provenientes de los recursos naturales, promedios 2000–07
(algunos países, porcentaje de los ingresos públicos)



Fuente: Cálculos del personal técnico del FMI.

Gráfico 4. Evolución de los ingresos tributarios en los países ricos en recursos naturales y en otros países, 1980–2009
(Porcentaje del PIB)



Fuente: Estimaciones del personal técnico del FMI.

Nota: Medianas de los grupos y grupos de ingreso dinámico; los países “ricos en recursos” en cada fecha son aquellos cuyas rentas de tales recursos supera el 10% del PIB.

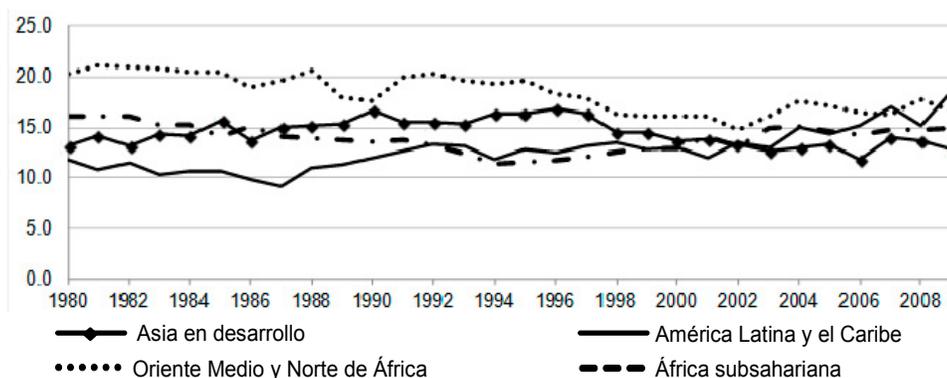
12. **Ha habido cierto aumento de los ingresos tributarios en los países de menor ingreso desde mediados de los años noventa.** Las experiencias regionales difieren (recuadro 2) pero, tras un estancamiento o incluso una disminución, el gráfico 2 muestra un aumento en la mediana de los resultados. En una comparación (países de bajo ingreso y países de ingreso mediano bajo) entre 1990–95 y 2003–08, el gráfico 6 muestra, en términos más generales, un marcado incremento de los coeficientes tributarios. En el curso de ese período, alrededor de cinco países elevaron su coeficiente tributario a más del 15%.

13. **Esta evolución del desempeño tributario refleja un aumento de los ingresos por concepto de IVA, el fuerte desempeño del impuesto sobre la renta de las sociedades y una caída de los ingresos por impuestos sobre el comercio** (gráfico 7), tendencias que se evidencian desde principios de los años ochenta.

Recuadro 2. La perspectiva regional

Si bien este documento se centra en los países de menor ingreso considerados como grupo, las experiencias han sido diferentes entre las diversas regiones. Aunque el tamaño de la muestra plantea un problema en una desagregación más fina, del gráfico 5 se desprende, por ejemplo, que la evolución de los ingresos tributarios se ha fortalecido en África subsahariana desde mediados de los años noventa pero se ha debilitado en los países asiáticos en desarrollo.

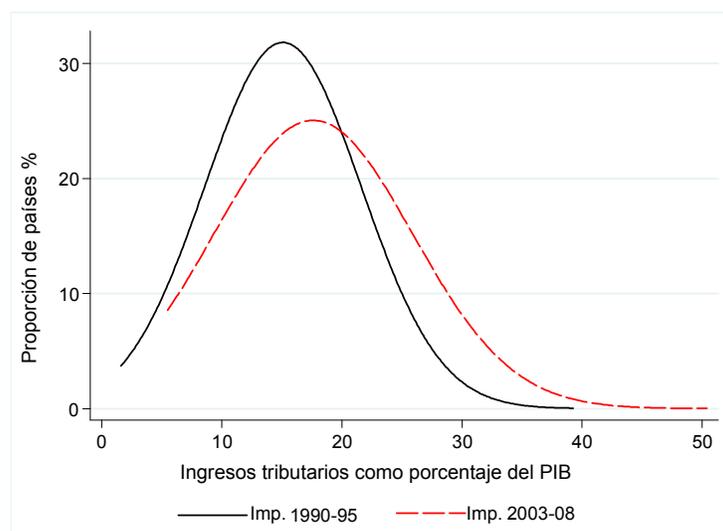
Gráfico 5. Evolución de los ingresos tributarios por región, 1980–2009



Fuente: Cálculos del personal técnico del FMI.

Nota: Medianas de los grupos y (para garantizar que la muestra de una región determinada no se vea afectada por los cambios en la clasificación de los países según su nivel de ingreso) grupos de ingreso fijo.

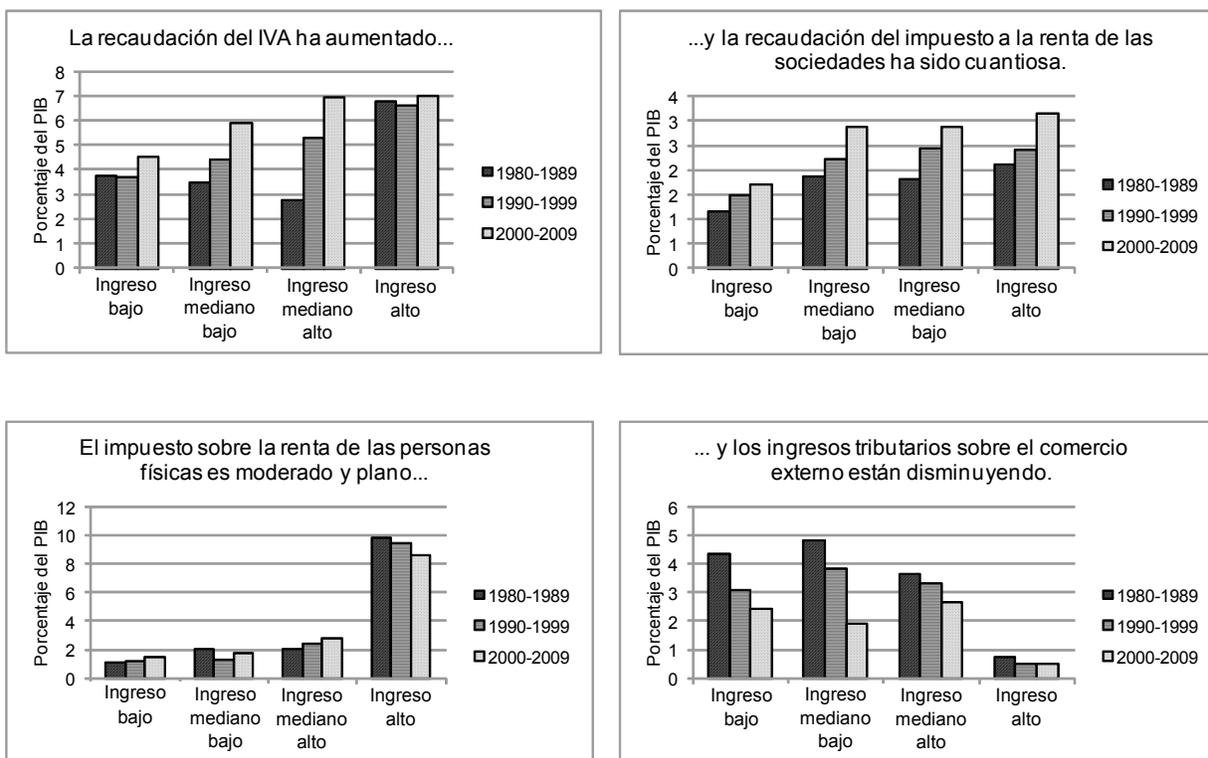
Gráfico 6. Distribución del coeficiente tributario en los países en desarrollo, 1990–95 y 2003–08



Fuente: Cálculos del personal técnico del FMI.

Nota: Muestra compuesta por países de ingreso bajo y mediano bajo, utilizándose grupos de ingreso dinámico.

Gráfico 7. Tendencias en la composición de los ingresos, 1980–2009
(Porcentaje del PIB)



Fuente: Cálculos del personal técnico del FMI.

Nota: Medianas de los grupos y grupos de ingreso dinámico.

D. Evaluación del margen para captar más ingresos

14. Los estudios econométricos han vinculado el desempeño de los ingresos —la relación entre los ingresos reales y el PIB— con una serie de características estructurales, de desarrollo e institucionales (apéndice IV). Muchas de ellas (como la participación de la agricultura, los antecedentes de inestabilidad política) son principalmente exógenas a las decisiones tributarias, especialmente en el muy corto plazo. El impacto de la riqueza de recursos naturales y de la ayuda en el desempeño de los ingresos en este contexto ha concitado especial atención (recuadro 3).

Recuadro 3. Ayuda, riqueza de recursos naturales y movilización de ingresos

La evidencia empírica respecto de si algunos tipos de ayuda podrían desplazar a los ingresos propios es dispar. En el período 2001–06, la ayuda en los países beneficiarios ascendió en promedio a alrededor del 4,4% del PIB; en 25 países superó la mitad de todos los ingresos tributarios. Esos flujos podrían desplazar a la captación de ingresos internos reduciendo las necesidades inmediatas y creando un desincentivo para fortalecer el desempeño por temor a sufrir reducciones equivalentes de la ayuda futura. En la práctica, las observaciones empíricas varían. En Gupta *et al.* (2004), por ejemplo, se observa que las donaciones desplazan a los ingresos internos (casi por completo en los países donde el nivel de corrupción es alto) mientras

Recuadro 3. Ayuda, riqueza de recursos naturales y movilización de ingresos (continuación)

que los préstamos se asocian con ingresos internos más abundantes. Analizando la evidencia en forma más amplia, no obstante, Moss, Petterson y van de Walle (2006) recalcan la diversidad de las experiencias de los países y los resultados empíricos. Una mejor comprensión de esas vinculaciones entre la asistencia extranjera y los ingresos públicos internos garantizaría que la ayuda se preste en formas que den el mayor grado de apoyo a las propias iniciativas de reforma tributaria de los países en desarrollo.

Existen señales contundentes de que los ingresos petroleros desplazan a los impuestos propios, y algunas que indican que algunos ingresos no vinculados a esos recursos también lo hacen. En Bornhorst *et al.* (2009) se observa que un aumento de US\$1 en los ingresos sobre los hidrocarburos desplaza alrededor de 20 centavos de ingresos tributarios no vinculados con esos productos. De los resultados correspondientes a África subsahariana¹⁹ se infiere un efecto similar respecto de todas las formas de riqueza de recursos naturales.

15. **De las estimaciones empíricas se desprende que el “esfuerzo” —la proporción de ingresos efectivos respecto del potencial²⁰— no es bajo en todos los países en desarrollo, pero que se podría captar un monto significativo de ingresos adicionales allí donde el desempeño es más débil.** En el apéndice V se describe la metodología y se exponen —como ilustrativas de las implicaciones generales, no como una receta— estimaciones específicas del “esfuerzo” de cada país (basadas en el estudio de Pessino y Fenochietto, 2010). En promedio, el esfuerzo no es inferior en los países de bajo ingreso²¹. Aquellos que presentan los coeficientes tributarios más bajos, sin embargo, también tienden a ser los que registran el nivel de esfuerzo más bajo. De los 15 países de bajo ingreso y países de ingreso mediano de la muestra con coeficientes tributarios inferiores al 15%, por ejemplo, 13 tienen un esfuerzo estimado por debajo de la mediana de su grupo; si se lo elevara a ese nivel sus ingresos se incrementarían en alrededor del 3% del PIB, en promedio. Queda por definir, por supuesto, la forma precisa de hacerlo. Aunque los detalles deben referirse muy específicamente a cada país, el análisis desarrollado en la siguiente sección da una idea de las posibilidades que existen.

16. **Varios países han mostrado la factibilidad de aumentar sustancialmente la movilización de los ingresos internos.** Si bien algunos países (como Egipto, Pakistán) muestran escasa variación en sus coeficientes tributarios durante períodos prolongados, otros han logrado

¹⁹ No expuestos aquí; usando el conjunto de datos de Keen y Mansour (2010).

²⁰ Los términos “desempeño” y “esfuerzo” se usan a menudo como sinónimos, pero la distinción que se hace en este documento, siguiendo a Lotz y Morss (1967), resulta útil.

²¹ Gupta (2007) llega a una conclusión similar.

avances notables. Perú, por ejemplo, aumentó su coeficiente tributario del 6% al 13% durante la década de 1990 y a alrededor del 17% en la actualidad. Algunos han logrado aumentos sostenidos de sus ingresos del orden de 4%-5% del PIB en unos pocos años. En el apéndice VI se detallan tres casos de avances sustanciales: El Salvador, Tanzania y Vietnam.

III. TEMAS PRINCIPALES Y LECCIONES

17. **En esta sección se consideran las cuestiones centrales y las lecciones extraídas de la experiencia en materia de impuestos no vinculados con los recursos naturales.** La imposición de tributos a los recursos naturales plantea retos más específicos y complejos que los que pueden abordarse en este documento: sobre ellos se presenta un panorama general en el apéndice VII²².

18. **A los fines de la exposición resulta práctico ir concentrándose por vez en un aspecto diferente del diseño de los impuestos —en el recuadro 4 se sintetizan las lecciones principales— pero también se necesita una perspectiva holística.** Las cuestiones fundamentales de la reforma administrativa abarcan todas las demás (por eso se las trata primero); los desafíos administrativos más específicos se analizan en relación con los instrumentos particulares considerados luego, existiendo importantes vínculos en el diseño de esos distintos instrumentos de política. Quizá lo más fundamental es que un tema subyacente en gran parte del análisis que sigue es que las presiones que ejercen sobre los ingresos la liberalización del comercio, la integración regional y la competencia fiscal significan que, de no haber una mayor coordinación internacional, la búsqueda de ingresos adicionales probablemente se centrará en bases relativamente inmóviles, siendo las más obvias el trabajo, el consumo y los bienes inmuebles.

Recuadro 4. Retos fundamentales para la reforma tributaria

Las prioridades varían según las circunstancias de cada país, pero surgen varias lecciones. En relación con los elementos fundamentales de las estrategias de reforma expuestos en el recuadro 1, en muchos casos:

- Se han hecho avances en las reformas administrativas, aunque más en las estructuras organizativas básicas que en desarrollar y aplicar una gestión de riesgos, y sigue habiendo importantes problemas de gobernabilidad.
- El IVA todavía tiene un potencial más obvio de generación de ingresos que la mayoría de los demás instrumentos, pero realizarlo exige ampliar la base —modificando las políticas y mejorando el cumplimiento— en lugar de elevar las tasas normales.
- Debe darse una atención más sistemática al reemplazo de los ingresos que se deja de recaudar como consecuencia de la liberalización del comercio.

²² En Daniel, Keen y McPherson (2010) se presenta un tratamiento más completo del tema.

Recuadro 4. Retos fundamentales para la reforma tributaria (continuación)

- Los incentivos, incluso los existentes en las zonas francas, siguen menguando los ingresos por impuesto sobre la renta de las sociedades, que en cualquier caso tenderán a seguir sufriendo presiones como resultado de la globalización en los años venideros.
- El desvío de ganancias por parte de las empresas multinacionales hacia filiales extranjeras es una preocupación creciente; fortalecer la capacidad y los marcos legislativos es importante, pero, sin cambios fundamentales en las políticas impositivas internacionales, no hay soluciones fáciles.
- El impuesto sobre la renta de las personas físicas tenderá a permanecer poco desarrollado durante algún tiempo, pero si se avanza hacia estructuras explícitamente cedulares y coherentes, es posible mejorar la eficacia y la equidad.
- Los individuos de altos ingresos pueden ser gravados de manera más eficaz si se eliminan las oportunidades de elusión y se refuerzan los mecanismos de detección y de imposición efectiva de las normas.
- La adopción de regímenes impositivos simplificados para las pequeñas empresas, haciendo extensivos a esos regímenes los métodos de segmentación de contribuyentes, probablemente no genere un aumento significativo de los ingresos en el corto plazo, pero es importante para el desarrollo en el más largo plazo y para la percepción de legitimidad del sistema tributario.
- Queda mucho por hacer para que el análisis del gasto tributario se constituya en una actividad de rutina.
- En muchos casos la capacidad de análisis de la política tributaria es muy deficiente, y representa un obstáculo significativo para mejorar el diseño y el grado de identificación y compromiso con esas políticas.
- Un mayor grado de transparencia y de consulta en asuntos impositivos —por ejemplo mejorando la eficacia y la visibilidad del gasto público financiado por los impuestos— puede promover la confianza en la que se sustenta el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.
- Un compromiso político sostenido al más alto nivel es esencial para una reforma profunda, que luego debe afianzarse para impedir los retrocesos.

A. Reformas centrales de la administración²³

19. **Mejorar la administración de los ingresos públicos es esencial para una movilización mayor y más justa de los ingresos y para una mejora más amplia de la gestión de gobierno, aunque el éxito es difícil de evaluar.** Quizá sea excesivo afirmar que “en los países en desarrollo, la administración tributaria *es* la política tributaria” (Casanegra de Jantscher, 1990): la

²³ En Crandall y Bodin (2005), Kloeden (de próxima publicación), y Zake (de próxima publicación) se presentan evaluaciones regionales detalladas.

política impositiva fija el marco dentro del cual debe funcionar la administración de los ingresos públicos. En la práctica, trazar la distinción entre administración y política a menudo resulta difícil (y carente de sentido). Pero no hay duda de que una administración de ingresos públicos deficiente y a menudo corrupta sigue siendo una barrera fundamental para una tributación eficaz y justa, y para la construcción de una mayor confianza entre el gobierno y los ciudadanos. Los indicadores claves —las brechas impositivas, la tasa de recupero de las auditorías y el nivel y patrón de los atrasos— pueden revelar mucho acerca del desempeño de las administraciones impositivas; desarrollar la capacidad para su seguimiento y análisis es, por cierto, un objetivo central de las reformas. Evaluar el impacto de las reformas administrativas en los ingresos en sí, no obstante, puede resultar especialmente difícil, ya que estas llevan tiempo, son complejas y rara vez se prestan a una evaluación de tipo experimental. A este respecto, las evaluaciones son en cierta medida una cuestión de criterio.

Logros y tendencias

20. **Los países en desarrollo han implementado una amplia variedad de reformas administrativas —más seriamente desde principios de la década de 1990— pero con éxito dispar.** Algunos han progresado de manera notable (Mozambique, Perú, Rwanda, Tanzania y Vietnam, por ejemplo); otros, muy poco, como resultado de conflictos o problemas de gobernabilidad (Haití, Nicaragua, la República Democrática del Congo, Sierra Leona). En algunos casos, a esos avances ha seguido un estancamiento o una declinación (Guatemala, Honduras, Zambia) y en otros, un resurgimiento (Bolivia, Ghana, Uganda). No hay una fórmula única para garantizar una mejora administrativa importante, pero la experiencia señala algunos elementos fundamentales.

21. **Muchos cambios organizacionales importantes han probado ser constructivos, aunque también se han cometido errores.** Las principales mejoras incluyen la eliminación gradual de los enfoques que suponen duplicación de esfuerzos y están focalizados estrechamente en cada impuesto en particular reemplazándolos por estructuras organizativas basadas en funciones, el establecimiento de organizaciones centrales encargadas de darles orientación y la integración de la gestión de los impuestos internos directos e indirectos. Menos exitosos —por ser menos apropiados debido a las diferentes tareas involucradas— han sido los intentos de fusionar los procesos operativos (por contraposición a los de gestión) de administración de impuestos y de aduanas (Zimbabwe).

22. **Las autoridades tributarias autónomas no siempre han estado a la altura de las grandes expectativas que algunos depositaron en ellas, pero, con voluntad política, pueden brindar un marco para lograr avances sostenidos.** La creación de autoridades tributarias autónomas ha sido una innovación ampliamente destacada durante los últimos 10–15 años (actualmente existen, por ejemplo, en casi todos los países anglófonos de África), y el FMI ha dado respaldo a los países que optaron por seguir ese rumbo. Las autoridades tributarias autónomas presentan grandes diferencias, siendo lo esencial que tengan una condición semiautónoma cuyo objetivo es protegerlas frente a la injerencia política, darles independencia en sus operaciones y gestión de recursos humanos y otorgarles flexibilidad en la elaboración de

sus presupuestos y en la conducción de sus operaciones. Las ambiciosas esperanzas expresadas en algunos casos, sin embargo, no se han concretado plenamente (Kidd y Crandall, 2006; Kloeden, de próxima publicación). La evidencia (en su mayor parte anecdótica) indica que la capacidad y la práctica de los gerentes y del personal a menudo han mejorado (hay muchos ejemplos de ello en América Latina, África oriental y meridional, Gambia y Ghana). Pero los trastornos en el proceso de establecer una autoridad tributaria autónoma frecuentemente demoraron la reforma de las funciones centrales de la administración tributaria: solo ahora se está procediendo a la integración de la administración de los impuestos directos e indirectos en los países anglófonos de África, por ejemplo. Asimismo, aun cuando reciban aumentos sustanciales, los sueldos quedan empequeñecidos ante las sumas que se pueden ganar mediante prácticas corruptas. Ahora que se extiende más la institución de autoridades tributarias autónomas, incluso con un mayor interés en los países francófonos de África, es importante reconocer que la finalidad de la reforma es mejorar las funciones centrales de la administración, no simplemente el vehículo para su ejercicio.

23. La segmentación de la población de contribuyentes ha permitido una mejor asignación de los recursos administrativos y facilitado la aplicación de enfoques de gestión de riesgos al cumplimiento tributario. Los grandes, medianos, pequeños y micro contribuyentes presentan posibilidades de recaudación de ingresos y problemas de cumplimiento muy diferentes. Tal como se señaló anteriormente, la necesidad de centrar la atención en los grandes contribuyentes es ahora casi universalmente aceptada: dada la distribución sumamente asimétrica de las empresas en función de su tamaño, controlando a las más grandes (generalmente unos pocos centenares o millares) se puede obtener el 60%–80% de los impuestos internos (o más, en las economías insulares). Garantizar el pago puntual y correcto de los impuestos por las empresas de recursos naturales, las instituciones financieras y los operadores de telecomunicaciones es un requisito previo para una eficaz recaudación de ingresos. Si bien África tardó más que otros países de América Latina (Argentina, Perú y Uruguay) en adoptar una oficina de grandes contribuyentes y la falta de una administración integrada frustró algunos primeros intentos (Egipto, Kenya y Uganda), actualmente la norma es que haya una oficina de grandes contribuyentes [aunque persisten ciertas brechas, como en la Unión Aduanera de África Meridional (excepto Sudáfrica)]. Las oficina de grandes contribuyentes han logrado muchas cosas (Baer, 2002) y probablemente puedan hacer más: en la imposición de tributos a los recursos naturales, por ejemplo (como comienzan a hacerlo Ghana, Uganda y Mongolia) y el desarrollo de unidades especializadas para el tratamiento de las personas de alto patrimonio. Su propia eficacia, sin embargo, puede crear dificultades: la facilidad de recaudar impuestos de las grandes empresas puede inducir a los gobiernos a poner en situación de desventaja a las empresas más pequeñas (Auriol y Warlters, 2005), y esta concentración de la atención puede distorsionar la competencia y ser percibido como injusto (factores que contribuyeron a la disolución de la primera oficina de grandes contribuyentes de Uganda). El siguiente paso sería brindar un nivel similar de servicios de alta calidad y de aplicación de la normativa a quienes no son grandes contribuyentes, como lo ilustran el surgimiento de oficinas para medianos contribuyentes (en Indonesia y los países francófonos de África) y algunas iniciativas innovadoras para el pequeño contribuyente (Tanzanía, y oficinas de pequeños contribuyentes en Argelia y algunos países francófonos de África).

24. **La mejora de los procesos operativos, a partir de sistemas informáticos eficaces, es crucial, pero los fracasos han sido demasiado frecuentes.** Con mejores procesos se pueden reducir los costos de incumplimiento y facilitar la autoliquidación de impuestos simplificando la inscripción de los contribuyentes, los mecanismos de presentación y pago de impuestos, las auditorías, la recaudación forzosa, la aplicación efectiva de la normativa y los recursos y apelaciones. La automatización de tareas de rutina y, desde mediados de la década de 2000, el surgimiento de vinculaciones entre las aplicaciones informáticas impositivas y aduaneras, también han elevado la eficacia. Se ha avanzado menos en lo tocante a los controles *ex post* (auditoría, cumplimiento coercitivo, apelaciones). Los sistemas informáticos en los países en desarrollo (ya sea de desarrollo local propio o adquiridos) son a menudo inadecuados, registrándose muchos ejemplos decepcionantes y muchos menos casos moderadamente exitosos (como en Colombia, Perú, Rwanda, Tanzania). Esos pobres resultados pueden deberse a una falta de vinculación con una estrategia de reforma más amplia (quizá diseñada teniendo en mente un solo objetivo aislado —administrar el IVA, por ejemplo— o sin prestar suficiente atención a la reestructuración de los procesos básicos), o, a la inversa, a la fijación de metas excesivamente ambiciosas. Las altas tasas de fracaso y los elevados costos de abordar el proceso de computarización exclusivamente con medios propios podrían reducirse a través de la cooperación regional, una posibilidad que está surgiendo en África oriental, y mediante iniciativas de armonización aduanera en América Central.

25. **La simplificación de las leyes impositivas y la adopción de códigos de procedimientos tributarios pueden facilitar tanto la administración como el cumplimiento.** La armonización entre diversos impuestos y la simplificación de las disposiciones administrativas claves facilitan la administración y el cumplimiento. Los códigos de procedimientos tributarios no siempre son eficaces, ya sea debido a la falta de medidas complementarias (Paraguay) o a que se duda en imponer las penalidades más estrictas. Cuando lo son, sin embargo, esos códigos han reforzado las facultades administrativas de investigación y cobranza de pagos atrasados, protegiendo al mismo tiempo los derechos de los contribuyentes.

Los desafíos por delante

26. **Los costos de cumplimiento se mantienen altos en muchos países en desarrollo.** Para la empresa típica analizada en *Doing Business*, el tiempo que insume preparar y pagar impuestos supera 300 horas en los países en desarrollo, en comparación con menos de 210 en los países de ingreso alto. En el corredor Mombasa-Kigali de África oriental, los costos de manipulación en aduana por cada contenedor importado por carretera son de US\$0,13 por km, en comparación con US\$0,05 por km a lo largo del corredor Danang-Tak en Asia (CPCS Transcom, 2010).

27. **Las administraciones de ingresos públicos a menudo sufren una insuficiencia de recursos, una incorrecta asignación de recursos y un nivel deficiente de competencias en los niveles medios.** A las administraciones de ingresos se les deben asegurar los recursos adecuados, aunque un financiamiento rígido establecido por ley en función de un porcentaje fijo de la recaudación (como el 3% en Ghana) a menudo no ha logrado su propósito de motivar un mejor

desempeño. Los recursos con que cuentan, por otra parte, deben ser utilizados con cuidado, evitando las modas pasajeras (particularmente las tecnológicas) y las distracciones (una excesiva atención a los ingresos menores no tributarios). Las habilidades gerenciales y técnicas en los niveles medios (aunque ahora marcadamente mejoradas en América Latina) frecuentemente son deficientes. Hay escasos estudios integrales del nivel de habilidades para identificar las brechas impositivas, las tendencias de cumplimiento y las mejoras necesarias, con la posible consecuencia de que los servicios a los contribuyentes sean deficientes y haya intervenciones inadecuadas o inapropiadas (como el hostigamiento).

28. La coordinación entre las administraciones de impuestos internos y de aduanas es por lo general deficiente. Las administraciones de impuestos y de aduanas —y las reformas a cada una de ellas— deben ser objeto de una estrecha coordinación. La actividad económica se extiende a las dos esferas, y la aduana cumple una función crucial en la gestión del IVA sobre el comercio internacional: la mitad o más del monto bruto de ingresos por concepto de IVA en los países en desarrollo es recaudado por las aduanas²⁴. La coordinación, que podría brindar una visión más completa de cada contribuyente, es a menudo endeble: la información sobre el IVA recaudado por importaciones y las exportaciones gravadas a tasa cero debe fluir desde la aduana a la administración impositiva para un control cruzado automático contra las declaraciones del IVA a fin de identificar anomalías y casos de alto riesgo para su consideración en las auditorías. Los datos sobre transacciones aduaneras e impositivas ofrecen oportunidades para que los funcionarios gerenciales de ambas áreas analicen las tendencias a fin de desarrollar, en forma cooperativa y conjunta (particularmente dentro del marco de las autoridades tributarias autónomas) modelos de cumplimiento y estrategias de respuesta. En demasiados casos esas oportunidades no son aprovechadas plenamente.

29. Para abordar estos problemas y dar más legitimidad al sistema tributario es preciso mejorar la gestión del cumplimiento —el tratamiento de los sujetos “difíciles de gravar”— en forma paralela con la consolidación de buenos fundamentos de administración tributaria. Más allá de los fundamentos —organizaciones estructuradas según criterios funcionales, focalización en el contribuyente, autoliquidación, procesos simples con apoyo en la tecnología de la información, gerentes y funcionarios éticos y competentes— está la necesidad de contar con estrategias claras para tratar el caso de las empresas y personas con mayor nivel de incumplimiento. Los elementos fundamentales son los siguientes: comprensión de la naturaleza de la población de contribuyentes y operadores; identificación de los riesgos claves para el cumplimiento y la causa que los genera (¿debido a la debilidad de las leyes y reglamentaciones, por ejemplo, o por incapacidad administrativa?); claridad sobre la rendición de cuentas por las actividades relativas al cumplimiento y adecuada dotación de recursos para llevarlas a cabo, y especificación de indicadores de desempeño y posibles medidas correctivas.

²⁴ Cuadro 4.3 de Ebrill *et al.* (2001).

30. **Resolver el incumplimiento exige en última instancia una ardua labor**

administrativa de rutina. Los atajos suelen resultar ilusorios. Los programas de moratorias o amnistías que ofrecen una condonación de impuestos, intereses y multas, a menudo “sin hacer preguntas”, pueden socavar el cumplimiento porque con ellas se crea la expectativa de que habrá otras más en el futuro y se comete una patente y profunda injusticia con quienes cumplen (Baer y Le Borgne, 2008). Los programas limitados de declaración voluntaria, en cambio, cuya finalidad es lograr un cumplimiento impositivo duradero mediante una dispensa parcial de las multas junto con medidas contundentes de aplicación de la normativa, pueden ser de utilidad. Otros mecanismos que han resultado ser problemáticos son la exigencia de presentar certificados de impuestos para acceder a contratos o cuentas bancarias, lo cual sencillamente puede constituir una invitación a falsificarlos, y los mecanismos de lotería que recompensan a quienes poseen facturas de IVA, o permiten deducir del impuesto sobre la renta de las personas físicas algunos conceptos respaldados por facturas (cuya finalidad es garantizar que estas se emitan), con la probable consecuencia de que la administración impositiva reciba bolsas llenas de facturas que esta deberá clasificar y verificar. Algunas medidas sencillas quizá sean más convenientes: la exigencia de que los pagos de grandes sumas se hagan a través del sistema bancario, por ejemplo, puede suministrar información de utilidad. Pero lo fundamental es un programa de intervenciones de rutina pero focalizadas y debidamente meditadas: Russell (2010), por ejemplo, expone una variedad de medidas prácticas para abordar el incumplimiento de las pequeñas empresas. Los programas de inscripción (incrementando el número de visitas no anunciadas al mercado) y seguimiento de los contribuyentes omisos son fundamentales para encontrar “fantasmas” —sujetos (aparentemente) desconocidos para la administración impositiva— mientras que los servicios de educación y acogida del contribuyente, junto con operaciones de inteligencia más amplias, son cruciales para todos los aspectos concernientes al cumplimiento.

31. **Es posible avanzar en la lucha contra la corrupción.** Se requiere un fuerte liderazgo (político y gerencial), medidas institucionales —funciones sólidas y proactivas de auditoría interna e investigación del personal, la implementación visible de un código de ética (incluida la instauración de juicios penales)— y procesos que limiten las oportunidades de incurrir en prácticas de captación de rentas (reduciendo al mínimo los contactos entre los contribuyentes y los funcionarios del fisco). La Autoridad de Ingresos Públicos de Uganda es un ejemplo que ilustra cómo (por ejemplo, mediante enérgicas medidas de depuración del plantel y contratación de nuevo personal, sin tolerancia alguna para la corrupción) una institución otrora percibida como deficiente es ahora citada como un modelo a seguir.

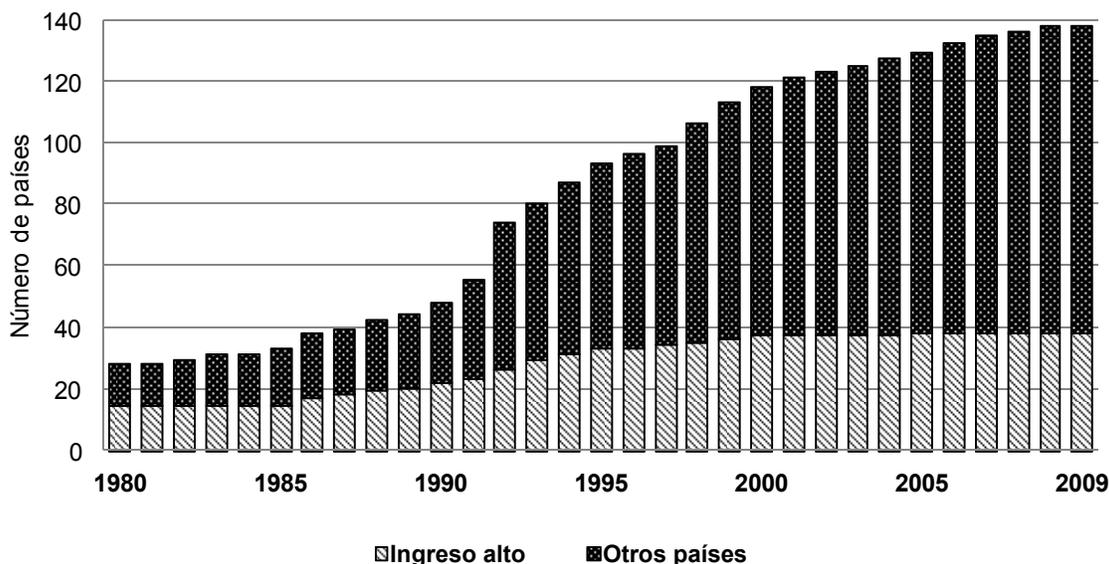
32. **Una reforma administrativa exitosa exige voluntad política sostenida tanto como capacidad técnica.** Una sana estrategia de reforma, la comprensión de los aspectos técnicos y recursos humanos adecuados son naturalmente factores esenciales, pero también lo es el compromiso político —desde los máximos niveles y a lo largo de sustanciales períodos de tiempo— para vencer las resistencias (hasta de la misma administración de ingresos públicos), garantizar la aplicación efectiva de las leyes, asegurar el financiamiento y concretar modificaciones complementarias del marco jurídico y la política tributaria. En aquellos países en que ha existido ese compromiso (en Perú, Ecuador, Guatemala y Rwanda, por ejemplo), los avances pueden ser sustanciales; de lo contrario, los avances serán mínimos. También se necesita

un enfoque holístico: un enfoque parcial a menudo resulta decepcionante, ya que el potencial aumento de los ingresos resultante de la inversión en mejoras administrativas puede quedar neutralizado por exenciones que estrechen la base tributaria (como quizá suceda en Uganda).

B. El impuesto al valor agregado (IVA)

33. **En la actualidad, la mayoría de los países en desarrollo ha establecido un IVA.** Desde principios de los años noventa, el IVA se ha difundido rápidamente más allá de las economías avanzadas (gráfico 8). Aunque no omnipresente, se ha convertido en la norma y su uso sigue propagándose (Gambia y Siria, por ejemplo, planean adoptarlo, y también está siendo considerado en el seno del Consejo de Cooperación del Golfo). El FMI ha cumplido un papel activo en su promoción²⁵, y la adopción e implementación del IVA siguen constituyendo una parte significativa de su asistencia técnica.

Gráfico 8. Difusión del IVA, 1980–2009



Fuente: Datos del FMI.

Nota: El gráfico muestra el número de países que tienen un IVA en cada fecha.

34. **El asesoramiento del FMI —que en gran medida fue efectivamente seguido— se inclina a favor de una base amplia, una tasa única y un umbral bastante alto²⁶.** Estas recomendaciones (ampliamente compartidas por otros asesores en este tema)²⁷ apuntan a

²⁵ La probabilidad de adopción está relacionada en forma significativa con la participación en un programa respaldado por el FMI (Keen y Lockwood, 2010).

²⁶ Ebrill *et al.* (2001).

²⁷ Como Bird y Gendron (2007). La teoría [una reseña reciente es la realizada por Crawford, Keen y Smith (2010)], indica que la diferenciación de tasas puede ser útil para atenuar las distorsiones de la participación de mercado y (especialmente cuando los instrumentos mejor focalizados son deficientes) perseguir objetivos distributivos. En la (continúa)

materializar los potenciales beneficios básicos del IVA: captar montos significativos de ingresos de una forma que cause menos daño a la actividad económica que otras alternativas, respalde los objetivos de equidad y sea relativamente sencillo de administrar y cumplir. No significan que no haya exenciones²⁸: algunas (para los servicios financieros por los que se cobra un margen, organismos públicos, atención básica de la salud y educación) son una característica común del IVA en la mayoría de los casos, a menudo por razones técnicas (cada vez más cuestionadas). Otras (para los alimentos básicos) obedecen a consideraciones de sensibilidad política y distributiva. Un umbral relativamente alto excluye a los operadores que aportarían un bajo potencial de ingresos en relación con los costos de administración y cumplimiento involucrados. En un documento del FMI (2000) se observó que esas recomendaciones han sido ampliamente seguidas, excepto quizá en lo relativo al umbral: una tasa única es mucho más común en los países de bajo ingreso, por ejemplo, que en los países de mayor ingreso (cuadro 1)²⁹, aunque hay signos de presiones de cambio: la directiva de la Unión Económica y Monetaria de África Occidental (UEMAO) sobre el IVA, por ejemplo, ha sido modificada para permitir una segunda tasa.

Cuadro 1. Características del IVA según el grupo de ingreso

Categoría de ingreso	Tasa media del IVA	No. de tasas del IVA estrictamente positivas	Eficiencia C
Bajo ingreso	16	1.28	38.0
Ingreso mediano bajo	13	1.94	46.6
Ingreso mediano alto	15	1.90	51.6
Ingreso alto	20	2.52	55.6

Fuente: Cálculos del personal técnico del FMI.

Nota: Tasas al final de 2010; Eficiencia C (la relación entre los ingresos por IVA y el producto de la tasa normal del IVA y el consumo), analizada más adelante, correspondiente a 2005 (por razones de tamaño de la muestra).

35. El IVA se ha instalado como una robusta fuente de ingresos y al parecer ha demostrado ser un instrumento relativamente eficiente. Típicamente contribuye con alrededor de un cuarto de todos los ingresos impositivos y nunca un país ha eliminado el IVA sin volver a introducirlo posteriormente. En Keen y Lockwood (2010) se observa que los países que

práctica, sin embargo, es difícil identificar formas convenientes de diferenciación (más allá de las que se manejan mediante los impuestos sobre consumos específicos) y la diferenciación en sí es costosa de administrar y cumplir y abre la puerta a reclamos y alegatos.

²⁸ “Exención” significa que no se gravan las ventas, pero (a diferencia del régimen de “tasa cero”) no se reintegra el impuesto sobre las compras. El asesoramiento del FMI generalmente es contrario a aplicar un gravamen a tasa cero excepto para las exportaciones, debido a la dificultad de controlar los reintegros.

²⁹ Esto refleja en parte la mayor antigüedad del IVA en los países de mayor ingreso: la mayoría de los nuevos IVA son de tasa única.

aplican un IVA generalmente captan más ingresos que los que no lo hacen, a igualdad de todos los demás factores, aunque el beneficio probable varía según los niveles de apertura e ingreso de cada país (siendo menor, por ejemplo, en los países más pequeños, presumiblemente porque los aranceles son entonces una fuente fácil de ingresos, y quizá más bajo en África subsahariana que en cualquier otro caso).

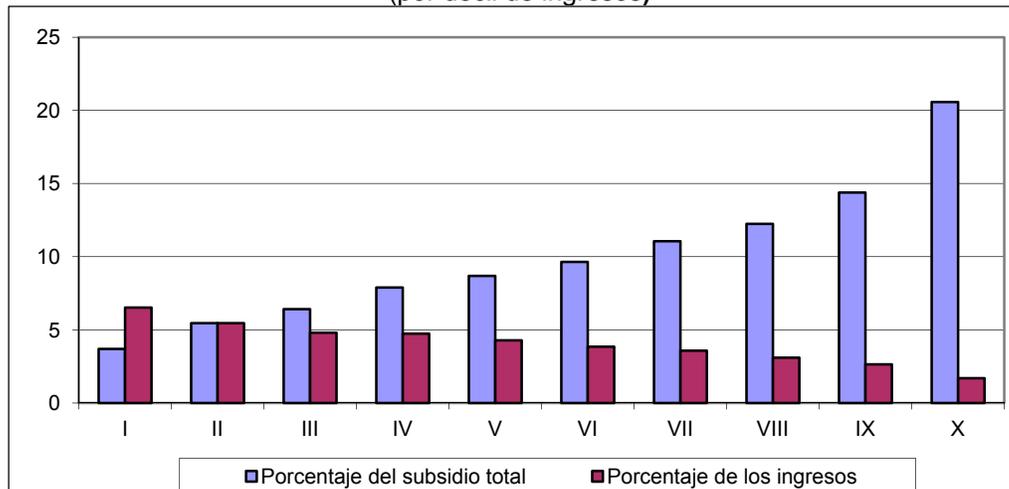
36. Los análisis detallados por lo común llegan a conclusiones bastante positivas sobre el impacto distributivo del IVA, pero es posible avanzar más en la identificación de medidas de gasto específicas a fin de disipar las preocupaciones. Un impuesto proporcional sobre todo el consumo es regresivo en relación con el ingreso anual, pero su efecto es atenuado por la exención común para los alimentos sensibles y otros rubros y (un hecho menos destacado) por el funcionamiento del umbral: esto último confiere una ventaja competitiva a los minoristas y prestadores de servicios más pequeños y presuntamente menos adinerados o bien les permite a sus clientes, que probablemente se cuentan entre los más pobres, gozar de una exención de hecho (Jenkins, Jenkins y Kuo, 2006). El alcance del impuesto también es menor en las regiones rurales más pobres que en los centros urbanos. Analizando la evidencia al respecto, Bird y Gendron (2007) observan que el IVA es por lo general levemente progresivo o levemente regresivo. Evaluar el impacto distributivo de cualquier impuesto exige, no obstante, compararlo con alguna alternativa. Una posibilidad es que reemplace otras fuentes de ingresos: según la conclusión a la que llegan Zolt y Bird (2005), “la evidencia indica que . . . probablemente el IVA sea en general menos regresivo que los impuestos sobre el comercio exterior y los impuestos sobre consumos específicos que aquel ha sustituido. Además, en al menos algunos países en desarrollo, el IVA puede ser aproximadamente tan progresivo como el impuesto sobre la renta”. Alternativamente, si el IVA financia un mayor nivel de gasto entonces el resultado distributivo final puede ser progresivo aun con un IVA de base amplia y tasa única: el beneficio de las tasas preferenciales o las exenciones es aprovechado principalmente por quienes tienen mejor situación económica (dado que gastan más en todos los rubros), de modo que los pobres pueden beneficiarse si se los elimina y los ingresos impositivos adicionales se utilizan para financiar gastos focalizados (recuadro 5). La eficacia de los instrumentos de focalización disponibles es de importancia crucial, pero incluso los instrumentos relativamente rudimentarios disponibles para los países en desarrollo pueden lograr mucho: Munoz y Cho (2004), por ejemplo, utilizando microdatos para estudiar el gasto tributario combinado del IVA en Etiopía, observan que el gasto básico en atención de la salud tiene un efecto particularmente fuerte. No obstante, con frecuencia las medidas precisas para abordar cualquier problema de equidad que planteen las reformas impositivas propuestas —aliviar la pobreza es de por sí una razón primordial para imponer estos tributos— quedan sin especificar.

Recuadro 5. El impacto distributivo de las exenciones y las tasas reducidas

Las tasas reducidas (o las exenciones) sobre rubros de particular importancia para los pobres tienen limitaciones intrínsecas como dispositivos de distribución del ingreso: aun cuando los pobres gastan una *proporción* mayor de sus ingresos en algún rubro, las personas de mejor nivel económico pueden gastar más *en términos absolutos* (Sah, 1983; y Ebrill *et al.*, 2001). La importancia práctica de esta observación es un elemento recurrente en la labor de asistencia técnica y otras actividades: el gráfico 9 muestra cómo en México el grueso del subsidio implícito en los impuestos sobre el consumo gravados a tasa cero beneficia a la población con mayor nivel de ingresos.

La cuestión es entonces si los instrumentos de gasto pueden servir mejor para proteger a los pobres. Del estudio del caso de Etiopía se desprende que aun cuando esos instrumentos sean bastante deficientes, la diferenciación de tasas puede ser una política menos ventajosa, y se han observado resultados similares, por ejemplo, en el caso de Filipinas (Newhouse y Zakharova, 2007). No obstante, el argumento en favor de aplicar tasas diferenciadas por razones de equidad es generalmente más fuerte en los países en desarrollo que en las economías avanzadas. Que la diferenciación de tasas sea conveniente en cualquier contexto determinado depende de los objetivos del gobierno en materia de equidad y de los instrumentos concretos con que cuenta para proteger a los pobres.

Gráfico 9. Beneficios del impuesto a tasa cero en relación con el porcentaje de ingreso, México
(por decil de ingresos)



Fuente: OCDE 2007.

37. **Todo impuesto alienta la informalidad, pero un IVA puede ser menos nocivo que otras alternativas.** Una tasa elevada del IVA tiende a incrementar la informalidad, de modo que la tasa debería ser más baja cuando la informalidad sea un problema mayor. Pero otros instrumentos tributarios, como el impuesto sobre la renta, también incentivan la informalidad, y el IVA ofrece algunas ventajas: si los clientes de un operador están inscriptos a los efectos del

IVA, les conviene que aquel también lo esté³⁰. Pero también puede formarse una “mala” cadena de IVA: si el cliente de un operador no está inscripto, a este último tampoco le conviene inscribirse (de Paula y Scheinkman, 2006). Se ha sostenido también que, para hacer frente a la informalidad, el IVA puede ser menos eficaz que los aranceles, porque los operadores no inscriptos al menos pagarán aranceles por sus importaciones (Emran y Stiglitz, 2005). Esta afirmación, sin embargo, puede ser exagerada: los operadores no inscriptos estarán alcanzados por un IVA no recuperado sobre los insumos importados dado que pagan derechos de aduana³¹ y, a diferencia de los aranceles, el IVA también alcanza a los operadores informales por las compras que hagan a empresas del mercado interno que cumplen con el impuesto³².

38. La adopción del IVA puede catalizar mejoras en la administración tributaria, si se utiliza el umbral del IVA para la segmentación de los contribuyentes (véase la sección G), se introduce la autoliquidación del impuesto y se fomenta la implementación de administraciones impositivas organizadas con un criterio funcional y de reformas informáticas.

39. Los defectos de diseño e implementación socavan la eficacia del IVA en muchos países en desarrollo, constituyendo los reintegros un problema particular. Las dificultades comunes son las siguientes: umbrales bajos (a veces, como en Nigeria, iguales a cero) (lo que genera presión sobre las administraciones tributarias y desvía la atención alejándola de los contribuyentes de mayor valor y riesgo); amplias exenciones y regímenes de tasa cero (lo que genera disputas respecto de la clasificación y eleva los costos de cumplimiento); inadecuada preparación y sensibilización del público (lo que aumenta la probabilidad de resistencia), y una implementación poco sistemática (como ocurrió anteriormente en Yemen, por ejemplo). Los reintegros a los exportadores exigen equilibrar el riesgo de fraude contra el riesgo de que el IVA se convierta de hecho en un impuesto sobre las exportaciones. Esto constituye un desafío para todas las administraciones tributarias, pero las demoras significativas y a veces corruptas en pagar reintegros ante reclamos legítimos son un fenómeno común en los países en desarrollo, y un frecuente motivo de queja entre las empresas. Desarrollar procedimientos eficaces para el pago de reintegros lleva tiempo y es una tarea difícil, pero crucial: en ITD (2005) y Harrison (2008) se describe cómo es posible llevarla a cabo.

40. Esas dificultades se traducen en una productividad relativamente baja del IVA en los países en desarrollo, lo que indica que podrían aumentarse significativamente los ingresos ampliando la base. Las tasas normales del IVA ya son bastante altas en muchos países

³⁰ Ello se debe a que al inscribirse en el régimen de IVA el operador puede recuperar el impuesto pagado por sus propias compras mientras que su cliente recibe un crédito por el impuesto que entonces se le cobra.

³¹ El IVA de importación no está sujeto a ningún umbral.

³² En Keen (2009) se reseña la controversia sobre esta comparación entre los aranceles y el IVA; Stiglitz (2010) expone otras críticas al IVA.

en desarrollo (cuadro 1)³³, y nuevos aumentos podrían plantear un riesgo particularmente serio de empeorar el nivel de cumplimiento. Pero esa no es la única opción para incrementar los ingresos, según surge de considerar un indicador común de la eficacia del IVA: su “eficiencia C”, la relación entre los ingresos y el producto de multiplicar la tasa normal por el consumo. Ese indicador asumiría un valor de 100 de aplicarse un IVA a tasa única sobre una base amplia, pero será menor en la medida en que rijan tasas reducidas y el cumplimiento sea imperfecto³⁴. En los países de bajo ingreso, por ejemplo, la mediana de la eficiencia C es de solo 36% aproximadamente (cuadro 1). En los países en los que es inferior, al elevarla a ese nivel —sin modificar la tasa normal, pero mediante alguna combinación de ampliación de la base y mejoramiento del nivel de cumplimiento— se podría recaudar, en promedio, casi el 2% del PIB (apéndice VIII). De hecho, un objetivo a largo plazo, dado un grado suficiente de ampliación de la base y de mejora del cumplimiento, podría incluso ser el de bajar las tasas normales del IVA.

41. **El IVA es un producto en proceso de elaboración.** Su adopción concentra naturalmente la atención, y la evolución de los ingresos es generalmente buena en el período inmediatamente posterior. Pero luego queda mucho por hacer —más de lo que a menudo se piensa— para desarrollar la capacidad de auditoría y otras funciones que exige un IVA eficaz: en el apéndice IX se relata la experiencia de Zambia, que ilustra la necesidad de seguir perfeccionando el IVA en forma continuada.

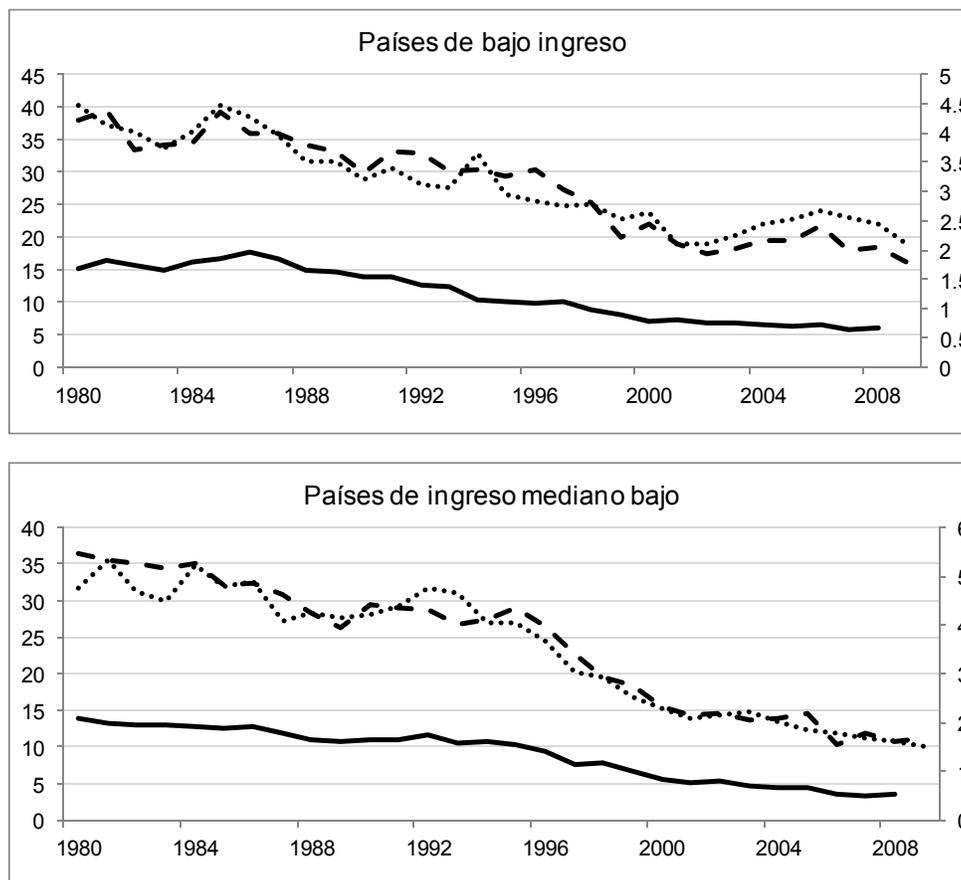
C. La liberalización del comercio y la administración de aduanas

42. **Los ingresos por concepto de impuestos sobre el comercio exterior, todavía importantes para muchos países en desarrollo, seguirán disminuyendo.** En relación tanto con el PIB como con los ingresos totales, los impuestos sobre el comercio han registrado una tendencia declinante durante treinta años, siguiendo la trayectoria de caída de la tasa de recaudación de aranceles (ingresos fiscales en relación con las importaciones), como se muestra en el gráfico 10. La mayor liberalización (por ejemplo mediante acuerdos regionales y convenios bilaterales con la UE y otros), en parte ya programada dentro de los acuerdos vigentes, significa que la tendencia habrá de continuar. Si bien esto supone consecuencias positivas para la eficiencia y el crecimiento, los desafíos fiscales podrían ser significativos: en África subsahariana, por ejemplo, los impuestos sobre el comercio todavía representan una cuarta parte de la totalidad de los ingresos tributarios.

³³ En algunos casos, no obstante, existe el riesgo de establecer un IVA a una tasa tan baja —inferior al 5%, por ejemplo— que haría cuestionable la utilidad del esfuerzo.

³⁴ Se debe actuar con cautela, sin embargo, dado que algunas prácticas deficientes en la aplicación del IVA —como la omisión de pagar reintegros a los exportadores, o el hecho de eximir a los productos intermedios— determinan una eficiencia C elevada; en Ebrill *et al.* (2001) se analizan estas y otras limitaciones del concepto.

Gráfico 10. Evolución de los ingresos por impuestos sobre el comercio y tasas de recaudación de aranceles, 1980–2009

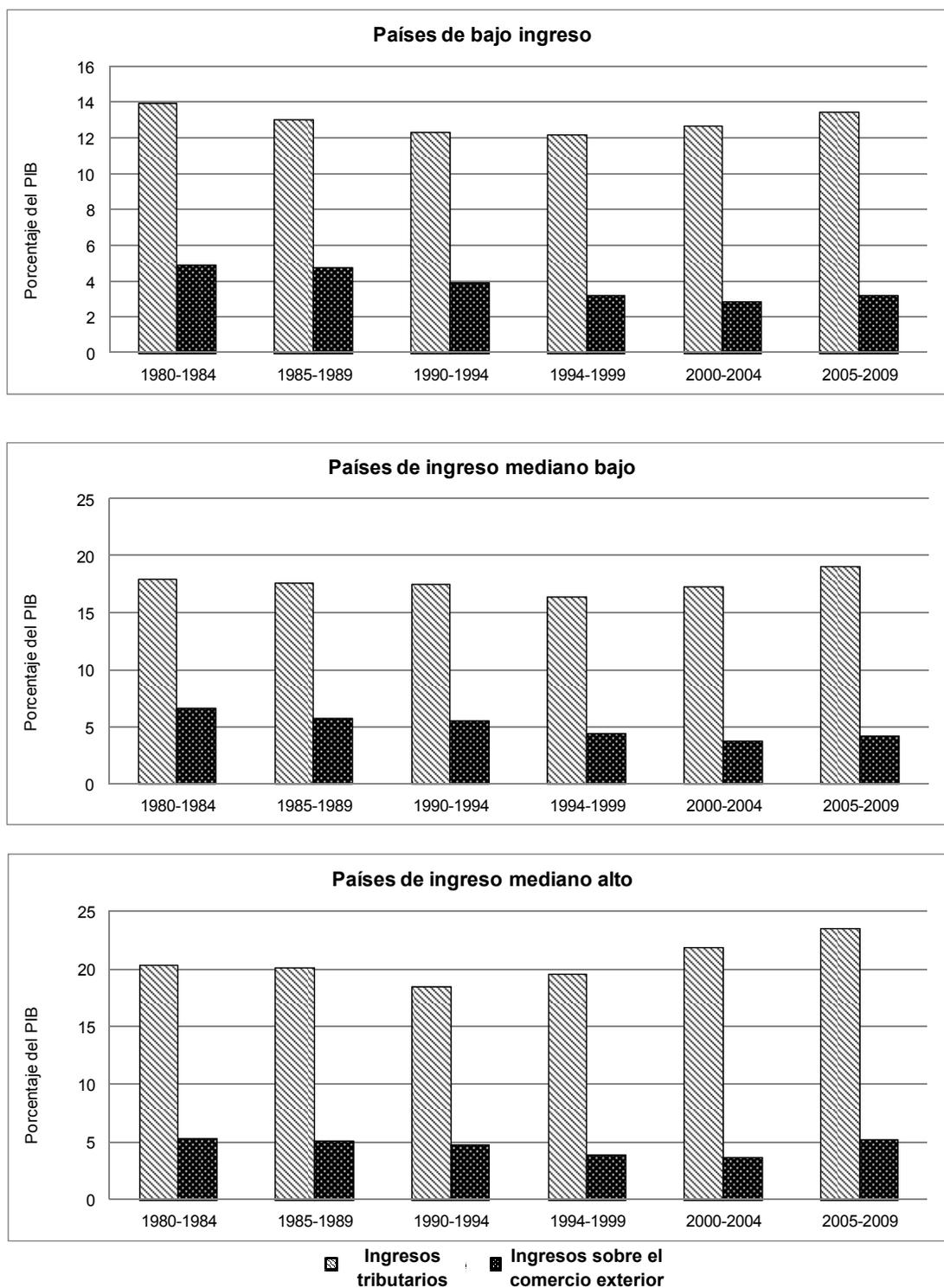


Fuente: Cálculos del personal técnico del FMI.

Nota: Medianas de los grupos y grupos de ingreso dinámico; la escala izquierda difiere entre los paneles.

43. **Reemplazar los ingresos de impuestos sobre el comercio por fuentes internas ha resultado problemático en algunos países de bajo ingreso.** La mayoría de los países de ingreso mediano han recuperado ingresos de fuentes internas con facilidad (gráfico 11; y Baunsgaard y Keen, 2010). No ha ocurrido lo mismo con los países de bajo ingreso durante el período de la muestra [aunque en este sentido África subsahariana puede haber tenido un mejor desempeño que otras regiones (Keen y Mansour, 2010)]. El marcado declive de los ingresos provenientes de impuestos sobre el comercio exterior implica que el avance lento de los coeficientes tributarios globales podría ocultar un reajuste constructivo.

Gráfico 11. Evolución de los ingresos tributarios y de los ingresos por impuestos sobre el comercio, 1980–2009



Fuente: Cálculos del personal técnico del FMI.

Nota: Promedios de los grupos y grupos de ingreso fijo.

44. La liberalización del comercio seguirá planteando desafíos para los ingresos fiscales.

En el gráfico 10 se observan signos de que el reemplazo de ingresos ha sido más completo desde mediados de los años noventa, pero también se intensifican los desafíos hacia adelante. La prescripción de política normal para la recuperación consiste en combinar una reducción de los aranceles con un aumento de los impuestos sobre el consumo (calzar exactamente la reducción de aranceles sobre productos alcanzados por impuestos sobre consumos específicos, por ejemplo, con un alza de estos últimos impuestos)³⁵, y del análisis precedente se desprende que existe más margen para hacerlo sin un aumento de las tasas normales del IVA —de por sí elevadas en muchos países en desarrollo (cuadro 1)— que podría generar un riesgo particularmente grande de empeorar el nivel de cumplimiento. Los países que aplican IVA, sin embargo, no han sido sistemáticamente más exitosos en cuanto a reemplazar los ingresos no recaudados por concepto de impuestos sobre el comercio exterior (Baunsgaard y Keen, 2010), y los estudios de casos expuestos en FMI (2005) indican que el reemplazo exitoso se vincula con el uso de una variedad de instrumentos, entre ellos el impuesto sobre la renta. Si bien no existe ninguna receta simple para lograr el éxito, en algunos casos el hecho de no haber cuantificado y previsto el impacto de las reformas comerciales en los ingresos ha agravado las dificultades. En Líbano y Mozambique, en cambio, la introducción de un IVA eficaz fue coordinada cuidadosamente con la reforma del comercio exterior.

45. La capacidad institucional de la administración de aduanas sigue siendo especialmente deficiente en la mayoría de los países de menores ingresos. Muchos países de ingreso mediano han encarado amplios programas de reforma que promueven la agenda de modernización³⁶, como por ejemplo implementando códigos aduaneros modernizados acordes con la convención de Kyoto³⁷; reemplazando las inspecciones universales previas al libramiento por auditorías selectivas y basadas en el riesgo posteriores al libramiento; adoptando reformas de recursos humanos centradas en la creación de un sistema de carrera y códigos de ética para el personal; usando técnicas de verificación no intrusivas; implementando sistemas de ventanilla única para el comercio internacional, e implementando las directivas “SAFE” de la Organización Mundial de Aduanas³⁸ (para atender cuestiones de seguridad al tiempo que se facilita el intercambio comercial). Los avances en muchos países de bajo ingreso, sin embargo, han resultado mucho más difíciles, lográndose escasos progresos, por ejemplo, en la convención de Kyoto. Se han elaborado satisfactorias estrategias de reforma multianuales respaldadas por una asistencia técnica cuidadosamente planeada (Mozambique, Nepal), pero en su mayor parte los resultados en materia de reforma de la administración de aduanas han sido desalentadores. La

³⁵ Se preserva así el aumento de la eficiencia obtenido mediante la reforma, se amplía la base tributaria (al incluir la producción interna junto con las importaciones) y los precios al consumidor pueden quedar en un nivel más bajo (Keen y Ligthart, 2002). Emran y Stiglitz (2005) recalcan que la informalidad puede invalidar el argumento (porque no todo el consumo interno puede entonces gravarse), aunque el resultado se mantiene si se aplica a las importaciones una retención impositiva apropiada (Keen, 2008).

³⁶ Véase una descripción detallada en Keen (2003).

³⁷ Véase http://www.wcoomd.org/home_pfoverviewboxes_tools_and_instruments_pfrevisedkyotoconv.htm

³⁸ http://www.wcoomd.org/home_cboverviewboxes_valelearningoncustomsvaluation_epsafeframework.htm

restricción de recursos, la falta de un compromiso de largo plazo y las limitaciones generales que menguan la capacidad institucional de la administración pública en la mayoría de los países de bajo ingreso son los retos más importantes.

46. **Muchas administraciones de aduanas aún deben luchar para controlar la captación de rentas, y la integración regional puede plantear nuevos retos.** Los avances en cuanto a implementar medidas que fomenten la integridad (como sueldos y condiciones de trabajo adecuados, sistemas de control de gestión, sistemas informáticos para racionalizar los procedimientos y reducir al mínimo los contactos cara a cara, y la acreditación de los agentes de aduana e importadores) siguen siendo fragmentarios. La integración regional también plantea sus propios problemas. Desplazar el control fiscal de las fronteras nacionales a las regionales exige nuevas formas de recaudar el IVA sobre las importaciones y certificar los derechos de reintegro por exportaciones, así como posiblemente nuevos marcos de política para el tratamiento de las operaciones intrarregionales, temas con los cuales la UE todavía está lidiando y que pueden plantear desafíos aún mayores para los países en desarrollo.

D. Impuesto sobre la renta de las personas físicas

47. **En los países en desarrollo los ingresos por concepto del impuesto sobre la renta de las personas físicas son bajos están estancados, y provienen casi en su totalidad de las retenciones sobre salarios de los empleados de las grandes empresas y del sector público.** Desde principios de los años 1980, el impuesto sobre la renta de las personas físicas ha crecido un 1%–3% del PIB en los países en desarrollo, en comparación con un 9–11% en los desarrollados (Peter, Buttrick y Duncan, 2010). Hasta un 95% proviene de las retenciones sobre los salarios del sector público y las grandes empresas, en comparación con el 80% de los países desarrollados. Menos del 5% de la población paga impuestos sobre la renta personal (frente a casi el 50% de los países desarrollados), y apenas alcanza a alrededor del 15% del ingreso (frente al 57%): Modi *et al.* (1987).

48. **Se han reducido los topes legales de las tasas de este impuesto y se han simplificado sus estructuras, pero sin efectos perceptibles sobre el comportamiento.** Probablemente estas reducciones han obedecido, en cierto grado, a las reducciones de las tasas del impuesto sobre la renta de las sociedades: la ausencia de reducciones equivalente en los máximos de las tasas del impuesto sobre la renta de las personas físicas puede invitar a la elusión mediante la constitución de sociedades. Afectan aun a menos contribuyentes de países en desarrollo que de países desarrollados³⁹. Los umbrales varían ampliamente; aumentarlos podría permitir una mejor focalización sobre las personas de alto ingreso, aunque la pérdida de recaudación puede no ser trivial.

³⁹ El tramo superior del impuesto sobre la renta de las personas físicas comienza a unas 18 veces el ingreso per cápita de los países de ingreso mediano alto, y a 83 veces en los países de bajo ingreso (Peter, Buttrick, y Duncan, 2010). Lee y Gordon (2005) no constatan un efecto de la tasa máxima de este impuesto sobre el crecimiento.

49. **Un tema que está generando inquietud es la obligatoriedad de la declaración universal para todos los contribuyentes que pagan impuesto a la renta personal** a fin de inculcar un mayor aprecio por el sistema tributario y con la expectativa de que se declaren más ingresos. En Kenya, por ejemplo, la tramitación de un mayor número de declaraciones de impuestos ha aumentado la carga de trabajo en forma significativa pero la recaudación y el cumplimiento resultantes han sido decepcionantes. El efecto sobre la toma de conciencia del contribuyente, de hecho puede haber sido perjudicial ya que los contribuyentes advierten que no se detecta la subdeclaración ni la omisión de declaración.

50. **La evasión y la elusión por parte de personas de altos ingresos, que abarcan desde el uso legal de preferencias tributarias hasta el uso ilegal de jurisdicciones de bajos impuestos, podrían encararse en forma más enérgica.** Estas actividades toman diversas formas, algunas a nivel interno (ocultar ingresos, aprovecharse de tratamientos preferenciales), algunas a nivel internacional (no declarar ingresos del extranjero). Son inevitablemente difíciles de cuantificar: en este último caso, se estima que los países en desarrollo dejan de percibirse impuestos por unos US\$50.000 millones anuales (Red de Justicia Tributaria, 2005). Cualquiera sea la cantidad exacta, los montos son indudablemente grandes y, además, esa importante suma de impuestos que las elites omiten pagar socava el apoyo al sistema tributario en general. Es difícil recaudar una cantidad sustancialmente mayor de dichos grupos, que a menudo son influyentes e intimidantes. Como mínimo, se necesitan disposiciones legales apropiadas: las exenciones a la renta agrícola, por ejemplo, pueden complacer a los poderosos, y en algunos países la renta personal proveniente del exterior está sencillamente exenta. Los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria pueden ser una poderosa herramienta para abarcar a los más ricos. Dedicar unidades dentro de la administración impositiva a las personas de altos ingresos o alto patrimonio puede focalizar la labor para exigir el cumplimiento tributario, con rigurosas penas de encarcelamiento como saludable lección. Una sólida potestad para llevar a cabo auditorías, con la posibilidad de utilizar métodos indirectos para evaluar las deudas tributarias, constituye una herramienta eficaz para incrementar la efectividad de las operaciones de auditoría: habilitan a los organismos recaudadores para utilizar información de terceros, especialmente relacionada con los activos y el flujo de inversiones, a los efectos de estimar el ingreso del contribuyente (Biber, 2010). Las medidas colectivas en materia de abuso a través de paraísos fiscales, así como la labor del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para fines tributarios, pueden beneficiar a los países en desarrollo.

51. **Es sabido que los impuestos sobre la renta de las personas físicas ‘globales’ son especialmente difíciles de aplicar en los países de menores ingresos —concretamente, los sistemas cedulares, con un tratamiento coherente de la renta del capital, pueden aparejar una mejora.** En teoría, la mayoría de los países en desarrollo tienen un sistema de impuesto a la renta ‘global’ —un cargo progresivo sobre la suma de los ingresos de toda fuente⁴⁰— y el desarrollo de dichos sistemas de impuestos sobre la renta fue objeto de mucho asesoramiento en

⁴⁰ O, en algunos países francófonos, un impuesto a la renta ‘complementario’: un impuesto progresivo sobre la suma de los ingresos netos provenientes de las fuentes a las que se aplican los distintos impuestos cedulares.

los años 1970⁴¹. El bajo rendimiento, la escasa base y las incoherencias estructurales acumuladas de estos impuestos implican, sin embargo, que este mecanismo ha fallado: "...en la mayoría de los países en desarrollo, el impuesto progresivo global sobre la renta de las personas físicas recomendado por los expertos por largo tiempo no es... ni global, ni progresivo, ni personal, y a menudo ni siquiera sobre la renta" (Zolt y Bird, 2005). En la práctica, muchos países de ingreso más bajo tienen sistemas cedulares, que gravan por separado distintos tipos de ingreso. El mérito teórico del método global ha sido objeto de más críticas en estos últimos años (por ejemplo, puede ser sencillamente poco realista, en virtud de la disparidad de la movilidad internacional, aplicar la misma tasa marginal máxima a la renta del capital que a la renta del trabajo). Varios países avanzados han pasado hacia una forma particular de gravamen cedular denominada 'impuesto dual sobre la renta': aplicar un impuesto progresivo a la renta del trabajo pero una tasa menor (y, lo más crítico, uniforme) a la renta del capital. Independientemente de la postura adoptada con respecto a esto como objetivo a largo plazo para el impuesto sobre la renta de las personas físicas, la inclinación hacia un gravamen cedular explícito y más coherente —con una discriminación limitada entre los distintos tipos de renta del capital— puede ser una opción práctica para lograr una mayor eficacia⁴². Puede limitar las oportunidades de elusión que surgen a través de la reclasificación de la renta del capital⁴³, y facilitar tanto la administración como el cumplimiento, especialmente cuando la renta del capital está gravada con una tasa fija (de ese modo el impuesto podría instrumentarse principalmente mediante la retención final). En gran medida, el 'talón de Aquiles' del impuesto dual sobre la renta en las economías avanzadas —la capacidad de las empresas más pequeñas de reclasificar la renta del trabajo como renta del capital (o viceversa)— es menos preocupante en los países en desarrollo dada la dificultad de aplicarles cualquier impuesto razonable.

E. Impuestos sobre las sociedades

52. **Los ingresos por concepto del impuesto sobre la renta de las sociedades (CIT, por sus siglas en inglés) —más importante para las economías en desarrollo que para las avanzadas— afrontan presiones de la globalización, pero hasta ahora han demostrado ser razonablemente robustos.** En el gráfico 12 se muestra la evolución de las tasas de este impuesto y los ingresos por tipo de renta. Las tasas legales se han desplomado en todo el mundo, aunque son algo más altas en los países de menores ingresos⁴⁴. Los problemas que podrían plantear esas presiones a la baja sobre el ingreso fiscal son más inquietantes para las economías en desarrollo que para las avanzadas: el CIT recauda alrededor del 17% del total de impuestos en los países en desarrollo, frente a un 10% (antes de la crisis) en la OCDE. En la práctica, el ingreso por

⁴¹ Véase, por ejemplo, Goode (1993).

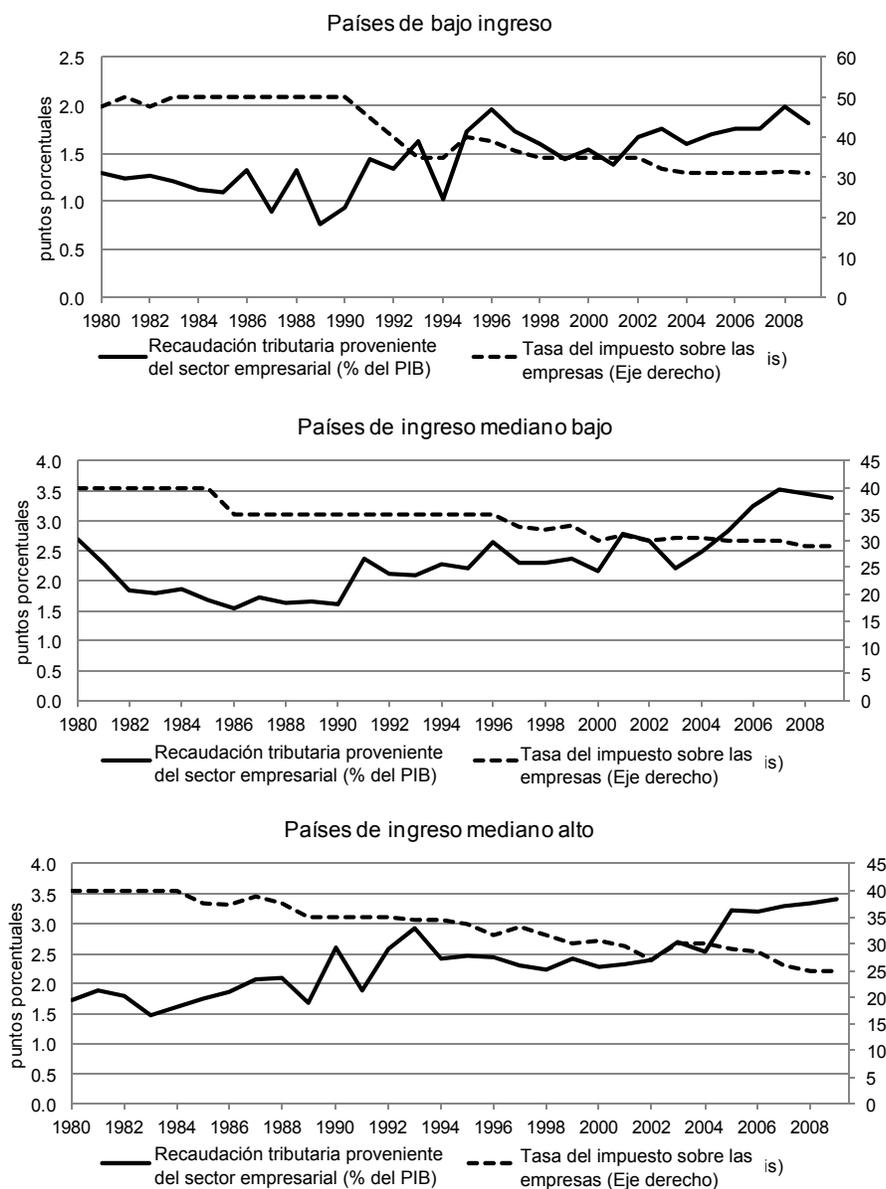
⁴² Otros han arribado a una conclusión similar: Alm y Wallace (2002), Zolt y Bird (2005).

⁴³ Por ejemplo, como ganancias de capital con tratamiento tributario preferencial.

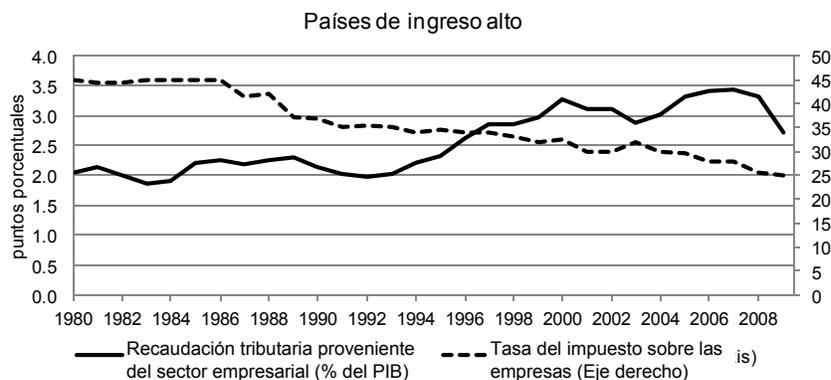
⁴⁴ En algunos casos esto puede reflejar el uso del CIT para extraer rentas de los recursos naturales, a falta de instrumentos mejor focalizados.

concepto de este impuesto de todos los grupos de ingresos ha tenido un buen desempeño a pesar de las reducciones de las tasas (al menos hasta la crisis, en los países de alto ingreso)⁴⁵.

Gráfico 12. Evolución de las tasas y la recaudación del impuesto sobre la renta de las sociedades, 1980-2009



⁴⁵ Esto no implica ninguna causalidad en la relación.



Fuente: Cálculos del personal técnico del FMI

Nota: Medianas de grupo, grupo dinámico de ingresos; las escalas varían.

53. **Los incentivos —tratamiento preferencial de ciertos tipos de inversiones— se han vuelto más dominantes en África subsahariana, aunque el panorama general es dispar.** En 1980 alrededor del 40% de los países de bajo ingreso de África al sur del Sahara ofrecieron treguas tributarias, mientras que hacia 2005 lo hizo un 80%; y se produjo un aumento muy marcado en el porcentaje de países que brindaron tratamiento tributario especial en las zonas francas: de cero a 50% (Keen y Mansour, 2010). El hecho de que se mantuviera el nivel de recaudación, incluso sin considerar el ingreso proveniente de los recursos, probablemente se deba a un aumento del porcentaje de utilidades cuya continuidad no puede darse por sentada⁴⁶. Por otro lado, en América Latina y el Caribe se redujo el plazo promedio de las treguas tributarias (Klemm y van Parys, 2009).

54. **Las tasas de impuestos reducidas y los incentivos pueden atraer la inversión extranjera, pero únicamente donde existan otras condiciones favorables para los negocios.** En las encuestas empresariales se concluye reiteradamente que si bien los impuestos son importantes para los inversionistas extranjeros, otras consideraciones —la infraestructura, el estado de derecho, la mano de obra— importan más (por ejemplo, McKinsey, 2003), como lo confirman recientes pruebas econométricas (van Parys y James, 2009 y Dharmapala y Hines, 2009).

55. **Los incentivos plantean dudas en materia de eficacia, filtraciones, gobernabilidad y efectos indirectos.** Es probable que algunos tipos de incentivos sean más atractivos que otros para las inversiones generando beneficios sociales más generales: por ejemplo, un crédito tributario para las inversiones podría ser más atractivo que la mera exención de las ganancias. Los incentivos pueden ser difíciles de controlar: las zonas francas, por ejemplo, no siempre son áreas cerradas bien controladas⁴⁷, y las ganancias pueden ser manipuladas con precios de transferencia entre empresas exentas y no exentas. Al mostrarse voluntad de brindar un

⁴⁶ La convergencia de las tasas legales del CIT en el período de la muestra también podría haber reducido las pérdidas a través de la fijación de precios de transferencia.

⁴⁷ También generan problemas de coherencia con la OMC.

tratamiento tributario especial se invita a la presentación de argumentos especiales y a la corrupción; y la demanda de incentivos, especialmente de treguas tributarias —consideradas en general como la peor forma de incentivo (Apéndice X)— en parte puede ser un efecto de la corrupción en la administración tributaria, además de afianzar esta corrupción. Es difícil estimar el margen para recaudar más ingresos limitando dichos incentivos —e incluso es más difícil si las empresas exentas no están obligadas a presentar declaraciones de impuestos— pero en muchos casos parece ser sustancial. Según Cubeddu *et al.* (2008), en 15 países del Caribe, los incentivos del CIT representan para la recaudación fiscal un costo promedio de aproximadamente 5 ½% del PIB. Menos grave pero considerable, según las estimaciones disponibles para América Latina, es el costo de los tratamientos preferenciales en el marco del impuesto sobre la renta: 0,5%–6 % del PIB (Villela, Lemgruber, y Jorratt, 2010)⁴⁸. Y, como indicador a tratar con suma precaución, en el caso de los países de bajo ingreso con ‘productividad del CIT’⁴⁹ inferior a la mediana de su grupo de ingresos, elevándola a la mediana, ya sea ampliando la base o mejorando el cumplimiento, en 2002 el ingreso se habría incrementado en alrededor del 0,7% del PIB.

56. La cooperación regional puede ayudar a combatir los incentivos excesivos —pero las medidas unilaterales también han sido fructíferas. Al competir para atraer inversiones, los países pueden perjudicarse más en forma colectiva. Los acuerdos regionales para limitar los incentivos (véase un modelo en el Apéndice XI) pueden bloquear la competencia tributaria a la baja. Esto puede ser especialmente provechoso cuando la formación de uniones aduaneras aumenta la movilidad de las empresas y puede inducir presiones para establecer medidas proteccionistas alternativas; sin duda una lección de las continuas dificultades que muchos bloques comerciales atraviesan para arribar a esos acuerdos es que conviene aplicarlos en tándem con otras medidas de integración, antes de que las presiones se agudicen. Si bien los participantes de dichos acuerdos siguen siendo vulnerables a la competencia de terceros países, las ventajas netas —entre ellas, reducir los problemas de gobernabilidad asociados con los tratamientos preferenciales— podrían ser sustanciales. Las dificultades para llegar a dichos acuerdos son más políticas que técnicas, según puede constatarse, por ejemplo, en América Central y la Comunidad del África Oriental (CAO). Sin embargo, las medidas unilaterales también han demostrado ser provechosas: Apéndice XII.

57. Las consideraciones internacionales sobre tributación son de importancia creciente para los países en desarrollo, que pueden resultar sumamente afectados por las medidas de los países avanzados. Las empresas multinacionales tienen oportunidades de trasladar utilidades a través de transacciones entre integrantes de los grupos, acuerdos financieros y estructuraciones

⁴⁸ Las cifras deben interpretarse con cuidado: las metodologías difieren y, además, la necesidad de honrar compromisos vigentes puede implicar que el aumento de la recaudación fiscal tarde un tiempo en materializarse.

⁴⁹ Ingresos por concepto del CIT como porcentaje del PIB dividido por la tasa del CIT. Una razón a tener en cuenta es que (a diferencia de la eficiencia C del IVA) esto no está evaluando el desempeño del ingreso con respecto a una base de referencia coherente.

empresariales. Incluso las administraciones tributarias más avanzadas luchan con esto, y — aunque no hay certeza sobre el grado de efecto sobre el ingreso⁵⁰— los desafíos son mayores donde la capacidad presenta deficiencias. Además, según algunos, las normas actuales están sesgadas en contra de los países en desarrollo; los impuestos bajos retenidos en la fuente, habituales en los tratados para evitar la doble tributación, por ejemplo, pueden debilitar la última línea de protección de las administraciones débiles. La mera negociación de estos convenios puede resultar muy onerosa, y esto podría paliarse tal vez con tratados multilaterales. (Thuronyi, 2001). La convergencia de las tasas impositivas legales reduce los incentivos para la elusión, pero desarrollar (y conservar) la capacidad para combatirlos seguirá siendo un serio desafío. Debe lograrse un equilibrio realista entre el ingreso adicional a ganar en esta materia —por ejemplo, redoblando esfuerzos administrativos en lo concerniente a precios de transferencia— y el resultante de reforzar aspectos más prosaicos de la administración. Las decisiones de los países avanzados pueden mitigar las dificultades de los países en desarrollo (como, por ejemplo, la revigorización de las medidas del G-20 con respecto a los paraísos fiscales)⁵¹ pero también podrían profundizarlas: las reducciones de tasas en las economías avanzadas pueden inducir reducciones en otros países, por ejemplo, y la exención de las ganancias obtenidas en el extranjero propuesta en algunas ocasiones en Estados Unidos y en proceso en el Reino Unido, podría intensificar la competencia tributaria a nivel mundial⁵².

58. En algunos países las empresas públicas plantean problemas significativos. La transición hacia el gravamen de las mismas con iguales reglas y métodos a los aplicados a las empresas privadas no siempre ha sido fácil, y en algunos casos sigue siendo incompleta. Los casos más evidentes se relacionan con algunas empresas de explotación de recursos naturales⁵³, pero también en sectores tales como la generación y transmisión de energía, las telecomunicaciones y el transporte. Si bien gravando las ganancias de las empresas públicas no se recaudan ingresos netos para el gobierno en general, el ingreso proveniente del IVA y las retenciones sobre salarios puede verse perjudicado, el incumplimiento socava las buenas prácticas comerciales y deteriora la moral del contribuyente en general, y la gran acumulación de impuestos morosos puede ocasionar que las administraciones desvíen recursos escasos desde actividades más productivas. Las soluciones raramente están al alcance de la capacidad de la

⁵⁰ Baker (2005), citado en numerosos círculos, estima dichos flujos entre US\$700.000 millones y un billón anuales (más US\$350.000-500.000 millones en flujos corruptos y delictivos), aunque no se dispone de las fuentes subyacentes. Si bien existen pruebas sustanciales sobre el desvío de ganancias generalizado, Fuest y Reidl (2010) sostienen que las metodologías empleadas para estimar su magnitud y el costo aparejado al ingreso fiscal son problemáticas.

⁵¹ Torvik (2009) sostiene que la repercusión sobre la gobernabilidad puede hacer que los paraísos tributarios sean especialmente dañinos para los países en desarrollo.

⁵² Mullins (2006) explica que en el marco del método alternativo ‘basado en la residencia’, el impuesto pagado en el extranjero puede acreditarse contra la deuda tributaria en el país de residencia, de modo que esos impuestos extranjeros no imponen ningún pasivo adicional sobre el inversionista.

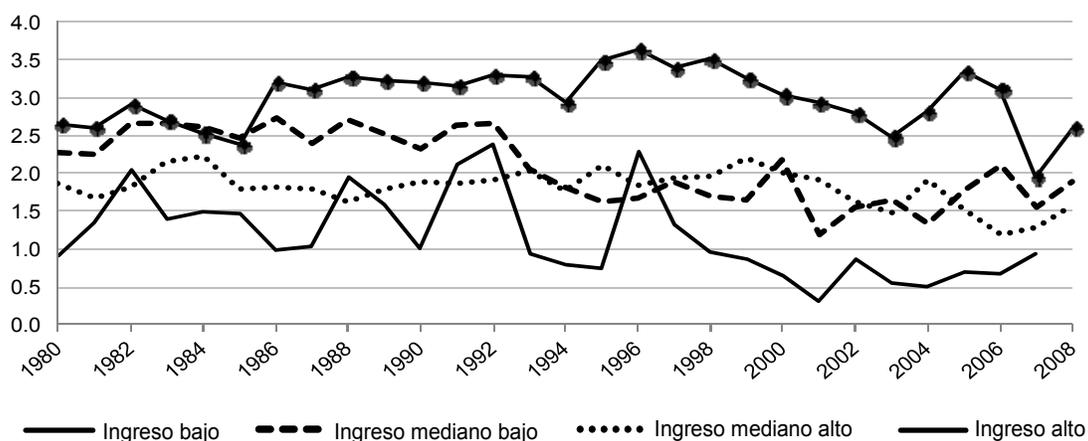
⁵³ McPherson (2010) explica los desafíos concretos en esta materia.

administración tributaria por sí sola, aunque puede procurarse identificar y aislar los atrasos, y luego tomar las medidas para exigir el pago.

F. Impuestos específicos al consumo

59. **Los impuestos específicos al consumo —gravamen sobre ciertos productos clave— constituyen una fuente de ingresos significativa, pero tienden a decaer (gráfico 13), principalmente, al parecer, a raíz de la disminución de las tasas reales. Su importancia también varía sustancialmente según las regiones, siendo mucho menor, por ejemplo, en África subsahariana y los países de Oriente Medio y Asia central que en Asia⁵⁴ y América del Sur; y África francófona obtiene mucho menos de esta fuente que la anglófona.**

Gráfico 13. Evolución de la recaudación por concepto de impuestos específicos al consumo, 1980–2008



Fuente: Cálculos del personal técnico del FMI

Nota: Grupos de ingresos dinámicos. A veces las muestras son pequeñas (de tan solo dos países de bajo ingreso en 2005–07).

60. **Los impuestos específicos al consumo, aplicados a unos pocos productos clave, pueden ser útiles para los ingresos públicos y, en algunos casos, para fines sociales más generales.** A veces se aplican impuestos especiales sobre bienes suntuarios tales como joyas o perfumes, pero normalmente aportan poco al ingreso fiscal, de modo que tienen un impacto simbólico en la equidad. Casi todo el ingreso por concepto de estos impuestos proviene del combustible, el tabaco, el alcohol y otras bebidas, los automóviles y, en forma creciente, los teléfonos móviles⁵⁵. La justificación de estos gravámenes no es solo extraer todo el ingreso posible de una base relativamente inelástica y fácilmente identificable sino, en distintas medidas, modificar el comportamiento:

⁵⁴ En la República Popular China e Indonesia el tabaco, por sí solo, recauda alrededor del 8% del ingreso del gobierno central: Barber y otros (2008) y Hu y otros (2008).

⁵⁵ En 2009, los impuestos sobre el tabaco y la bebida representaron alrededor de un 80% del ingreso por concepto de impuestos sobre el consumo de productos específicos (excluyendo los combustibles) en la República Centroafricana y Senegal, y un 90% en Egipto y Filipinas.

- **Productos del petróleo.** Los impuestos sobre los combustibles a menudo forman parte de marcos más generales para estabilizar y moderar los precios minoristas internos. En los países en desarrollo los subsidios directos ascendieron a unos US\$54.000 millones a mediados de 2009, y se sacrificó un ingreso neto relativo a un impuesto de US\$0,3 por litro de unos US\$110.000 millones (Arze del Granado *et al.*, 2010). Una fijación más eficaz de los precios de los combustibles serviría para fines distributivos —en estudios empíricos se concluye reiteradamente que hay mejores medios para ayudar a los pobres (del Granado *et al.*, 2010)— así como para abordar problemas ambientales (no solo, ni principalmente, el cambio climático, sino también la contaminación y congestión local).
- **Cigarrillos:** Las consideraciones sobre externalidades y autocontrol apuntan hacia impuestos más altos de los que se justificarían de otro modo (dado que existen pruebas sustanciales de que pueden disuadir a nuevos fumadores; Ross y Chaloupka, 2000) y varios estudios sugieren que podría ser beneficioso en términos de ingreso tributario y salud para muchos países en desarrollo⁵⁶: alrededor del 0,3–0,4% del PIB en India y Vietnam, por ejemplo⁵⁷.
- **Bebidas alcohólicas y otras bebidas:** Las costumbres locales, las preferencias sociales y los hábitos de bebida implican que el potencial de recaudación puede variar ampliamente. Se está prestando atención creciente al argumento de gravar las bebidas embotelladas sin alcohol en los países de bajo ingreso.
- **Vehículos automotores.** Además de recaudar un ingreso considerable —0,1% a 0,15% del PIB de Botswana y el Líbano— que proviene mayormente del sector de población con buena posición económica, los impuestos sobre los vehículos también pueden abordar externalidades.
- **Telecomunicaciones.** En principio, la subasta de licencias es la mejor manera de gravar las rentas potencialmente sustanciales de este sector de creciente importancia. En su defecto, los impuestos específicos pueden recaudar ingresos sustanciales sin desalentar excesivamente el uso (sus externalidades positivas parecen ser considerables: Jensen, 2007). Liberia, por ejemplo, recauda alrededor del 6% de su ingreso tributario de esta fuente. En otros lugares los montos son mucho menores, pero el margen de crecimiento es claro.

61. **Los impuestos específicos pueden estar entre los gravámenes más sencillos de instrumentar, pero existen desafíos, algunos de los cuales pueden sortearse mediante la cooperación regional.** La producción concentrada y la alta proporción de importaciones

⁵⁶ Véase por ejemplo: WHO (2010), Sunley (2010), y Petit (de próxima publicación).

⁵⁷ Unión Internacional contra la Tuberculosis y Enfermedades Respiratorias; véanse estudios de países en: <http://www.tobaccofreeunion.org/content/en/217> (4 de enero de 2011).

permiten que la administración (hoy día ubicada generalmente en la oficina de grandes contribuyentes) sea relativamente fácil. Un problema de larga data es la elección entre formas específicas y ad valorem de impuestos específicos (especificadas como sumas monetarias y como proporción del precio, respectivamente): las primeras son más adecuadas para abordar las externalidades (que generalmente dependen de las cantidades, no de los precios), y a menudo han sido consideradas como más sencillas de administrar, aunque en este sentido cualquiera de las ventajas del gravamen específico se están desdibujando a medida que la instrumentación exige cada vez menos control físico)⁵⁸. Pero otras preocupaciones están pasando a primer plano. Las empresas de telecomunicaciones, por ejemplo, plantean problemas de implementación menos familiares, por ejemplo cómo gravar el tiempo de antena prepago y la realización de auditorías carentes de los programas informáticos y la especialización técnica necesarios. En muchos países preocupan más todavía las posibles dificultades que plantea el contrabando, que para algunos es una fuente de ingresos fiscales. La producción ilícita y de pequeña escala también puede socavar la recaudación de los impuestos específicos al consumo (y en algunos casos generar problemas de salud pública). El temor de inducir la pérdida de ingresos tributarios provenientes de estas fuentes es una razón por la que muchos países han vacilado a la hora de aumentar las tasas. Las medidas administrativas, tales como el control estricto de los depósitos bajo control aduanero y los cargamentos en tránsito, son importantes, especialmente dentro de las uniones aduaneras; sin embargo, puede ser necesario cierto grado de cooperación en materia de políticas, tal vez acordando, en la CEMAC y la UEMAO, elevar las tasas máximas acordadas a nivel regional.

62. En muchos países cabe la posibilidad de obtener ingresos adicionales significativos a través de los impuestos específicos sin que se produzcan efectos distributivos adversos. La proporción decreciente que corresponde a los impuestos específicos en el ingreso tributario total indica que existe un considerable margen de aumento (por encima de la compensación de eventuales reducciones arancelarias sobre productos imponibles), tal vez apoyado en cierta medida por la cooperación en materia de políticas y de administración. Naturalmente, la recomendación debe ser específica para cada país (siendo una excepción la importancia universal de la indexación automática de los impuestos específicos), pero, por ejemplo, África subsahariana, así como Oriente Medio y Asia central podrían aumentar el ingreso recaudado por medio de impuestos específicos, en promedio, en un 0,5% del PIB y un 1,3% del PIB, respectivamente, si elevan al promedio mundial la proporción de los impuestos específicos en el ingreso tributario total.

G. Impuestos sobre las pequeñas empresas

63. Las pequeñas empresas son extremadamente difíciles de administrar y su capacidad de aporte tributario es limitado. Es un grupo sumamente heterogéneo, desde ‘micro’ empresas —vendedores callejeros, agricultores de subsistencia— con limitada capacidad de pago (en

⁵⁸ Entre otras consideraciones para realizar la elección, se encuentra la estabilidad de los ingresos (lo que tiende a favorecer el gravamen específico cuando la elasticidad con respecto a la demanda es baja) y el mantenimiento de la disponibilidad de variantes de productos de bajo precio (lo cual tiende a favorecer los impuestos ad valorem).

términos prácticos y de equidad), hasta profesionales y empresas con muchos empleados. La distribución tan asimétrica de las empresas según su tamaño —en todos los países, pero tal vez especialmente en los países en desarrollo— implica que dichas empresas son numerosas, pero con limitada capacidad de aporte. En Egipto, las 4.000 empresas más grandes representan alrededor del 90% del volumen de negocios; incluso un enorme aumento proporcional de la recaudación tributaria proveniente de 5 millones de pequeñas empresas tendría un efecto relativamente pequeño en el total de los ingresos tributarios. No es inusual que en los países en desarrollo las administraciones tributarias destinen muchos recursos a este segmento con la esperanza de filtrar a los medianos y grandes contribuyentes mediante operaciones de control de carácter general; pero los resultados han sido mediocres y los costos de instrumentación elevados.

64. **Sin embargo, el tratamiento tributario de las pequeñas empresas reviste importancia más allá del ingreso.** A menudo se las considera de especial importancia para generar empleos e innovaciones que mejoran la productividad, aunque las pruebas sobre esto son dispares⁵⁹. Lo claro es que a menudo son políticamente influyentes. Dichas consideraciones, en conjunto con su limitada posibilidad de aporte al ingreso tributario y el riesgo de distraer a la administración tributaria de tareas más críticas, indicarían que solamente debería aplicárseles algún impuesto simbólico, como ha sido habitual. Pero existen poderosas razones para prestar suma atención al tratamiento de las pequeñas empresas, que puede:

- ***Disminuir las distorsiones e ineficiencias competitivas.*** Los impuestos —con los costos concomitantes del cumplimiento y los eventuales riesgos de corrupción y acoso— pueden ser un poderoso desincentivo para que las pequeñas empresas regularicen sus actividades. En algunos casos, la tasa impositiva efectiva sobre las nuevas inversiones de las pequeñas empresas es alta (FIAS, 2007), y las empresas pueden limitar su crecimiento para evitar ser detectadas por las autoridades tributarias. En casos extremos pero no inusuales, las empresas se convierten en ‘fantasmas’. Aunque las encuestas demuestran reiteradamente que los impuestos distan de ser la única razón por la cual las empresas siguen siendo irregulares —la legislación laboral, las normas sociales y la corrupción revisten como mínimo igual importancia— las distorsiones son claras. El incumplimiento por parte de los pequeños contribuyentes, junto con la mayor capacidad de las empresas grandes para sacar provecho de las exenciones tributarias, pueden crear entre el tamaño de la empresa y las tasas efectivas del impuesto una relación en forma de U invertida que es improbable que sea óptima⁶⁰. Incluso un impuesto sobre las empresas pequeñas que recaude menos

⁵⁹ Biggs y Shah (1998) concluyen que las grandes empresas son los principales generadores de puestos de trabajo en la industria fabril en África subsahariana.

⁶⁰ Gauthier y Gersovitz (1997) sobre Cameroon; y Gauthier y Reinikka (2006) sobre Uganda. Esto también puede explicar en parte la ‘zona media faltante’ en la distribución de los tamaños de las empresas de los países en desarrollo.

que el costo de recaudación es conveniente en la medida que mitigue estas distorsiones (Keen, 2010);

- **Mejorar la moral del contribuyente.** El cumplimiento por parte de las empresas más grandes puede sufrir un deterioro si no se observa que las más pequeñas pagan montos razonables. Y es más probable que las pequeñas empresas cumplan si creen que otras también lo hacen, lo que alimenta la posibilidad de pasar de equilibrios de ‘mal’ cumplimiento a ‘buenos’.
- **Contribuir a la construcción del Estado.** La incorporación de las pequeñas empresas en la red tributaria puede servir para asegurar la participación de ese sector en el proceso político y mejorar la rendición de cuentas por parte del gobierno.
- **Ofrecer ventajas no tributarias a las propias pequeñas empresas.** El cumplimiento puede ayudar a mejorar la capacidad de contabilización y la sofisticación financiera, por ejemplo, y así mejorar el acceso al mercado de capitales. Si las empresas por sí solas no valoran dichos beneficios o los beneficios derivados de la consiguiente mejora de la productividad, se justificaría la intervención de las autoridades tributarias más allá de lo necesario por consideraciones relativas a la recaudación.

65. **Los regímenes tributarios aplicables a las pequeñas empresas son muy variados⁶¹, pero puede elaborarse una estructura coherente en torno a un umbral de IVA alto.** Con demasiada frecuencia, un bajo umbral de IVA y un impuesto sobre la renta de las personas físicas demasiado complejo generan incentivos para permanecer fuera del sistema tributario. Un umbral de IVA razonablemente alto —el FMI normalmente recomienda alrededor de US\$50–100.000 en los países en desarrollo— brinda un punto de referencia natural para la segmentación de los contribuyentes, ya que puede suponerse que las empresas que lo superan tienen una capacidad básica de contabilización. Debajo del mismo pueden distinguirse dos grupos: 1) las microempresas, a las que se les puede aplicar una ‘patente’ sencilla, similar a un derecho de licencia (que probablemente se implementa mejor a nivel local), con la finalidad de asegurar su participación en el proceso político y recopilar información útil para una eventual incorporación al sistema tributario normal; 2) un grupo intermedio de contribuyentes que pueden ser gravados en base a su flujo de caja (es decir, que permiten deducir las inversiones como gastos pero no admiten deducciones de los costos financieros) o a su volumen de ventas, para replicar en líneas generales el impuesto normal sobre la renta de las personas físicas (a los efectos de poder aplicar tasas progresivas, incluidas las exenciones estándar, a las empresas no constituidas en

⁶¹ Bodin (2010) y Bodin y Koukpaizan (2008) examinan la evolución reciente y las opciones para gravar a las pequeñas empresas de los países de menor ingreso, tales como los sistemas de retenciones y cobro anticipado que se detallan más adelante.

sociedad)⁶². La dificultad no radica en que los pequeños comerciantes no puedan mantener cuentas sencillas, sino en persuadirlos para que las compartan⁶³.

66. Los mecanismos de retención de impuestos en la fuente y de cobro anticipado pueden servir para mejorar el cumplimiento por parte de las pequeñas empresas, pero deben utilizarse con moderación. Los pequeños contribuyentes efectúan transacciones con los medianos y grandes, y revisten importancia: la retención en esos puntos puede mejorar el cumplimiento. El cobro anticipado sobre las importaciones es común en África y también otros lugares, a veces con tasas más altas en el caso de sociedades no inscritas. En la mayoría de los casos el pago anticipado solamente puede acreditarse contra el impuesto sobre la renta, aunque se aplica a ciertas formas de retención del IVA. Algunos países (Burkina Faso, Malí) también han implantado el cobro anticipado sobre las transacciones internas. Aunque en principio son atractivos, y a menudo recaudan ingresos considerables⁶⁴, estos sistemas generan dificultades significativas si se aplican en forma generalizada: la propia facilidad con que recaudan ingresos puede reducir el incentivo de emprender reformas radicales, amplifican los problemas de crédito y reintegro de impuestos, invitan a la corrupción, y pasan a ser tan dominantes que socavan la coherencia del sistema tributario en general⁶⁵.

H. Impuestos sobre bienes inmuebles

67. Los impuestos sobre bienes inmuebles pueden ser eficientes y equitativos, y especialmente convenientes para los gobiernos locales. Su conveniencia en materia de eficiencia consiste en que los atributos del emplazamiento brindan una base imponible relativamente inmóvil, son menos vulnerables que otros a la competencia tributaria; y dado que actualmente las tasas son bajas, las ineficiencias provenientes de los aumentos marginales probablemente sean leves. Su progresividad se deriva de las correlaciones positivas entre la titularidad de la propiedad, los ingresos y la riqueza. Dado que los valores de las propiedades

⁶² Cuando los países son renuentes a elevar un umbral del IVA muy bajo, este tratamiento podría aplicarse apropiadamente a una parte por encima del umbral

⁶³ Las aportaciones a la seguridad social pueden plantear dificultades especiales para la gestión de las empresas más pequeñas. Cuando las jubilaciones y las prestaciones de atención médica están ligadas a los aportes individuales, los sistemas sencillos de base presuntiva no recopilarán la información necesaria: por lo tanto no hay una alternativa obvia a la retención. Este problema cobrará una importancia creciente a medida que los países amplíen sus sistemas sociales, lo que hará más difícil justificar regímenes especiales para los pequeños contribuyentes.

⁶⁴ Araujo-Bonjean y Chanbai (2003) informan que las retenciones sobre la importación de automóviles representan el 18% de la recaudación de impuestos directos en Benin (2001), pero se trata de un caso extremo.

⁶⁵ También pueden generar problemas de coherencia con la OMC si los reintegros y créditos no eliminan para quien cumple con los impuestos ninguna carga adicional sobre las importaciones.

reflejan en gran medida la prestación de servicios locales, resultan apropiados como instrumentos para aplicar impuestos locales (Plimmer y McCluskey, 2010).⁶⁶

68. En términos absolutos, su potencial de recaudación es modesto pero significativo para los gobiernos locales. En los países en desarrollo, los impuestos sobre los bienes inmuebles a menudo generan menos del 0,1% del PIB, y raramente más del 0,5% (Bolivia, Cabo Verde, Honduras y Kazajstán). Pero pueden ser más del 50% de los ingresos de los gobiernos locales (Armenia, Lesotho y Perú). Si bien los impuestos sobre los bienes inmuebles tienen una capacidad limitada para fortalecer los ingresos públicos nacionales, es considerable su potencial para financiar la mejora de los servicios que prestan los gobiernos locales en términos de rendición de cuentas y gobernabilidad. Por consiguiente, muchos países en desarrollo (entre ellos, Egipto, Namibia y Vietnam) han emprendido reformas de los impuestos sobre los bienes inmuebles.

69. Una baja recaudación y gobernabilidad reflejan deficiencias de formulación e instrumentación, pero, a más largo plazo, existen soluciones. A menudo la base se corroe debido a múltiples exenciones; las tasas son bajas, los derechos de propiedad no siempre están claramente definidos, y la cobertura del catastro es deficiente; los valores de las propiedades no están actualizados (con grandes variaciones de precios relativos en los centros urbanos de rápido crecimiento de los países en desarrollo), lo que a menudo refleja un incentivo para la subvaloración exacerbada por los impuestos sobre las transferencias y las ganancias de capital, el cumplimiento coercitivo es débil. Sin embargo, existen muchas formas para valorar y gravar la propiedad (Mikesell y Zorn, 2008). Las técnicas de valoración, por ejemplo, abarcan desde impuestos sencillos sobre cada parcela (Vietnam, Nigeria), hasta sistemas basados en el mercado. Los sistemas de tasación masiva asistidos por computador pueden utilizarse para valorar las propiedades mediante la fijación de precios hedónicos⁶⁷ (Eckert, 2008), y con la tecnología satelital se minimiza la necesidad de inspecciones in-situ. Pero el avance puede llevar muchos años. Debe desarrollarse la capacidad local; la alternativa de encargar la administración de los impuestos sobre los bienes inmuebles a organismos locales (como en Tanzania) socava la rendición de cuentas a nivel local y distrae la atención sobre reformas más fundamentales. La elaboración de catastros lleva mucho tiempo. Pero esta área puede generar ingresos adicionales en forma eficiente, justa, y entraña la posibilidad de mejorar la capacidad de respuesta del Estado.

⁶⁶ Chambas (2010) hace hincapié en el potencial para mejorar las finanzas de los gobiernos locales de África subsahariana.

⁶⁷ Utilizando datos sobre transacciones observadas para predecir los valores de mercado de las propiedades en base a sus características.

IV. LAS INSTITUCIONES Y LA TRANSPARENCIA

70. **El compromiso político es esencial para lograr avances, y los “paladines” son un factor clave, pero una reforma duradera exige un cambio institucional profundo.** Casi todas las reformas exitosas citadas en este documento se vinculan con dos o tres políticos o funcionarios en particular. En demasiados casos, sin embargo, el avance se frena, o retrocede, cuando ellos se alejan. Para sostener el cambio, incluso ante los shocks cíclicos —tanto los shocks malos que pueden intensificar la resistencia a la ampliación de la base, como los buenos que reducen las presiones a favor del cambio— se requiere afianzar los logros obtenidos en cada etapa.

71. **Una movilización de ingresos públicos eficaz y justa exige un análisis fundado y cuidadoso, así como instituciones y prácticas transparentes.** Un debate sobre las políticas sustentado en los hechos puede ser crucial para desarrollar el consenso político y social necesario para una mejora duradera. Los elementos claves son los siguientes:

- ***Leyes tributarias simples y transparentes.*** A este respecto, muchos países en desarrollo aventajan a las economías avanzadas, habiendo sancionado leyes de alta calidad en los últimos años. La implementación puede ser problemática, sin embargo, dada la existencia de procesos de apelación lentos y engorrosos.
- ***Cuantificación y análisis del gasto tributario.*** Al indicar cuáles son los costos que conllevan los mecanismos impositivos preferenciales en términos de ingresos recaudados, los análisis del gasto tributario pueden aportar elementos de juicio y estímulo al análisis y el debate en cuanto a si ese costo genera beneficios sociales que lo compensen. Si bien el cálculo y la interpretación del gasto tributario plantean sutilezas (Villela, Lemgruber y Jorratt, 2010), los análisis básicos son conceptualmente sencillos y directos, y cada vez más frecuentes en los países en desarrollo: son comunes en América Latina y ahora también se los realiza, por ejemplo, en Marruecos y Senegal. Además, a menudo revelan costos significativos en términos de ingresos, que en Senegal alcanzan alrededor del 5% del PIB. En muchos casos, no obstante, los datos necesarios (sobre las actividades en las zonas francas, por ejemplo) simplemente no se recopilan.
- ***Unidades competentes a cargo de la política tributaria.*** El análisis de política a menudo queda relegado a servir como un apéndice/complemento y a una función reactiva de la administración tributaria, en muchos casos carente de especialistas competentes y de la visión más amplia que se requiere. Las deficiencias en lo referente a la cuantificación y comprensión de las brechas impositivas, el análisis de los efectos en los ingresos y los efectos distributivos de las modificaciones tributarias y la identificación de las tendencias emergentes y la elaboración de respuestas para abordarlas con frecuencia son considerables. Si no se asignan recursos idóneos y autoridad para llevar a cabo el análisis de la política tributaria —la experiencia indica una unidad especial dentro del ministerio de Hacienda, que trabaje en estrecha coordinación con la administración de ingresos públicos y esté facultada para reunir información de diversos organismos

gubernamentales—, el diseño de las modificaciones impositivas se verá obstaculizado y el grado de compromiso con ellas será intrínsecamente limitado.

- ***Participación de la comunidad en general.*** La interacción oportuna entre las autoridades fiscales y los contribuyentes es un ejercicio formativo para ambas partes, promueve la confianza y puede llevar a la adopción de medidas mejor diseñadas y más ampliamente aceptadas. Las interacciones con las OSC y los representantes del mundo académico local, así como una cobertura bien fundamentada por parte de los medios de prensa, pueden comunicar y orientar las prioridades de reforma.

72. **Las iniciativas para fomentar la transparencia en las relaciones fiscales merecen ser analizadas con detenimiento.** Una instancia ampliamente debatida es la presentación de información según jurisdicción (“país por país”), actualmente en estudio en el seno de la Comisión Europea y el grupo de trabajo de la OCDE /CAD sobre Impuestos y Desarrollo. Los objetivos de estas iniciativas, que procuran generalizar en cierto grado la Iniciativa para la Transparencia de las Industrias Extractivas, son generalmente dobles: promover la rendición de cuentas por parte de los gobiernos respecto de los ingresos que captan, y promover la transparencia pública de los impuestos que pagan las empresas, permitiendo, es de esperar, el control y detección de abusos en el régimen de precios de transferencia. En términos generales, la meta es poner en claro la correspondencia —no necesariamente exigida por las normas tributarias actualmente vigentes— entre el lugar donde se registran las ganancias financieras de las empresas o su actividad y el lugar y monto de los impuestos sobre la renta que ellas pagan. Para seguir avanzando probablemente será preciso clarificar tanto los objetivos como el valor agregado de esas iniciativas. Las empresas de propiedad del Estado, por ejemplo, ya tienen obligación de declarar impuestos en muchos países. Esta cuestión sumamente técnica se presta a un mayor estudio y debate internacional. Como mínimo, eso puede incentivar más el proceso de reflexión necesario acerca de la mejor manera de promover una mayor transparencia dentro de la actual arquitectura tributaria internacional.

73. **Cada vez más se reconoce la importancia de la movilización de ingresos públicos dentro del trayecto histórico del desarrollo del Estado.** En una rama de los estudios sobre este tema se subraya que la capacidad de recaudar ingresos tributarios es reflejo de decisiones de inversión anteriores, y se estudia cómo estas son determinadas por consideraciones tales como la estabilidad política, la importancia de los intereses comunes —las amenazas externas son un ejemplo de relevancia— y el grado de consenso político (Acemoglu, 2005; y Besley y Persson, 2009 y 2010). Más evidente en recientes documentos de política es la “nueva sociología fiscal”, que sostiene que la tributación puede fomentar la construcción del Estado al brindar un punto central para la negociación entre el Estado y la ciudadanía y también mediante el desarrollo de instituciones de alta calidad para la recaudación de impuestos (Bräutigam, 2008).

74. **No está claro, no obstante, cómo estas inquietudes podrían influir en el asesoramiento típico en materia tributaria.** Algunos aspectos de la construcción del Estado exceden de su alcance. Se sabe que las estructuras constitucionales tienen un impacto en el desempeño tributario, por ejemplo, y que la inestabilidad política guarda relación con una baja

eficiencia C del IVA (Aizenman y Jinjarak, 2008): pero estas son cuestiones que van más allá del ámbito del asesoramiento fiscal. Y las recomendaciones habituales sobre las exenciones, la gestión de la riqueza de recursos naturales y la descentralización ya están en gran medida motivadas por preocupaciones que exceden lo puramente fiscal. En las contribuciones recientes al estudio del tema se ha recalcado la importancia de reforzar el nexo percibido entre pagar impuestos y gozar de los beneficios del gasto público, y una creciente conciencia de ese vínculo puede tener un efecto claramente constructivo (también en las economías avanzadas). Al respecto es fundamental mejorar la gestión financiera pública —y la confianza del público en ella— junto con la transparencia de las decisiones relativas al gasto público. La conveniencia de una mayor afectación de los impuestos a fines específicos, como algunos han sostenido, es discutible: incluso sin tomar en cuenta la corrupción con la que a veces se las vincula, si las afectaciones específicas restringen verdaderamente el gasto en rubros determinados pueden dar lugar a una perjudicial falta de flexibilidad, mientras que si no lo hacen son contrarias a la transparencia. Por otra parte, muchos de los impuestos menores de alto costo burocrático aplicados en los países en desarrollo, que en muchos casos las reformas procuran eliminar, se originaron precisamente en alguna forma de afectación específica. Las implicaciones que los problemas de construcción del Estado plantean para la tributación de las pequeñas empresas — que refuerzan la conveniencia de incluirlas en el sistema impositivo, a fin de incrementar el grado de rendición de cuentas que exigen al gobierno— son bastante claras; el interrogante es cuál es su peso en relación a otras consideraciones analizadas anteriormente.

75. **A los donantes también les cabe una función.** Deben cumplir con la ayuda comprometida y considerar cuál es la mejor manera de estructurarla, por ejemplo mediante el uso de parámetros de referencia a los que pueda darse seguimiento, para alentar la movilización de ingresos públicos. Puede mejorarse la coordinación de los aspectos de fondo y los procesos de la asistencia técnica relativa a la tributación. También sería conveniente flexibilizar (como algunos lo están haciendo) el requisito de otorgar exenciones impositivas a los proyectos financiados por donantes. Estos requisitos crean complejidades administrativas y legitiman las exenciones como una herramienta de política de rutina, mientras que su lógica (dada la mayor disposición a proporcionar asistencia presupuestaria directa a los países que tengan mecanismos adecuados de gestión de gobierno) resulta cada vez menos clara (Diálogo Internacional sobre Fiscalidad, 2006).

V. TEMAS DE DEBATE

- ¿Coinciden los Directores en que existe margen para captar ingresos públicos adicionales con el fin de atender necesidades prioritarias de gasto en muchos países de bajo ingreso?
- ¿Consideran los Directores que los principios para la administración y la reforma de las políticas que se presentan en este estudio constituyen una base firme para lograr mayores avances en el ámbito de la movilización de ingresos públicos en los países de bajo ingreso?

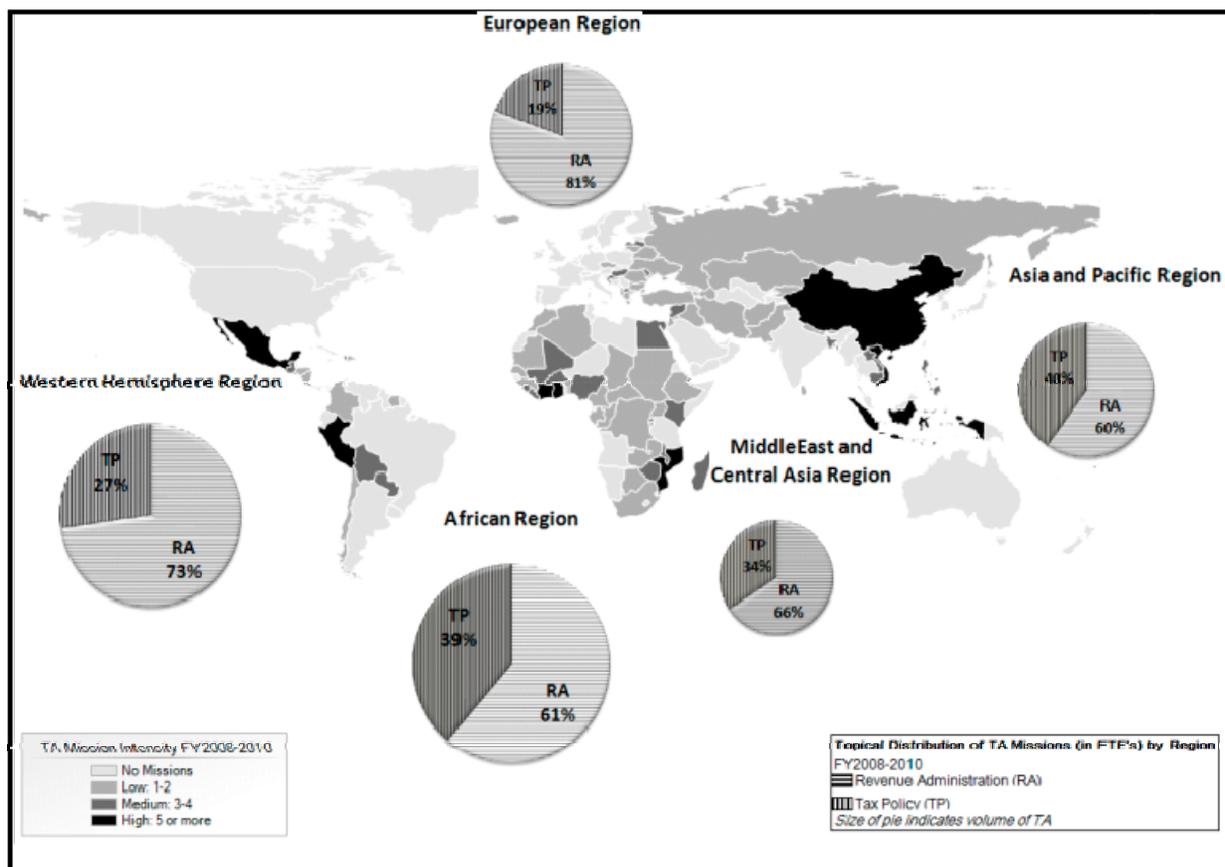
- ¿Coinciden los Directores en que la subtributación de las personas de altos ingresos o alto patrimonio o de las élites es un tema que debe abordarse de manera más enérgica?
- ¿Coinciden los Directores en que deben proseguir los esfuerzos para reforzar el diseño y la implementación del IVA con el fin de aprovechar todo el potencial de dicho impuesto?
- ¿Coinciden los Directores en que las exenciones tributarias y los tratamientos tributarios preferenciales constituyen un obstáculo grave para la movilización de ingresos públicos en muchos países en desarrollo, y que es necesario esforzarse más para eliminarlos?
- ¿Coinciden los Directores en que la búsqueda de soluciones a los problemas de cumplimiento y gobernabilidad en el ámbito de la tributación puede contribuir de forma importante a la construcción del Estado en sentido más amplio?
- ¿Coinciden los Directores en que una mayor cooperación internacional en materia tributaria, inclusive entre países avanzados y en desarrollo, puede ayudar significativamente a reforzar la movilización de ingresos público?

Apéndice I. Asistencia técnica en cuestiones tributarias

La asistencia técnica que brinda el Departamento de Finanzas Públicas (FAD) a los países miembros del FMI, cuando la solicitan, es amplia y toma diversas formas. En el ejercicio 2011, se organizarán alrededor de 35 misiones dirigidas por el personal técnico de la sede del FMI sobre cuestiones de política fiscal, y aproximadamente 61 sobre cuestiones relacionadas con la administración de ingresos públicos. Algunas de estas misiones se llevan a cabo en economías avanzadas, y están relacionadas con la respuesta a la crisis, pero la mayor parte continúan teniendo lugar en los países en desarrollo (gráfico 14 del apéndice). El personal técnico especializado también participa en las misiones de los departamentos regionales (también en este caso a los países avanzados) para examinar temas específicos. El apoyo a corto plazo se ofrece a través de siete⁶⁸ centros regionales de asistencia técnica, que cuentan todos ellos con un consejero especializado en la administración de ingresos públicos. El Departamento de Finanzas Públicas organiza en algunas ocasiones seminarios sobre temas especializados (como la tributación de las pequeñas empresas y el pronóstico de los ingresos tributarios), así como conferencias periódicas de alto nivel (más recientemente sobre la tributación de los recursos naturales). Esta labor de asistencia técnica estará respaldada por dos fondos fiduciarios especializados creados recientemente sobre la política fiscal y la administración de ingresos públicos, y sobre la gestión de la riqueza de recursos naturales (FMI, 2010b, c).

⁶⁸ Se prevé la inauguración de nuevos centros en África meridional y Asia central.

Gráfico 14 del apéndice. Intensidad de las misiones de política fiscal y administración de ingresos públicos, ejercicios 2008–10



Fuente: Cálculos del personal técnico del FMI.

Las enseñanzas extraídas de la labor de asistencia técnica del Departamento de Finanzas Públicas se publican en varios libros (en los últimos años, sobre el IVA, la administración aduanera y la tributación de los recursos naturales)⁶⁹, cuya demanda ha sido intensa, así como una serie de notas técnicas sobre administración de ingresos públicos.

El Departamento Jurídico ofrece una importante asistencia en la redacción de leyes fiscales, en estrecha coordinación con la labor del Departamento de Finanzas Públicas. A lo largo de un año suelen enviarse unas 25 misiones de corta duración del Departamento Jurídico destinadas a la redacción de leyes; en los últimos veinte años, este departamento ha ayudado a redactar unas 200 leyes o regulaciones fiscales en aproximadamente 60 países.

El Banco Mundial, los bancos regionales de desarrollo y los donantes, en distinta medida, brindan asistencia técnica relacionada con la tributación: en *International Tax Compact* (2010) y *Michielse y Thuronyi* (2010) se presentan análisis iniciales, y el G-20 ha solicitado una cartografía precisa. Si bien el concordato no menciona las funciones respectivas del FMI y del

⁶⁹ Ebrill *et al.* (2001), Keen (2003), y Daniel, Keen y McPherson (2010).

Banco Mundial, en la práctica el FMI desempeña desde hace varios años un papel más prominente en las cuestiones de política fiscal y ha proporcionado asesoramiento estratégico en materia de administración de ingresos públicos, y el Banco se ha centrado en el financiamiento y la gestión de grandes proyectos de reforma administrativa.

El FMI mantiene estrechos vínculos con asociaciones de administraciones tributarias, como el nuevo Foro de Administradores Tributarios en África y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). El FMI también fue miembro fundador, junto con la OCDE y el Banco Mundial, del Diálogo Internacional sobre Fiscalidad (el ITD, por sus siglas en inglés). El ITD tiene como objetivo ser una fuente de información sobre cuestiones técnicas para las autoridades a través de su sitio en Internet (www.itdweb.org), que también constituye una plataforma para el intercambio de información sobre asistencia técnica y otras actividades, alienta al intercambio de experiencias en el marco de una gran conferencia semestral (la próxima se titulará “Impuestos y desigualdad”, que se celebrará en Egipto en diciembre de 2011) y, con el apoyo del DfID, también ha desempeñado la labor de recopilar información comparativa sobre la administración tributaria en África.

Apéndice II. Reforma tributaria en estados en situación de posconflicto y en estados sucesores

Las estrategias para establecer una tributación efectiva en los estados en situación de posconflicto, descritas en Gupta *et al.* (2005), están ilustradas por las experiencias de Liberia y Mozambique; la ex República Yugoslava de Macedonia es un ejemplo de reforma en un estado sucesor de ingreso mediano alto centrada en el establecimiento de un entorno favorable a los negocios.

Liberia: El prolongado conflicto civil destruyó las administraciones tributaria y aduanera. Gracias a una amplia asistencia técnica en materia de política y administración, en la que el Departamento de Finanzas Públicas desempeñó un papel prominente, los ingresos aumentaron de 6,2% del PIB en 2003 a cerca de 20% en 2009. Los esfuerzos iniciales se centraron en una reestructuración de la recaudación de las aduanas y de un pequeño grupo de grandes empresas gestionadas por una pequeña oficina especial. La atención se centró luego en una reforma administrativa en varios frentes que incluyó los mecanismos organizativos, los formularios y procedimientos, los sistemas y mecanismos de gestión de gobierno, y toda una gama de cuestiones de política, como el marco fiscal para los recursos naturales (petróleo, minería, silvicultura y explotación forestal). Las etapas siguientes prevén la transición a un arancel externo común y la sustitución del impuesto sobre las ventas por un IVA, según lo convenido en el marco de la ECOWAS. No obstante, los esfuerzos a mediano plazo en relación con los ingresos provenientes de los recursos naturales se han visto perjudicados recientemente por varias concesiones especiales en el sector minero y por problemas relacionados con los arrendamientos de tierras en el marco de los contratos forestales.

Mozambique⁷⁰. La piedra angular de los grandes esfuerzos de reforma desde el final de la devastadora guerra civil en 1992 ha sido la reforma de gran alcance, emprendida con amplio apoyo técnico del Departamento de Finanzas Públicas del FMI y otras entidades, de la política fiscal y la administración tributaria. Los esfuerzos iniciales se centraron en la simplificación de los aranceles y la reestructuración de la administración aduanera. La atención se centró luego en la reforma de los impuestos indirectos internos, sustituyendo los impuestos en cascada por un IVA e impuestos específicos, y el fortalecimiento de la administración tributaria interna. En la última fase, se transformaron los impuestos indirectos (mediante el establecimiento de un impuesto unificado sobre la renta de las sociedades y la transición de un impuesto cedular sobre la renta de las personas físicas a un impuesto global) y se creó una dirección de ingresos tributarios. La recaudación de ingresos (excluidos los ingresos provenientes de los recursos naturales), que representaba alrededor de 8,5% del PIB en 1992/93, se sitúa ahora en aproximadamente 15%.

Ex República Yugoslava de Macedonia. Los esfuerzos administrativos —con la asistencia del Departamento de Finanzas Públicas del FMI, financiada en parte por el Gobierno de los Países

⁷⁰ Esta descripción se basa en Castro *et al.* (2009).

Bajos— se centraron en la integración de la recaudación de las contribuciones a la seguridad social con la del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Esto exigió la aplicación de una amplia gama de reformas de política y organizativas (por ejemplo, la armonización de las bases del impuesto sobre la renta de las personas físicas y las contribuciones a la seguridad social, y la alineación de los procedimientos administrativos y los sistemas de tecnología de la información). También se redujeron las contribuciones mínimas a la seguridad social, lo que tuvo efectos favorables sobre el empleo y el cumplimiento de las leyes. La recaudación integrada comenzó en enero de 2009, y según los informes recibidos, ha reportado sustanciales beneficios para a) el gobierno, con el aumento de la recaudación de las contribuciones sociales (a pesar de la desaceleración económica, el número de trabajadores declarados ha aumentado un 16% aproximadamente, y la suma de los ingresos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y las contribuciones a la seguridad social en alrededor de 8%), b) los empleados, gracias a la reducción de los retrasos en el pago de los salarios (ya que el fortalecimiento de los mecanismos de pago de las contribuciones a la seguridad social también garantizó la rapidez en el pago de los salarios), y c) los empleados, gracias a una simplificación considerable. Paralelamente, con el objetivo de atraer inversión extranjera directa y estimular el empleo, se introdujo un impuesto fijo, cuya característica principal (dado que la gran mayoría de los trabajadores ya se beneficiaba de una tasa marginal única) es una tasa muy baja de 10% (tanto para el impuesto sobre la renta de las personas físicas como para el impuesto sobre la renta de las sociedades). En este ámbito, el asesoramiento del Departamento de Finanzas Públicas del FMI —orientado a salvaguardar los ingresos tributarios eliminando la multiplicidad de concesiones y reducciones fiscales— ha tenido mucho menos impacto.

Apéndice III. Datos

El análisis de este documento se basa en *Government Financial Statistics (GFS, Estadísticas de las Finanzas Públicas, EFP)*, *Perspectivas de la economía mundial* y otras fuentes, a partir de 1980. Este eclecticismo obedece a limitaciones de los datos disponibles sobre los ingresos públicos de los países en desarrollo. Si bien *Government Financial Statistics* se utilizan ampliamente, estas incluyen sustanciales deficiencias y las cifras pueden diferir considerablemente de las que preparan los economistas encargados de los países y que se recopilan para *Perspectivas de la economía mundial*. A menudo faltan detalles esenciales sobre la composición de los ingresos públicos, por ejemplo, entre el IVA y otros impuestos indirectos, y de los ingresos (cada vez más importantes) relacionados con los recursos naturales.

La creación de un conjunto completo de variables de los ingresos públicos plantea varios desafíos. En primer lugar, las normas de declaración de datos de EFP, establecidas inicialmente en el manual de 1986, se revisaron a fondo con la introducción del nuevo marco de EFP en 2001. Por lo tanto, es difícil elaborar estadísticas de finanzas públicas que sean coherentes y comparables antes de 1999. Existen interrupciones de las series cronológicas, debido a diferencias en la terminología y la composición de series específicas, y algunos problemas de escala. En segundo lugar, la declaración puede realizarse en base caja o en base devengado. Para aprovechar al máximo la muestra de países de bajo ingreso, en este documento se utilizan los datos sobre los ingresos públicos declarados en base caja. En tercer lugar, se plantean problemas similares en el caso de otras fuentes de datos de finanzas públicas. Los datos de *Perspectivas de la economía mundial* provienen directamente de los ficheros de finanzas públicas de los países, pero gran parte de los datos históricos no está disponible debido a la adopción de un nuevo marco y solo los datos recientes se presentan conforme a este sistema. Los datos de la OCDE sobre los ingresos públicos tienen una mejor cobertura temporal, pero el número de países cubiertos es limitado.

Ingresos públicos totales como porcentaje del PIB. Los datos utilizados en la primera etapa corresponden a los de *Perspectivas de la economía mundial* sobre los ingresos del gobierno general. Algunas de las deficiencias en los datos que esto comporta para el período anterior a 2001 se subsanan gracias a los datos provenientes de un conjunto de datos de *Perspectivas de la economía mundial* compilados anteriormente por el Departamento de Finanzas Públicas. Con respecto a los demás datos, se utilizan los datos de EFP sobre los ingresos del gobierno general y, cuando no están disponibles, se utilizan los datos de EFP sobre el gobierno central consolidado⁷¹. Dado que en la mayoría de los casos los datos que faltan sobre el gobierno general corresponden a las economías en desarrollo de bajo ingreso, parece razonable utilizar esta solución de sustitución ya que en estos países la mayor parte de la recaudación de ingresos se produce generalmente a nivel del gobierno central. El *Manual de estadísticas de las finanzas públicas* de 2001 y el de 1986 difieren en que este último excluye las contribuciones sociales del

⁷¹ Las series específicas son “ingreso total” del *Manual de estadísticas de las finanzas públicas* de 2001 e “ingreso total y donaciones” del manual de 1986.

gobierno como empleador en la consolidación de los datos del gobierno; es decir, es posible que exista un error a la baja en los datos de los primeros años de la muestra que se basan en el manual de EFP de 1986.

Los ***ingresos públicos excluidas las donaciones como porcentaje del PIB*** se calculan utilizando el mismo enfoque descrito más arriba, pero extrayendo las donaciones de los datos de *Perspectivas de la economía mundial* y de EFP de los ingresos públicos totales.

Ingresos tributarios como porcentaje del PIB: Corresponden a los ingresos tributarios totales, incluidas las contribuciones a la seguridad social, recaudados por el gobierno general en relación con el PIB a precios de mercado. Los componentes principales son i) los impuestos sobre la renta, las utilidades y las ganancias de capital; ii) impuestos sobre la nómina y la fuerza de trabajo; iii) impuestos sobre la propiedad; iv) impuestos sobre los bienes y servicios; y v) impuestos el comercio y las transacciones internacionales. Para calcular esta variable se utiliza en primer lugar el total de los ingresos tributarios del gobierno general derivado de los datos de la OCDE, que tienen una cobertura temporal completa, salvo en el caso del último año de la muestra, dado que los datos disponibles en el momento de elaborar este documento abarcan solamente hasta 2009. Las contribuciones a la seguridad social son un subcomponente del total de ingresos tributarios en los datos de la OCDE, pero en *Perspectivas de la economía mundial* y EFP constituyen una categoría separada de ingresos no tributarios. Al compilar las series de datos completas de 1980-2010, nos basamos en primer lugar en los datos fiscales de la OCDE, y luego subsanamos las deficiencias sumando los ingresos tributarios y las contribuciones a la seguridad social derivadas de *Perspectivas de la economía mundial* y de EFP de 2010.

Impuestos sobre la renta como porcentaje del PIB: Son los impuestos sobre la renta, las utilidades y las ganancias de capital aplicados en general a i) la remuneración de la mano de obra; ii) los intereses, dividendos, renta y regalías; iii) las ganancias y pérdidas de capital; iv) las utilidades de las empresas, constituidas o no en sociedades; v) las partes imponibles de las prestaciones de seguridad social, pensiones y seguros de vida; y vi) otras partidas de ingresos. Se recopilan datos sobre el total de los ingresos derivados del impuesto sobre la renta, y las utilidades de las empresas y la renta de las personas físicas. Con respecto a los ingresos tributarios totales, se utilizan principalmente los datos de la OCDE y *Perspectivas de la economía mundial*, y las deficiencias persistentes se subsanan con los datos de EFP.

Impuestos sobre bienes y servicios como porcentaje del PIB: Son los impuestos aplicados a la producción, extracción, venta, transferencia, arrendamiento y prestación de bienes y servicios, así como sobre el uso de estos bienes. Los principales componentes son i) los impuestos generales sobre los bienes y servicios (impuestos al valor agregado, impuestos sobre las ventas, las utilidades y otros impuestos generales sobre los bienes y servicios); ii) los impuestos específicos; iii) otros impuestos sobre las utilidades de los monopolios fiscales, servicios específicos y el uso de bienes para desempeñar actividades. Los datos se basan, por orden de sucesión, en los de la OCDE, de *Perspectivas de la economía mundial* y de EFP.

Recaudación del impuesto al valor agregado como porcentaje del PIB: Se calculan a partir de los datos de la OCDE y de EFP solamente, dado que los de *Perspectivas de la economía mundial* no presentan este nivel de desglose. Cuando los datos de EFP no están disponibles, se utiliza el conjunto de datos de Keen y Mansour (2010) correspondiente a los países de África subsahariana, que se basa en documentos nacionales y ficheros de finanzas públicas del FMI. En algunos casos, si un país aplica un impuesto al valor agregado y no se dispone de ninguna otra fuente, utilizamos los datos provenientes de los impuestos generales sobre los bienes y servicios en lugar de los ingresos del IVA.

Recaudación de impuestos sobre el comercio internacional como porcentaje del PIB: Incluyen los derechos de aduana y otros derechos de importación, los impuestos sobre las exportaciones, las utilidades de los monopolios de exportación o importación, las utilidades de operaciones cambiarias y los impuestos sobre las operaciones cambiarias. Las fuentes utilizadas son las series de la OCDE (como la suma de los derechos de importación y los impuestos sobre las exportaciones) y *Perspectivas de la economía mundial*, y las deficiencias restantes se subsanan mediante los datos de Baunsgaard y Keen (2010) y de EFP.

Tasas legales de los impuestos sobre la renta de las sociedades: Proviene de la Encuesta de 2010 de KPMG sobre los impuestos sobre la renta de las sociedades y los impuestos indirectos a partir de 2001 (*Corporate and Indirect Tax Survey 2010*), y de la base de datos del Departamento de Finanzas Públicas del FMI para los años anteriores a 2001. Esta última fuente se basa en *World Tax Database* compilada por la Universidad de Michigan.

Riqueza de recursos naturales. Esta variable ficticia se calcula utilizando las rentas de los recursos naturales provenientes del indicador “Ahorro ajustado neto” del Banco Mundial, que calcula las rentas de los hidrocarburos y los minerales como la diferencia entre los precios mundiales y el costo unitario promedio de extracción, multiplicado por el volumen total de producción de un año determinado. Para obtener un indicador de la riqueza de recursos naturales a nivel de un país, se agregan las rentas a fin de incluir el petróleo, el gas natural, la bauxita, el cobre, el plomo, el níquel, el fosfato, el estaño, el zinc, el oro, la plata y el hierro. Los países ricos en recursos naturales en una fecha determinada son aquellos cuyas rentas estimadas superan el 10% del PIB.

Grupos de ingreso

Fijos. Los países se agrupan siguiendo la metodología del Banco Mundial que divide a los países según el ingreso nacional bruto para 2009 (INB per cápita), calculado utilizando el método del Atlas del Banco Mundial⁷². Los grupos son los siguientes: bajo ingreso, US\$995 o menos;

⁷² Para reducir el impacto de las fluctuaciones temporales de los tipos de cambio en las comparaciones del ingreso nacional entre países, el Banco Mundial convierte en dólares de EE.UU. el INB en moneda nacional utilizando el factor de conversión del método del Atlas. El factor de conversión se calcula como el promedio de tres años de los tipos de cambio ajustados en función de la diferencia entre la tasa de inflación en el país (utilizando el deflactor del

(continúa)

ingreso mediano bajo, US\$996–US\$3.945; ingreso mediano alto, US\$3.946–US\$12.195; e ingreso alto, US\$12.196 o más. Véase el cuadro 3 del apéndice.

Dinámicos. Los grupos se definen utilizando el INB per cápita de cada año, calculado utilizando igualmente el método del Atlas del Banco Mundial. Los países de bajo ingreso son aquellos que se sitúan en el percentil 25 inferior de la distribución del INB en un año determinado. Los países de ingreso mediano son aquellos en el siguiente percentil 25, seguidos de los países de ingreso mediano alto. Los países de ingreso alto son aquellas economías que se sitúan en el percentil 25 superior.

Cuadro 2 del apéndice. Estadísticas resumidas

Variable	Obs	Med.	Desv.est.	Mín	Máx
<i>Todos los países de la muestra</i>					
Ingresos públicos, % del PIB	4808	28,7	12,4	0,0	72,7
Ingresos públicos excluidas donaciones, % del PIB	4783	27,8	12,8	0,0	72,7
Ingresos tributarios, % del PIB	4587	20,5	10,9	0,0	61,4
Impuesto sobre la renta, % del PIB	3361	6,9	5,6	0,1	46,3
Impuesto sobre la renta - sociedades, % del PIB	2642	3,0	2,5	0,0	24,2
Impuesto sobre la renta - personas físicas, % del PIB	2445	4,7	4,8	0,0	26,5
Impuesto sobre bienes y servicios, % del PIB	3269	7,4	4,2	0,0	32,2
Recaudación del IVA, % del PIB	1588	5,9	2,5	0,0	14,5
Impuesto sobre el comercio, % del PIB	4208	3,6	4,2	0,0	41,8
Riqueza de recursos naturales: variable ficticia	5394	0,2	0,4	0,0	1,0
Tasa del impuesto sobre la renta de las sociedades	3080	33,5	11,1	0,0	75,0
Tasa del IVA, 2010	4309	15,8	4,6	3,0	25,5
<i>Ingreso alto: OCDE [N=30]</i>					
Ingresos públicos, % del PIB	885	41,5	9,0	17,8	70,9
Ingresos públicos excluidas donaciones, % del PIB	885	41,4	9,0	17,8	70,9
Ingresos tributarios, % del PIB	864	35,4	7,3	8,4	52,2
Impuesto sobre la renta, % del PIB	861	12,9	5,2	4,0	31,2
Impuesto sobre la renta - sociedades, % del PIB	855	3,1	1,8	0,3	13,0
Impuesto sobre la renta - personas físicas, % del PIB	850	9,7	4,9	0,1	26,5
Impuesto sobre bienes y servicios, % del PIB	859	11,2	3,1	3,7	22,0
Recaudación del IVA, % del PIB	691	6,8	2,1	1,0	14,5
Impuestos sobre el comercio, % del PIB	750	0,6	0,8	0,0	4,9
Riqueza de recursos naturales: variable ficticia	930	0,0	0,1	0,0	1,0
Tasa del impuesto sobre la renta de las sociedades	835	33,8	9,3	8,5	56,0
Tasa del IVA, 2010	899	18,0	5,7	5,0	25,5
<i>Ingreso alto: no OCDE [N=18]</i>					
Ingresos públicos, % del PIB	511	33,8	12,6	13,1	71,6
Ingresos públicos excluidas donaciones, % del PIB	511	33,7	12,6	13,1	71,6
Ingresos tributarios, % del PIB	430	15,7	10,8	0,1	49,3
Impuesto sobre la renta, % del PIB	297	5,9	5,6	0,1	39,3
Impuesto sobre la renta - sociedades, % del PIB	241	2,4	3,3	0,0	24,2
Impuesto sobre la renta - personas físicas, % del PIB	133	2,8	1,8	0,0	6,8
Impuesto sobre bienes y servicios, % del PIB	238	5,1	4,9	0,0	18,5
Recaudación del IVA, % del PIB	81	6,2	3,6	0,1	14,3
Impuesto sobre el comercio, % del PIB	387	2,7	3,2	0,0	22,5
Riqueza de recursos naturales: variable ficticia	558	0,4	0,5	0,0	1,0
Tasa del impuesto sobre la renta de las sociedades	393	28,9	16,9	0,0	55,0
Tasa del IVA, 2010	279	16,3	4,3	7,0	23,0

Cuadro 2 del apéndice. Estadísticas resumidas (continuación)

Ingreso bajo [N=37]					
Ingresos públicos, % del PIB	1023	18,4	8,0	3,1	60,1
Ingresos públicos excluidas donaciones, % del PIB	996	15,2	7,0	0,1	52,8
Ingresos tributarios, % del PIB	1008	13,0	5,5	0,0	36,5
Impuesto sobre la renta, % del PIB	619	3,5	2,5	0,4	15,4
Impuesto sobre la renta - sociedades, % del PIB	283	2,2	2,2	0,1	13,9
Impuesto sobre la renta - personas físicas, % del PIB	304	1,6	1,4	0,1	7,8
Impuesto sobre bienes y servicios, % del PIB	577	5,0	3,0	0,0	32,2
Recaudación del IVA, % del PIB	224	4,9	2,1	0,0	11,1
Impuestos sobre el comercio, % del PIB	957	3,7	2,6	0,1	22,0
Riqueza de recursos naturales: variable ficticia	1147	0,0	0,2	0,0	1,0
Tasa del impuesto sobre la renta de las sociedades	302	39,0	8,3	20,0	60,0
Tasa del IVA, 2010	837	16,2	2,7	10,0	20,0
Ingreso mediano bajo [N=48]					
Ingresos públicos, % del PIB	1298	26,4	10,8	5,8	72,7
Ingresos públicos excluidas donaciones, % del PIB	1300	25,6	10,5	5,8	72,7
Ingresos tributarios, % del PIB	1223	17,7	7,9	1,1	61,4
Impuesto sobre la renta, % del PIB	780	5,0	4,7	0,2	46,3
Impuesto sobre la renta - sociedades, % del PIB	639	2,9	2,5	0,1	16,5
Impuesto sobre la renta - personas físicas, % del PIB	558	1,9	1,4	0,0	7,3
Impuesto sobre bienes y servicios, % del PIB	799	6,1	3,1	0,2	18,1
Recaudación del IVA, % del PIB	243	5,0	2,4	0,4	14,4
Impuestos sobre el comercio, % del PIB	1162	4,9	5,3	0,0	41,8
Riqueza de recursos naturales: variable ficticia	1488	0,2	0,4	0,0	1,0
Tasa del impuesto sobre la renta de las sociedades	786	33,5	10,4	0,0	60,0
Tasa del IVA, 2010	1209	13,8	4,1	5,0	20,0
Ingreso mediano alto [N=41]					
Ingresos públicos, % del PIB	1091	28,5	9,5	0,0	70,1
Ingresos públicos excluidas donaciones, % del PIB	1091	27,9	9,2	0,0	70,1
Ingresos tributarios, % del PIB	1062	20,7	8,2	2,8	50,6
Impuesto sobre la renta, % del PIB	804	5,4	3,5	0,2	30,8
Impuesto sobre la renta - sociedades, % del PIB	624	3,4	2,8	0,0	18,6
Impuesto sobre la renta - personas físicas, % del PIB	600	2,3	1,8	0,0	9,4
Impuesto sobre bienes y servicios, % del PIB	796	7,1	4,0	0,1	19,6
Recaudación del IVA, % del PIB	349	5,2	2,4	0,6	11,8
Impuestos sobre el comercio, % del PIB	952	4,6	4,7	0,1	37,9
Riqueza de recursos naturales: variable ficticia	1271	0,2	0,4	0,0	1,0
Tasa del impuesto sobre la renta de las sociedades	764	33,3	9,7	10,0	75,0
Tasa del IVA, 2010	1085	15,7	4,1	3,0	22,0

Fuente: Estimaciones del personal técnico del FMI.

Cuadro 3 de apéndice. Grupos fijos de países

Los países resaltados son aquellos que son ‘ricos en recursos naturales’ al menos en un período de la muestra.

Ingreso bajo

Bangladesh, Benin, Burkina Faso, Burundi, Camboya, Chad, Comoras, Congo, República Dem. del, Eritrea, Etiopía, Gambia, Ghana, Guinea, Guinea-Bissau, Haití, Islas Salomón, Kenya, Liberia, Madagascar, Malawi, Mali, Mauritania, Mozambique, Myanmar, Nepal, Níger, República Centroafricana, , República Democrática Popular Lao, República Kirguisa, Rwanda, Sierra Leona, Tayikistán, Tanzania, Togo, Uganda, Zambia, Zimbabwe.

Ingreso mediano bajo

Angola, Armenia, Belice, Bhután, Bolivia, Camerún, Cabo Verde, China, R.P.: Continental, Congo, República del, Côte d'Ivoire, Djibouti, Ecuador, Egipto, El Salvador, Filipinas, Georgia, Guatemala, Guyana, Honduras, India, Indonesia, Jordania, Kiribati, Lesotho, Maldivas, Marruecos, Moldova, Mongolia, Nicaragua, Nigeria, Pakistán, Papua Nueva Guinea, Paraguay, República Árabe Siria, Samoa, Senegal, Sri Lanka, Sudán, Swazilandia, Santo Tomé y Príncipe, Tailandia, Tonga, Túnez, Ucrania, Uzbekistán, Vanuatu, Vietnam, Yemen, República del.

Ingreso mediano alto

Albania, Argelia, Antigua y Barbuda, Argentina, Azerbaiyán, Rep. de, Belarús, Bosnia y Herzegovina, Botswana, Brasil, Bulgaria, Chile, Colombia, Costa Rica, Dominica, Federación de Rusia, Fiji, Gabón, Granada, Irán, R.I. de, Jamaica, Kazajstán, Líbano, Libia, Lituania, Macedonia, ex República Yugoslava de, Malasia, Mauricio, México, Namibia, Panamá, Perú, República Dominicana, Seychelles, Sudáfrica, San Kitts y Nevis, Santa Lucía, San Vicente y las Granadinas, Suriname, Turquía, Uruguay, Venezuela, Rep. Bol. de.

Ingreso alto: OCDE

Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Corea, República de, Dinamarca, Eslovenia, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, Países Bajos, Nueva Zelandia, Noruega, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Suecia, Suiza.

Ingreso alto: fuera de la OCDE

Arabia Saudita, Bahamas, Bahrein, Reino de, Barbados, Brunei Darussalam, China, R. P., RAE de Hong Kong, Croacia, Chipre, Emiratos Árabes Unidos, Estonia, Guinea Ecuatorial, Kuwait, Letonia, Malta, Omán, Qatar, Singapur, Trinidad y Tabago.

Apéndice IV. Comprender la recaudación tributaria y el esfuerzo fiscal

Un amplio número de estudios empíricos⁷³ muestra una correlación entre la recaudación tributaria y una amplia gama de indicadores del desarrollo, estructurales e institucionales.

En muchos estudios se presentan análisis de regresión de un indicador de la recaudación tributaria con respecto a una serie de características de los países. Los resultados varían considerablemente de un conjunto de datos a otro, según los métodos de estimación y el tipo de función, pero incluyen aspectos comunes. A continuación se presentan estos aspectos, así como las razones que se aducen generalmente:

- Cuanto mayor es la proporción de la **agricultura** en el PIB, más bajos son los ingresos públicos, ya sea porque este sector es difícil de gravar y/o se beneficia de un tratamiento fiscal preferencial o porque la prestación de servicios públicos tiene rendimientos sociales especialmente altos en los centros urbanos.
- En general, cuanto mayor es la **apertura** de un país, más elevados son los ingresos públicos. Este resultado suele atribuirse naturalmente a la facilidad de gravar el comercio exterior, aunque Rodrik (1998) sostiene que ello obedece a una mayor demanda de seguro social relacionada con el mayor riesgo que implica una exposición más grande a la evolución externa. Y a la inversa, los países **sin litoral** tienden a recaudar menos ingresos.
- Existe una correlación positiva entre el **ingreso per cápita** y la recaudación de ingresos públicos, ya sea como variable representativa de la capacidad administrativa y de la disciplina fiscal o por su impacto en la demanda de servicios públicos. No obstante, muchos estudios muestran, una vez neutralizadas las demás variables —a diferencia de la ‘Ley de Wagner’ (según la cual la proporción de ingresos públicos tiende a aumentar con el nivel de ingreso)— una elasticidad del ingreso inferior a la unidad (o incluso negativa). Una posibilidad es que los efectos de distorsión de los costos de imposición dan lugar, en condiciones óptimas, a una reducción de los ingresos cuando la renta aumenta (Keen y Lockwood, 2010).
- Los **factores demográficos** también pueden desempeñar un papel. Cuanto mayor sea la **población**, más bajo será el coeficiente de tributarios debido a las economías de escala en la prestación de bienes públicos (Alesina y Wacziarg, 1998), a una correlación negativa con la apertura; y, tal vez, a una ventaja en el juego fiscal internacional (atraer la base imponible extranjera fijando tasas impositivas más bajas es menos costoso en términos de pérdidas de ingresos provenientes de la base interna). Cuanto más rápido sea el **crecimiento demográfico**, más bajos serán los ingresos públicos, tal vez debido a la dificultad de llevar un seguimiento y gestionar una población de contribuyentes en rápida

⁷³ Entre los ejemplos recientes cabe señalar Gupta (2007), Le, Moreno-Dodson y Rojchaichanthorn (2008), Bird, Martínez-Vázquez y Torgler (2008), Brun, Chambas y Guerineau (2008) y Pessino y Fenochietto (2010).

evolución y, al menos en los países más desarrollados, el *envejecimiento de la población* está relacionado con un mayor esfuerzo fiscal, con el objeto posiblemente de financiar gastos sociales más elevados.

- Cuanto más alta es la *inflación*, más bajos son los ingresos tributarios: es un impuesto fácil de recaudar, sin pasar por los canales clásicos de la legislación y la administración tributaria —de hecho, el señoreaje óptimo probablemente será mayor si la administración es débil⁷⁴; erosiona los ingresos tributarios cuando los retrasos en la recaudación son importantes (Tanzi, 1978)⁷⁵; y la no indexación de impuestos específicos junto con las oportunidades de ampliar las deducciones (de los intereses nominales al liquidar los impuestos sobre la renta de las sociedades, por ejemplo) pueden influir en gran medida en el impacto positivo sobre los ingresos públicos de la no indexación del impuesto sobre la renta de las personas físicas y otros umbrales y tramos impositivos.
- La dirección de la relación contemporánea con la *deuda pública* es teóricamente ambigua —un alto nivel de deuda puede indicar un bajo nivel de recaudación de impuestos, o alentar una mayor recaudación de impuestos— y los resultados varían. En el conjunto de datos utilizado en este documento, este último efecto parece dominar (no declarado).
- Cuanto más *profundo es el sector financiero*, más elevados son los coeficientes tributarios. Gordon y Li (2009) hacen hincapié en la función de supervisión de las instituciones financieras, la reducción de las transacciones en efectivo y el tamaño del sector informal. Además, los bancos suelen recaudar un impuesto sobre la renta del capital de una forma o de otra.
- Los últimos trabajos subrayan la importancia potencial de los indicadores de la calidad de la *gestión de gobierno* y de las *instituciones políticas y jurídicas*. Cabría esperar que las administraciones tributarias corruptas recaudaran menos ingresos oficiales; y un sector público de calidad deficiente puede aumentar la resistencia de los contribuyentes a la tributación, lo cual se traduce en la evasión y el fraude. Existen datos que muestran que la inestabilidad política está relacionada con coeficientes tributarios bajos, y que los orígenes jurídicos también tienen un impacto, y que los países de derecho civil recaudan generalmente más ingresos (véase, por ejemplo, Keen, 2010). Bird, Martínez-Vázquez y Torgler (2008) observan que cuanto mayor sea la ‘voz’ y la responsabilidad política, más elevados son los ingresos públicos, mientras que Persson y Tabellini (2003) muestran que los sistemas parlamentarios dan lugar a una movilización de ingresos tributarios más alta

⁷⁴ Los países en desarrollo difieren en el acceso a este instrumento y el uso del mismo, por ejemplo, en las dos uniones monetarias africanas: el franco CFA de África occidental y el franco CFA del África central. Aisen y Veiga (2008) observan que un sistema fiscal ineficiente induce a los países a depender en mayor medida de los ingresos del señoreaje.

⁷⁵ Dixit (1991), no obstante, muestra que el cobro de intereses sobre las deudas fiscales hace que el impuesto inflacionario óptimo no dependa de la duración del retraso en la recaudación.

que los regímenes presidenciales. Dado que estas variables tienden a mostrar una fuerte correlación, la determinación de sus efectos sigue siendo objeto de estudio.

- El impacto de la *descentralización* sobre el esfuerzo fiscal no se ha establecido claramente. La evaluación de la recaudación tributaria suele centrarse en los ingresos tributarios del gobierno central; lo que puede justificarse en los países en desarrollo donde los ingresos tributarios locales se mantienen en un nivel muy bajo (menos de 1% del PIB).
- Los vínculos entre la movilización de ingresos propios y la *ayuda* y los ingresos provenientes de los *recursos naturales* se examinan en el recuadro 3 del texto.

No obstante, es necesario proceder con gran cautela al sacar conclusiones sobre la posibilidad de algunos países de recaudar más ingresos. En la medida en que las variables explicativas son exógenas —las estructuras jurídicas y constitucionales, por ejemplo— serán, por definición, difíciles de modificar. La atención se centrará, por lo tanto, en los residuos de estas ecuaciones estimadas. Esto genera nuevas dificultades. Si las variables explicativas son exógenas (o al menos estadísticamente predeterminadas), los coeficientes reflejarán no solo las limitaciones de factibilidad —en principio las mismas para todos los países— que restringirán los ingresos que pueden recaudarse (según si el país no tiene litoral, por ejemplo, o tiene una estructura política determinada), pero también las opciones no observadas y (potencialmente idiosincrásicas) de política fiscal (bases y tasas impositivas) decididas por los países a la luz de estas limitaciones. Por lo tanto, las estimaciones tienen una forma reducida con coeficientes (como en el caso de la proporción de la agricultura, por ejemplo) que reflejan al mismo tiempo las limitaciones y las funciones de la política. Esto dificulta, por ejemplo, la tarea de determinar la amplitud de los ingresos adicionales que un país podría recaudar simplemente examinando los residuos de estas regresiones. Para ello, sería necesario identificar las limitaciones de factibilidad por separado.

Apéndice V. Estimación del esfuerzo fiscal

Los ingresos fiscales pueden concebirse como una función $R(x, p)$ de variables exógenas x y opciones de política p . Considerando una forma multiplicativa $r(x)I(p)$, y normalizando $\max_p I(p) = 1$, los ingresos máximos son $r(x)$ y $I(p) \in [0,1]$ es un índice de ‘esfuerzo’. En la medida en que no se observan estas opciones de política —exenciones, intensidad de las actividades de auditoría, etc.—, el esfuerzo es estadísticamente un término de error limitado en el nivel superior por la unidad (a diferencia del de las estimaciones de regresión estándar). Las técnicas estocásticas de la frontera de producción permiten estimar el esfuerzo para un país y un período específicos. Una forma intuitiva de proceder es comparar los ingresos recaudados por un país con los de otros países que presentan características similares.

En el cuadro 4 del apéndice se presentan los resultados basados en la aplicación de esta metodología (véase Greene, 2008) en Pessino y Fenochietto (2010). Véanse en este estudio más detalles de la estrategia de estimación, las fuentes de datos y la muestra —un panel no equilibrado para el período 1991–2006, excluidos los países con ingresos provenientes de los hidrocarburos que sean superiores al 30% de los ingresos tributarios totales. Las variables consideradas como parte de r son el ingreso per cápita, el grado de apertura de una economía, el valor agregado del sector de la agricultura como porcentaje del PIB, el gasto público en educación, y la desigualdad del ingreso; la corrupción y la inflación se consideran como parte de I . Las dos columnas muestran los ingresos fiscales efectivos y el esfuerzo estimado del último año sobre el que se dispone de datos. Si bien la técnica actual tiene claramente limitaciones —con respecto al tratamiento de cuestiones de endogeneidad, por ejemplo, y por extensión, de la riqueza de recursos naturales— los resultados son sugerentes, y en la mayoría de los casos, coinciden con lo que se supone generalmente.

Cuadro 4 del apéndice. Esfuerzo fiscal estimado

País	Relación ingresos tributarios/PIB	Esfuerzo estimado (porcentaje)
Bajo ingreso		
Bangladesh	8.1	41.0
Burkina Faso	11.3	62.0
Etiopía	13.2	81.0
Gambia	17.1	85.7
Ghana	22.4	86.4
Kenya	18.3	80.6
Madagascar	10.7	52.2
Malí	15.5	74.9
Sierra Leona	11.0	64.8
Togo	14.6	80.3
Uganda	12.9	67.6
Zambia	17.0	92.4
Mediana	13.9	77.6
Ingreso mediano bajo		
Armenia	17.1	55.4
Bolivia	26.6	67.6
Camerún	12.4	57.6
China, República Popular	14.9	42.6
Côte d'Ivoire	16.6	96.1
Egipto	14.1	61.8
El Salvador	15.3	53.8
Guatemala	10.7	38.1
Honduras	17.9	64.6
India	16.4	52.2
Indonesia	12.8	59.8
Jordania	26.4	66.3
Moldova	34.7	88.4
Mongolia	27.2	67.2
Nicaragua	21.5	65.2
Pakistán	9.5	46.9
Papua Nueva Guinea	24.7	94.0
Paraguay	15.3	64.5
Filipinas	14.3	60.2
Senegal	16.1	71.6
Sri Lanka	14.8	62.0
República Árabe Siria	17.5	74.8
Tailandia	19.5	49.0
Ucrania	36.6	87.1
Mediana	16.5	63.2

Cuadro 4. Esfuerzo fiscal estimado (continuación)
(Porcentaje del PIB, salvo indicación en contrario)

País	Relación ingresos tributarios/PIB	Esfuerzo estimado (porcentaje)
Ingreso mediano alto		
Albania	21.6	79.3
Argentina	27.4	63.6
Belarús	45.7	98.4
Botswana	22.5	64.7
Brasil	34.2	98.0
Bulgaria	33.8	82.5
Colombia	19.6	71.6
Costa Rica	22.2	66.7
República Dominicana	14.2	48.3
Jamaica	32.4	95.0
Lituania	30.2	70.7
Malasia	18.8	50.4
Namibia	26.1	93.8
Panamá	14.3	48.3
Perú	15.3	55.3
Rumania	27.9	75.1
Rusia	32.3	88.0
Sudáfrica	31.2	81.0
Turquía	32.5	89.6
Uruguay	25.0	87.5
Mediana	26.8	77.2

Cuadro 4. Esfuerzo fiscal estimado (continuación)
(Porcentaje del PIB, salvo indicación en contrario)

País	Relación ingresos tributarios/PIB	Esfuerzo estimado (porcentaje)
Ingreso alto		
Australia	30.9	67.2
Austria	41.9	89.1
Bélgica	45.4	92.3
Canadá	28.5	65.8
China R.P., RAE de Hong Kong	16.6	28.3
Croacia	40.2	75.3
República Checa	36.7	81.2
Dinamarca	49.1	94.7
Estonia	30.8	71.7
Finlandia	43.5	95.1
Francia	44.7	96.0
Alemania	35.7	78.2
Grecia	27.4	64.3
Hungría	37.1	92.5
Islandia	41.4	71.0
Irlanda	30.6	69.1
Italia	42.7	96.6
Japón	27.4	59.0
Corea, República de	26.8	52.8
Letonia	29.3	68.7
Luxemburgo	36.3	72.0
Países Bajos	39.5	85.3
Nueva Zelandia	34.3	80.1
Noruega	43.6	80.3
Polonia	34.3	86.2
Portugal	35.4	78.6
Singapur	12.7	22.3
República Eslovaca	29.6	75.1
Eslovenia	39.4	85.2
España	37.2	79.5
Suecia	50.1	98.1
Suiza	30.1	60.3
Reino Unido	37.4	79.9
Estados Unidos	27.3	62.4
Mediana	36.0	78.4

Fuente: Departamento de Finanzas Públicas, según Pessimo y Fenochietto (2010), Cuadro 3, distribución normal truncada.

Apéndice VI. Países de sólido desempeño: Tres ejemplos

El Salvador

En los últimos seis años se han adoptado medidas importantes y bien concebidas para ampliar la base impositiva, mejorando la eficiencia y la equidad. Estas reformas consistieron principalmente en: 1) limitar la aplicación del IVA a tasa cero a las exportaciones; 2) eliminar las exenciones de los intereses percibidos por los bancos autorizados en el extranjero y del ingreso generado por los intereses y las ganancias de capital de las personas físicas; 3) establecer un impuesto de matriculación de nuevos vehículos; 4) ampliar la base de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta de no residentes; 5) establecer un sistema mixto de impuestos específicos (ad valorem y específicos) sobre el tabaco y las bebidas alcohólicas y no alcohólicas, que sustituye al sistema anterior de tasas ad valorem para garantizar el pago de un impuesto razonable, incluso sobre los productos más baratos; 6) establecer disposiciones relativas a los precios de transferencia, que no existían anteriormente, y reglas sobre la capitalización insuficiente; 7) eliminar las subvenciones a las exportaciones, y 8) aumentar el impuesto sobre los premios de la lotería de 5% a 15%, en parte para luchar contra el lavado de dinero.

Estas simplificaciones redujeron la carga sobre una administración tributaria que ya se enfrenta a una tarea difícil. Gracias a estas reformas el sistema tributario es ahora más sencillo y las leyes tributarias son de buena calidad según las normas internacionales. Con solo unas pocas exenciones, estándar en la mayoría de los casos (servicios financieros, salud, educación y bienes de capital importados), y una sola tasa positiva (13%), el IVA de El Salvador está bien diseñado; a 52%, la eficiencia C se encuentra entre las más elevadas de América Latina.

Gracias a estas reformas, los ingresos tributarios aumentaron de 10,9% del PIB en 2004 a 13,4% en 2010. Además del incremento de los ingresos, estas nuevas medidas han permitido a El Salvador avanzar considerablemente hacia un sistema tributario centrado en la aplicación de derechos de aduana bajos, un IVA de base amplia y una sensibilidad respecto a los problemas de equidad. Sin embargo, los avances en la reforma administrativa han sido menos marcados.

Tanzanía

En los últimos diez años se han adoptado importantes reformas de política fiscal y administración tributaria para abordar el problema del bajo nivel de recaudación. La implementación de estas reformas se basó en los planes quinquenales de la Autoridad Tributaria de Tanzanía (TRA, por sus siglas en inglés), un organismo semiautónomo, y fue respaldada por los socios que apoyan el desarrollo del país.

El objetivo de las autoridades ha sido recaudar ingresos sin aumentar las tasas impositivas fortaleciendo la capacidad de la TRA, mediante la integración de sus operaciones, la segmentación de los contribuyentes y un uso más eficiente de las tecnologías de la información. Las principales reformas comprenden la introducción de un número de identificación del contribuyente común a todos los impuestos, la creación de un Departamento de Grandes Contribuyentes y la consolidación de la administración del IVA y la del impuesto sobre la renta

en un solo Departamento de Ingresos Internos estructurado por funciones. El cumplimiento de la obligación de inscripción mejoró gracias a la aplicación de medidas orientadas, por ejemplo, a asignar los grupos geográficos de contribuyentes a un equipo específico encargado de alcanzar objetivos claramente definidos, y ayudar de manera más eficaz a los pequeños contribuyentes a comprender y cumplir sus obligaciones. Una nueva ley relativa al impuesto sobre la renta (2004) estableció la autoliquidación y racionalizó la administración de los pequeños contribuyentes, y un aumento del umbral del IVA centró las operaciones de la TRA en los contribuyentes de alto rendimiento. La modernización de la administración de aduanas consistió principalmente en integrar sus operaciones con las del servicio de ingresos internos, mejorar la gestión de riesgos (acelerando los procedimientos de despacho para los importadores con antecedentes sólidos) y establecer las operaciones de despacho de aduana por Internet.

Las reformas contribuyeron a simplificar considerablemente las operaciones. Se redujo el número de tramos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y se recortó la tasa marginal superior (de 35% al 30%) y esta tasa se alineó con la de los impuestos sobre la renta de las sociedades. Se elevó el monto de la exoneración del impuesto sobre la renta de las personas físicas, se autorizó el arrastre indefinido de pérdidas. Se ajustaron las tasas presuntivas del impuesto sobre la renta para reducir los inconvenientes para las pequeñas empresas, se restableció el impuesto sobre las ganancias de capital, y entró en vigor un impuesto mínimo alternativo para las empresas que registraron pérdidas durante tres años consecutivos. Se redujeron las desgravaciones especiales del IVA concedidas a las instituciones sin fines de lucro, y las tasas de los impuestos específicos se indexaron por inflación.

Los ingresos tributarios aumentaron a un ritmo constante, del 9% del PIB en 2000 al 15,3% en 2009 (estos ingresos disminuyeron al 14,6% en 2010 en parte debido a una reducción de dos puntos porcentuales de la tasa del IVA en respuesta a la crisis financiera). El país puede aplicar medidas adicionales —tales como reducir las exenciones (que representaron 3½% del PIB en 2007/08), exigir el pago de los impuestos sobre la propiedad, establecer un solo departamento para los impuestos internos y examinar el régimen de fiscalidad minera— pero los logros alcanzados son considerables.

Vietnam

En los últimos cinco años el país ha aplicado amplias reformas de política fiscal y administración tributaria. Estas reformas se han basado en un Plan quinquenal de reforma tributaria (2005–10) que tiene como objetivo crear un sistema tributario que pueda adaptarse a la evolución de las condiciones económicas de Vietnam. Su implementación se ha beneficiado de un volumen sustancial de asistencia técnica del FMI.

Se ha racionalizado considerablemente el régimen tributario. El impuesto sobre la renta de las sociedades se ha fortalecido mediante la aplicación de medidas orientadas a unificar la estructura de las tasas (a 25%, en lugar de 28% y 15%); eliminar ciertos incentivos; autorizar las deducciones de los gastos razonables, y aplicar el impuesto sobre la renta de las personas físicas a las empresas no constituidas en sociedad. Se ha mejorado el IVA mediante la limitación de la

tasa cero a las exportaciones, la eliminación de la discriminación entre los productos nacionales e importados y la reducción de las exenciones. El régimen del impuesto sobre la renta de las personas físicas también ha sido completamente modificado: la renta del capital está sujeta ahora a impuestos; la sobretasa de 30% ha sido eliminada; los tramos impositivos se han ampliado considerablemente; la tasa marginal superior se ha reducido (de 40% a 35%); y se han establecido las deducciones fiscales por personas a cargo.

La administración tributaria también ha experimentado una profunda transformación y se ha reforzado considerablemente. Una nueva Ley sobre la administración tributaria, promulgada en 2006, combina en una sola ley todos los procedimientos administrativos comunes a todos los textos jurídicos de derecho fiscal importantes y amplía considerablemente los poderes del Departamento General de Tributación para administrar el sistema tributario. La sede de este departamento y su red de oficinas tributarias fueron reorganizadas en unidades estructuradas por funciones. El sistema tradicional de evaluaciones administrativas —que se aplicaba al IVA, pese a no ser nada adecuado para ese fin— se ha sustituido por un sistema de autoliquidación moderno, y se ha establecido un conjunto de procedimientos de administración tributaria. Todas las oficinas tributarias están ahora conectadas a través de una red informática y se ha puesto en práctica una amplia gama de aplicaciones de tecnología de la información para respaldar las principales funciones de administración tributaria. También se han adoptado medidas para actualizar los conocimientos del personal; este proceso ha sido respaldado por la creación de un instituto de estudios fiscales dentro del Departamento General de Tributación.

Gracias a estas reformas, los ingresos tributarios se han incrementado considerablemente y se han obtenido otros beneficios importantes. Como porcentaje del PIB, los ingresos tributarios aumentaron de un promedio de 19,6% en 2001–04 a un promedio de 23,7% en 2005–08. Además de este aumento de los ingresos tributarios, las reformas tributarias han constituido una etapa positiva hacia el establecimiento de un sistema tributario propicio para el desarrollo económico y han permitido afrontar la mayor exposición a la economía mundial. Del mismo modo, gracias a las reformas de la administración tributaria, el Departamento General de Tributación está mejor preparado para administrar una economía cada vez más orientada al mercado.

Apéndice VII. Tributación de los recursos naturales: Cuestiones y principios⁷⁶

Las características del sector de los recursos naturales plantean desafíos específicos para el diseño del sistema tributario, y los errores pueden ser muy costosos. Las inversiones suelen entrañar costos irreversibles elevados, que pueden ascender a miles de millones de dólares por un proyecto que puede durar varias décadas; las rentas pueden ser sustanciales; los precios de la producción son muy variables; los ingresos tributarios son a menudo la principal ventaja que obtiene el país de origen; los inversionistas son, en general, multinacionales que pueden utilizar métodos de planificación tributaria complejos; y —en el caso de los hidrocarburos y los minerales— el recurso en sí es agotable. Por lo tanto, las cuestiones de credibilidad, la distribución de los riesgos y rendimientos entre los inversionistas y el gobierno del país de origen, y la eficacia de la administración tienen una importancia primordial. Si bien se plantean cuestiones similares en otros sectores, estas cuestiones están muy presentes en el ámbito de los recursos naturales. También contribuyen a que los errores sean especialmente perjudiciales. Conceder exenciones o preferencias que no estén previstas en la legislación general, por ejemplo, es una decisión costosa y difícil de anular sin minar la credibilidad del gobierno. Los ejemplos de este tipo abundan, especialmente en África subsahariana, entre los cuales cabe señalar particularmente los recientes acuerdos de explotación minera en Sierra Leona y Liberia.

Para los países en desarrollo, la combinación de regalías y de impuestos basados en las utilidades suele ser la solución adecuada, y también es necesario prestar atención a los detalles y la implementación del sistema. Si bien las regalías también pueden distorsionar las decisiones de extracción e inversión, estas transfieren el riesgo adicional a los inversionistas — que tal vez estén mejor preparados para aceptarlos que los gobiernos de muchos países de bajo ingreso— y garantizan un rendimiento rápido y visible en forma de ingresos para el gobierno del país. Los impuestos basados en las utilidades pueden garantizar que el gobierno reciba visiblemente su parte de las rentas, y más aún cuando los precios son elevados, lo que es al mismo tiempo justo en sí y puede favorecer la sostenibilidad y la credibilidad de los regímenes tributarios. Se han establecido regímenes de este tipo en general, por ejemplo, en Angola, Mozambique y Namibia en el caso del petróleo, y en Botswana, Liberia, y Malawi en el marco de la legislación general relativa al sector de la minería. Los detalles de otros aspectos también pueden ser importantes, como las deducciones por depreciación y por exploración, así como la protección de los proyectos (a fin de limitar el uso de las pérdidas fiscales para proteger a los proyectos rentables de los impuestos).

El Departamento de Finanzas Públicas brinda asistencia técnica a gran escala en materia de tributación de los recursos naturales —respaldada actualmente por un Fondo fiduciario especializado— y ha desarrollado un programa especial. Al permitir la simulación de

⁷⁶ Este análisis se explica con detalle en las diversas contribuciones de Daniel, Keen y McPherson (2010). Con respecto a los desafíos que plantea la riqueza de recursos naturales para la gestión macroeconómica a nivel más general, incluida la asignación de recursos entre la inversión productiva, el consumo corriente y la acumulación de activos financieros, véanse Davis, Ossowski y Fedelino (2003) y Venables (2010).

regímenes tributarios o contractuales totalmente específicos para cada proyecto, el modelo 'FARI' (Fiscal Analysis for Resource Industries) tiene como objetivo explicar con mayor claridad las decisiones de los gobiernos en este ámbito.

Los regímenes eficientes de tributación de los recursos naturales complementan otras iniciativas orientadas a garantizar una buena gestión del ingreso proveniente de dichos recursos. El FMI ha publicado una *Guía sobre la transparencia del ingreso proveniente de los recursos naturales*, que amplía los principios de la Iniciativa para la transparencia de las industrias extractivas no solo a la política fiscal sino también a la gestión de las finanzas públicas. El sistema de certificación del proceso de Kimberley en el caso de los diamantes comenzó como una iniciativa destinada a eliminar los diamantes procedentes de zonas conflictivas, pero también respalda la evaluación y recaudación de ingresos. La Carta de los Recursos Naturales es una iniciativa independiente en la que se establecen los principios de buenas prácticas para la gestión del ingreso proveniente de dichos recursos, a la que también ha contribuido el personal técnico del Departamento de Finanzas Públicas. En la actualidad se reconoce ampliamente que el establecimiento de regímenes fiscales transparentes y bien concebidos para los recursos naturales es esencial para una gestión de gobierno eficaz en los países ricos en estos recursos.

Apéndice VIII. Estimación de los ingresos tributarios adicionales derivados de un aumento de la eficiencia del IVA

La eficiencia C es $E^C \equiv R/\tau C$, donde R denota los ingresos provenientes del IVA, τ la tasa estándar y C el consumo. Reordenando, la variación del ingreso tributario relacionado con un aumento de la eficiencia a una tasa estándar sin cambios, como se presenta en el cuadro 5 del apéndice, es:

$$\Delta\left(\frac{R}{Y}\right) = \tau \left(\frac{E^C}{E^Y}\right) \Delta E^C$$

donde $E^Y \equiv R/\tau Y$, siendo Y el PIB, y E^C/E^Y se considera constante.

Cuadro 5 del apéndice. Eficiencia del IVA por grupo de ingreso

País	Tasa estándar del IVA	Ingresos del IVA (en porcentaje del PIB)	Eficiencia del IVA (%)	Ingresos adicionales al aumentar la eficiencia		
				mediana a 100%	mediana a 80%	mediana a 120%
Australia	10	3.9	52.8	0.09	--	0.89
Austria	20	8.0	54.3	--	--	1.54
Bélgica	21	7.1	45.6	1.31	--	2.99
Canadá	7	3.3	64.4	--	--	0.02
República Checa	19	7.2	53.3	0.09	--	1.55
Dinamarca	25	10.0	54.0	--	--	2.00
Finlandia	22	8.7	53.3	0.11	--	1.87
Francia	19.6	7.3	46.1	1.25	--	2.95
Alemania	16	6.2	50.2	0.47	--	1.82
Grecia	19	6.9	40.6	2.26	0.44	4.08
Hungría	20	8.4	54.2	--	--	1.65
Islandia	24.5	11.1	53.9	0.01	--	2.23
Irlanda	21	7.5	57.8	--	--	0.90
Israel	16.5	8.0	59.4	--	--	0.72
Italia	20	6.0	37.8	2.56	0.85	4.27
Japón	5	2.6	69.6	--	--	--
Corea, República de	10	4.2	61.7	--	--	0.21
Luxemburgo	15	6.0	77.2	--	--	--
Países Bajos	19	7.5	54.6	--	--	1.41
Nueva Zelanda	12.5	8.7	90.6	--	--	--
Noruega	25	7.9	50.5	0.54	--	2.23
Portugal	21	8.5	46.9	1.27	--	3.21
Singapur	5	1.8	72.2	--	--	--
República Eslovaca	19	7.9	54.7	--	--	1.44
Eslovenia	20	8.6	59.1	--	--	0.84
España	16	6.2	51.3	0.33	--	1.63
Suecia	25	9.0	48.2	1.08	--	3.09
Suiza	7.6	3.9	71.7	--	--	--
Trinidad y Tabago	15	3.0	36.9	1.37	0.50	2.23
Reino Unido	17.5	6.7	44.0	1.50	--	3.13
<i>Promedio, ingreso alto</i>	<i>17.1</i>	<i>6.7</i>	<i>55.6</i>	<i>0.95</i>	<i>0.60</i>	<i>1.96</i>

Cuadro del apéndice 5. Eficiencia del IVA por grupo de ingreso (continuación)

País	Tasa estándar del IVA	Ingresos del IVA (en porcentaje del PIB)	Eficiencia del IVA (%)	Ingresos adicionales al aumentar la eficiencia		
				mediana a 100%	mediana a 80%	mediana a 120%
Bangladesh	15	2.8	23.4	1.70	0.80	2.60
Benin	18	7.4	44.7	--	--	0.06
Burkina Faso	18	6.3	36.6	0.17	--	1.46
República Centroafricana	18	3.7	20.6	3.00	1.67	4.33
Chad	18	0.7	5.1	4.27	3.28	5.25
Etiopía	15	6.1	42.9	--	--	0.31
Ghana	12.5	9.7	80.4	--	--	--
Guinea	18	3.3	22.6	2.20	1.10	3.31
Kenya	16	8.5	57.2	--	--	--
Madagascar	20	6.2	34.5	0.55	--	1.91
Malawi	17.5	8.1	44.1	--	--	0.19
Mali	15	7.3	52.4	--	--	--
Mozambique	17	7.1	44.7	--	--	0.07
Nepal	13	3.8	33.7	0.44	--	1.29
Níger	19	4.0	22.9	2.55	1.25	3.86
Nigeria	5	1.5	47.9	--	--	--
Pakistán	15	3.6	27.4	1.34	0.35	2.33
Rwanda	18	5.9	35.7	0.30	--	1.54
Tanzania	20	6.5	38.6	--	--	1.10
Togo	18	3.2	19.5	2.93	1.71	4.15
Uganda	18	7.3	45.9	--	--	--
Zambia	17.5	7.4	54.6	--	--	--
<i>Promedio, bajo ingreso</i>	<i>16.4</i>	<i>5.5</i>	<i>38.0</i>	<i>1.77</i>	<i>1.45</i>	<i>2.11</i>
Armenia	20	5.9	34.3	2.24	0.61	3.87
Camerún	19.25	5.0	31.4	2.51	1.02	4.01
Cabo Verde	15	7.0	50.1	--	--	0.93
China, R.P.: Continental	17	6.5	71.0	--	--	--
Congo, República del	18.9	2.3	29.3	1.42	0.67	2.16
Côte d'Ivoire	18	5.3	35.3	1.80	0.38	3.21
Georgia	18	8.5	56.0	--	--	0.12
Lesotho	14	7.8	44.6	0.47	--	2.12
Moldova	20	12.2	55.5	--	--	0.29
Paraguay	10	5.2	63.3	--	--	--
Perú	19	5.6	38.9	1.23	--	2.60
Ucrania	20	7.7	50.0	--	--	1.04
<i>Promedio, ingreso med. bajo</i>	<i>17.4</i>	<i>6.6</i>	<i>46.6</i>	<i>1.61</i>	<i>0.67</i>	<i>2.03</i>
Belarús	18	6.34	48.4	0.26	--	1.58
Botswana	10	4.01	70.5	--	--	--
Bulgaria	20	11.21	63.6	--	--	--
Chile	19	8.14	61.9	--	--	--
Croacia	22	12.20	69.1	--	--	--
Guinea Ecuatorial	15	0.05	2.2	1.18	0.93	1.43
Gabón	18	4.46	58.6	--	--	0.14
Jamaica	16.5	6.98	48.8	0.22	--	1.67
Kazajstán	15	4.49	49.0	0.13	--	1.05
Letonia	18	7.47	51.9	--	--	1.23
México	15	3.45	29.9	2.37	1.21	3.53
Namibia	15	5.29	42.3	1.01	--	2.27
Polonia	22	7.56	42.2	1.47	--	3.28
Federación de Rusia	18	6.77	56.3	--	--	0.50
Sudáfrica	14	8.58	74.2	--	--	--
Túnez	18	6.58	46.4	0.56	--	1.99
Turquía	18	5.29	35.2	2.28	0.76	3.79
Uruguay	23	9.31	50.4	--	--	1.86
Venezuela, Rep. Bol.	14	6.42	79.3	--	--	--
<i>Promedio, ingreso med. alto</i>	<i>17.3</i>	<i>6.6</i>	<i>51.6</i>	<i>1.05</i>	<i>0.97</i>	<i>1.87</i>

Fuente: Estimaciones del personal técnico del FMI.

Notas: Tasas estándar y eficiencia C en 2005, calculadas utilizando el gasto de consumo final.

Apéndice IX. Zambia: Establecimiento y mantenimiento de un IVA

Tasa y base. Cuando se introdujo en 1995, el IVA se aplicaba a una tasa única de 20%, su base era amplia y la tasa cero se limitaba a las exportaciones. No obstante, las preferencias fueron aumentando con el tiempo (para algunos productos agrícolas, alimentos, suministros médicos y medicamentos) y se ampliaron, a partir de 2002, a un número creciente de actividades turísticas. En 2008, la tasa estándar se redujo de 17,5% a 16%.

Ingresos tributarios y eficiencia. Los ingresos tributarios alcanzaron su nivel máximo del 6,1% del PIB en 2001, pero desde 2004 han disminuido de manera constante y se situaron en alrededor del 3,8% del PIB en 2009. Este resultado no solo obedeció a la reducción de la tasa: el coeficiente de eficiencia (en relación con el PIB) se ha reducido de aproximadamente 29% en 2002 a alrededor del 24% en 2009. Entre las opciones ofrecidas para aumentar el rendimiento cabe señalar la aplicación del IVA a las operaciones bancarias basadas en comisiones y a las actividades de seguros de propiedad, accidentes y riesgos diversos, la eliminación de la exención de los servicios de transporte de pasajeros (recaudación que ascendió a alrededor del 0,1% del PIB) y la tributación plena de las actividades turísticas (0,2%).

Reforma organizativa. Como viene ocurriendo en los países anglófonos, Zambia creó una nueva división separada de la que se encarga de la administración del impuesto sobre la renta, pero en el marco de una autoridad tributaria semiautónoma creada un año antes para proporcionar servicios y sistemas comunes. En 2009, la integración del IVA y de la administración del impuesto sobre la renta culminó en la creación de una oficina encargada de los grandes contribuyentes.

Umbral y pequeñas empresas. El umbral original del IVA era de K 30 millones (que en ese momento equivalían a US\$30.000), pero en 2001 era equivalente solamente a US\$8.000. La mitad de los 10.000 contribuyentes inscritos se situaban por debajo del umbral y se habían inscrito voluntariamente, pero mostraban un nivel de cumplimiento fiscal muy deficiente. El umbral se incrementó en 2002 a K 200 millones (que equivalían a aproximadamente US\$75.000 en ese momento, US\$45.000 en la actualidad) y se eliminó la inscripción voluntaria. Dadas las dificultades que afrontaban las pequeñas empresas en ese momento para efectuar operaciones con los contribuyentes inscritos al IVA, se restableció la inscripción voluntaria en 2007. Como se observa generalmente en los demás países anglófonos de África, se exigió a todos los contribuyentes del IVA que presentaran una declaración y efectuaran pagos mensuales hasta 2007, año en el que se estableció un sistema de declaraciones y pagos trimestrales para los contribuyentes inscritos voluntariamente al IVA.

Exportaciones de minerales. Debido a la dependencia de Zambia de las exportaciones de minerales, el reintegro efectivo del IVA se convirtió en un elemento especialmente importante. Después de que el intento inicial de evitar dificultades utilizando la posibilidad de aplazar el IVA sobre las importaciones diera lugar a fugas de ingresos e incumplimiento de las obligaciones, se estableció un sólido mecanismo de reintegro en 2005. Desde 2005, los reintegros se financian con fondos afectados a este fin y se basan en las declaraciones presentadas antes del final de cada mes, se efectúan sobre las recaudaciones brutas del IVA (interno y sobre las importaciones) en el

mes siguiente, antes de que el saldo neto se transfiera al Tesoro. Desde entonces, el plazo de reintegro es, en promedio, de unas pocas semanas, y entre 2004 y 2006 Zambia reembolsó aproximadamente el 38% de las recaudaciones brutas del IVA, un porcentaje mucho más elevado que el de muchos países africanos, y que coincide en mayor medida con el de las economías exportadoras más desarrolladas. Dada la importancia de los ingresos tributarios de este sector y de una gestión adecuada de los reintegros, la oficina encargada de los grandes contribuyentes incluye ahora una unidad de auditoría del sector minero especializada.

Apéndice X. Peligros de las treguas tributarias

Las treguas tributarias son exenciones temporales de los impuestos sobre la renta de las sociedades, que pueden ser o no ser renovables. Muchos las consideran como una forma de incentivo a la inversión que está particularmente mal concebida y que plantea una serie de peligros considerables para el sistema tributario a nivel más general:

- A menos que se ofrezcan por períodos tan largos que los inversionistas probablemente dudarán de su credibilidad, las treguas tributarias atraen a las empresas más móviles, es decir, a aquellas que probablemente aportarán menos beneficios al resto de la economía (como los textiles y el ensamblaje de manufacturas ligeras).
- Se prestan a abusos, socavando los ingresos tributarios al incitar fuertemente a los empresarios a utilizar precios de transferencia y diversos mecanismos financieros para transferir sus beneficios imponibles a las empresas con una tregua fiscal: por ejemplo, procurando que las empresas contribuyentes (que pueden deducir sus pagos de intereses) obtengan préstamos de empresas con una tregua fiscal (que no están sujetas a un impuesto sobre los intereses recibidos). Estos mecanismos pueden operar más allá de las fronteras nacionales, y también entre empresas nacionales. Por muy ingeniosas que sean las disposiciones jurídicas establecidas para afrontar este riesgo, la experiencia parece indicar que las empresas hallarán mecanismos para evitarlas. Incluso las administraciones tributarias más desarrolladas tienen muchas dificultades para luchar contra estos abusos.
- En el caso de los inversionistas extranjeros residentes en países que han establecido un sistema de crédito tributario por impuestos pagados en el extranjero, las ventajas de la tregua tributaria desaparecerán cuando se repatrien los beneficios. Por lo tanto, lo único que logrará la tregua tributaria (a menos que un acuerdo de doble imposición con el país de residencia establezca la concesión de un ‘crédito por impuestos no pagados’ —es decir, que la tregua tributaria no se ve contrarrestada por la reducción del crédito tributario por impuestos pagados en el extranjero disponible— lo que ahora no sucede casi nunca) es una transferencia de ingresos tributarios al país de residencia. No obstante, es muy posible que las multinacionales tengan mecanismos suficientes para diferir la repatriación para que esto no sea una consideración primordial en la práctica.
- A menos que las deducciones por depreciación puedan aplazarse más allá del período de la tregua tributaria, el incentivo para invertir hacia el final de una tregua puede, de hecho, ser más débil de lo que sería en el marco del sistema normal de imposición de las sociedades, dado que los inversionistas difieren sus inversiones para aprovechar al máximo estas deducciones (Mintz, 1990).
- Al ofrecer treguas tributarias, un gobierno emite, de hecho, en cierta medida, la señal de que no es digno de confianza en lo que respecta a las cuestiones tributarias: de lo contrario, una empresa que tenga la intención de quedarse después del período de tregua tributaria (es decir, el tipo de empresa que la política supuestamente debería atraer)

considerará más atractiva la promesa de una tasa impositiva baja y constante que implique un valor presente de los pagos inferior al que implica la tregua tributaria.

- Muchas empresas consideran atractivas las treguas tributarias porque evitan la necesidad de tratar con administraciones tributarias corruptas o ineficientes. Por lo tanto, ofrecer treguas fiscales puede en sí emitir una señal de que se trata de una administración tributaria corrupta o ineficiente, y desviar la atención de la necesidad de afrontar este tipo de problemas subyacentes.

Apéndice XI. Acuerdo regional sobre la tributación de las sociedades: Principios posibles

Libertad para invertir: Todos los inversionistas, nacionales y extranjeros, pueden invertir en todos los sectores, siempre que efectúen el registro de sus inversiones, y con las siguientes excepciones: [Puede incluirse aquí una breve lista de exclusiones, diferente para cada país].

Tratamiento nacional: Los inversionistas nacionales y extranjeros estarán autorizados a invertir en los países participantes en las mismas condiciones.

No discriminación: No habrá discriminación entre inversionistas nacionales y extranjeros.

Repatriación: Cada país permitirá la pronta transferencia de fondos relacionados con la inversión extranjera —tales como los beneficios, dividendos, regalías, pagos de préstamos y el producto de liquidaciones— en una moneda libremente convertible.

Expropiación: Las inversiones no serán expropiadas salvo en el caso de utilidad pública y en condiciones no discriminatorias. En caso de expropiación de bienes inmobiliarios, se otorgará rápidamente una indemnización adecuada.

Transparencia: El sistema de incentivos a la inversión de cada país, incluidas las leyes, regulaciones, directrices y procedimientos administrativos, será transparente y fácilmente accesible.

Incentivos a la inversión:

- Todos los incentivos deben estar previstos por la ley y disponibles para todos los inversionistas en las mismas condiciones y no deben estar sujetos a la discreción administrativa.
- Los países convienen en no competir ofreciendo treguas tributarias o tasas impositivas sobre los beneficios por debajo de la tasa estándar en vigor en cada país.
- Todos los incentivos fiscales a la inversión deben estar relacionados directamente con el monto de la inversión (por ejemplo, depreciaciones aceleradas, deducciones por inversión o créditos fiscales) y no pueden favorecer a actividades o sectores específicos.

Tasa impositiva estándar: Cada país se compromete a no reducir la tasa impositiva estándar sobre las sociedades por debajo de [incluir la tasa].

Nuevos incentivos fiscales a la inversión: Los países convienen en no establecer nuevos incentivos fiscales a la inversión o ampliar el alcance de los incentivos existentes que no sean acordes con las directrices anteriores.

Eliminación de los incentivos fiscales a la inversión existentes: Los países se comprometen a modificar las leyes en vigor y las prácticas establecidas para eliminar los incentivos fiscales a la

inversión que no sean acordes con estos principios a más tardar [incluir la fecha]. Las empresas que, antes de [fecha], se hayan beneficiado de incentivos que no sean acordes con estos principios podrán mantener sus “derechos adquiridos”, es decir, podrán seguir beneficiándose de estos incentivos durante el período por el cual se prometieron dichos incentivos, siempre que sigan respetando las condiciones vinculadas a los mismos.

Gastos fiscales: Cada país desarrollará y publicará los gastos fiscales que cubrirán, como mínimo, todos los incentivos fiscales que no sean acordes con estos principios.

Seguimiento y aplicación: Se establecerá un comité para garantizar la aplicación de estos principios y, en particular, para identificar en cada país las medidas tributarias que no sean acordes con estos principios. Cada país estará autorizado a presentar una queja contra la práctica mantenida por otro país. Este último tendrá la posibilidad de responder, y el comité emitirá una opinión no vinculante al final del proceso.

Apéndice XII. Experiencia de la eliminación unilateral de los incentivos fiscales

China eliminó en 2008 la reducción impositiva de cinco años concedida a los inversionistas extranjeros (dos años al cero por ciento, y luego tres años y medio a la tasa estándar del 33%) a favor de una tasa única del 25%. También se eliminaron las tasas reducidas de los impuestos sobre la renta de las sociedades (del 15% y 24%) a favor de la tasa única del 25%.

Egipto promulgó una nueva ley relativa al impuesto sobre la renta a mediados de 2005 que redujo las tasas marginales superiores sobre la renta y las utilidades de 32% a 20% para las personas físicas y de 40% a 20% para las empresas, constituidas o no como sociedades (las tasas para el petróleo, la autoridad del Canal de Suez y el banco central se mantuvieron en 40%). Esta reforma también incrementó el umbral de la deducción por gastos personales, liberalizó la depreciación normal (el equipo y la maquinaria se benefician ahora de una deducción del 30% en el primer año de uso, con la aplicación de tasas de depreciación normales al saldo restante), y estableció la eliminación gradual de las treguas fiscales permitiendo a los beneficiarios actuales mantener los derechos adquiridos. Un aspecto importante es que estas reformas se han complementado con amplias reformas sostenidas de la administración tributaria, entre ellas, la introducción con éxito de la autoliquidación y una reforma del tratamiento fiscal de las pequeñas y medianas empresas. Entre 2005 y 2006, la inversión extranjera directa en Egipto se duplicó.

Mauricio eliminó la mayor parte de los incentivos fiscales existentes para las empresas (treguas tributarias, exenciones y créditos fiscales por inversión) con la excepción de aquellos ya otorgados. El único incentivo notable que sigue en vigor es una tregua tributaria de cuatro años para la renta de las pequeñas empresas o las empresas artesanales en el marco de la Ley sobre la Autoridad para el desarrollo de las pequeñas empresas y las empresas artesanales de 2005, destinada a fomentar la regularización de las actividades informales. Además, la tasa estándar del impuesto sobre la renta de las sociedades se redujo de 25% a 15% en julio de 2007, y por lo tanto esta se armonizó con la tasa vigente del impuesto sobre las empresas que se benefician de incentivos fiscales. (La estructura de las tasas sobre la renta de las sociedades también se modificó y se adoptó una tasa única de 15%). Gracias a estas reformas, la inversión extranjera directa creció vigorosamente, y las entradas netas, en porcentaje del PIB, se duplicaron en 2006 con respecto a 2005, ascendiendo a aproximadamente 1 2/3%, y casi se triplicaron en 2007, alcanzando 4 1/2% del PIB. La proporción de entradas netas en 2008 fue similar a la de 2010, aunque se observó una ligera disminución en 2009. La mayor parte del aumento de la inversión extranjera directa correspondió al sector del turismo, inmobiliario (incluidas las ventas de bienes inmobiliarios por parte de no residentes), y, especialmente, de servicios financieros y de seguros (en el cual se aplicaron varias reformas regulatorias). Durante este período, también aumentaron considerablemente los ingresos derivados del impuesto sobre la renta de las sociedades, de aproximadamente 2 1/2% del PIB en 2006/07 y 2007/08 a 3,8% en 2008/09, y 3,6% del PIB en el período de seis meses entre julio y diciembre de 2009.

Referencias

- Acemoglu, Daron, 2005, “Politics and Economics in Weak and Strong States,” *Journal of Monetary Economics*, Vol. 52, pp. 1199–226.
- Adams, Christopher S., and David L. Bevan, 2005, “Fiscal Deficits and Growth in Developing Countries,” *Journal of Public Economics*, Vol. 89, pp. 571–97.
- African Development Bank, and Organization for Economic Cooperation and Development, 2010, “Public Resource Mobilization and Aid in Africa,” in *African Economic Outlook*, pp. 79–122 (Paris: Organization for Economic Cooperation and Development).
- Aisen, Ari, and Francisco Veiga, 2008, “The Political Economy of Seignorage,” *Journal of Development Economics*, Vol. 87, pp. 29–50.
- Aizenman, Joshua, and Yothin Jinjarak, 2008, “The Collection Efficiency of the Value-Added Tax: Theory and International Evidence,” *Journal of International Trade and Economic Development*, Vol. 17, pp. 391–410.
- Alesina, Alberto, and Romain Wacziarg, 1998, “Openness, Country Size and Government,” *Journal of Public Economics*, Vol. 69, pp. 305–21.
- Alm, James, and Sally Wallace, 2004, “Can Developing Countries Impose an Individual Income Tax?” mimeo (Atlanta: Georgia State University).
- Araujo-Bonjean, Catherine, and Gerard Chambas, 2003, in *Taxing the Hard to Tax: Lessons from Theory and Practice*, ed. by James Alm, Jorge Martinez-Vasquez, and Sally Wallace, pp. 313–29 (Amsterdam: Elsevier).
- Arnold, Jens, 2008, “Do Tax Structures Affect Aggregate Economic Growth? Empirical Evidence from a Panel of OECD Countries,” OECD Economics Department Working Paper No. 643 (Paris: Organization for Economic Cooperation and Development Publishing).
- Arze del Granado, J., David Coady, and Robert Gillingham, 2010, “The Unequal Benefits of Fuel Subsidies: A Review of Evidence for Developing Countries,” IMF Working Paper 10/2020 (Washington: International Monetary Fund).
- Attali, Joseph Gpewopo, Gérard Chambsa and Jean Louis Combes, 2008, “Corruption et Mobilization des recettes Publiques: Une Analyse Économétrique,” *Recherche Economique de Louvain*.
- Auriol, Emmanuelle, and Michael Warlters, 2005, “Taxation Base in Developing Countries,” *Journal of Public Economics*, Vol. 89, pp. 625–46.

- Baer, Katherine, and others, 2002, *Improving Large Taxpayers' Compliance*, Occasional Paper 215 (Washington: International Monetary Fund).
- and Eric Le Borgne, 2008, *Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives*, (Washington: International Monetary Fund).
- Bahl, Roy, 2009, "Property Tax Reform in Developing and Transition Countries," Andrew Young School of Policy Studies (for USAID ; Atlanta : Georgia State University).
- Baker, Raymond, 2005, *Capitalism's Achilles Heel: Dirty Money and How to Renew the Free-Market System* (John Wiley & Sons).
- Barber, S., S. Ahsan, M. Adioetomo, and D. Seytonaluri, 2008, "Tobacco Economics in Indonesia" (Paris: International Union Against Tuberculosis and Lung Disease).
- Baunsgaard, Thomas, and Michel Keen, 2010, "Tax Revenue and (or?) Trade Liberalization," *Journal of Public Economics*, Vol. 94, pp. 563–77.
- Besley, Timothy, and Torsten Persson, 2009, "The Origins of State Capacity: Property Rights, Taxation, and Politics," *American Economic Review*, Vol. 99, pp. 1218–244.
- , ———, 2010, *Pillars of Prosperity: Peace, Easy Taxes and the Rule of Law*, Manuscript (London: London School of Economics).
- Biber, Edmund, 2010, "Revenue Administration: Taxpayer Audit—Use of Indirect Methods," FAD Technical Notes and Manuals, available at www.imf.org.
- Biggs, Tyler, and Manju Shah, 1998, "The Determinants of Enterprise Growth in sub-Saharan Africa: Evidence from the Regional Program on Enterprise Development," Regional Program on Enterprise Development Discussion Paper (Washington: World Bank).
- Bird, Richard, 2008, "Tax Challenges Facing Developing Countries," (New Delhi: National Institute of Public Finance and Policy).
- , and Pierre-Pascal Gendron, 2007, *The VAT in Developing and Transitional and Countries* (Cambridge: Cambridge University Press).
- , Jorge Martinez-Vazquez, and Benno Torgler, 2008, "Tax Effort in Developing Countries and High-Income Countries: The Impact of Corruption, Voice and Accountability," *Economic Analysis and Policy*, Vol. 38, pp. 55–71.
- Bodin, Jean-Paul, 2010, "Revenue Administration: Developing a Simplified Tax Regime for Small Businesses," FAD Technical Notes and Manuals (forthcoming; Washington: International Monetary Fund).

- , and Vincent Koukpaizan, 2008, “Taxation of Small Enterprises: Recent Developments,” *International VAT Monitor*, March/April, pp. 121–31.
- Bornhorst, Fabian, Sanjeev Gupta, and John Thornton, 2009, “Natural Resource Endowments and the Domestic Revenue Effort,” *European Journal of Political Economy*, Vol. 25, pp. 439–46.
- Bräutigam, Deborah A., 2008, “Introduction: Taxation and State-building in Developing Countries,” in *Taxation and State-building in Developing Countries: Capacity and Consent*, ed. by Deborah Bräutigam, Odd-Helge Fjelstad, and Mick Moore, pp. 1–33 (Cambridge: Cambridge University Press).
- Brun, Jean-François, Gerard Chambas, and Samuel Guérineau, 2008, “Aide et Mobilisation Fiscale dans les Pays en Voie de Développement,” CERDI, Etudes et Documents.
- , and Bertrand Laporte, 2010, “IMF Programs and Tax Effort: What Role for Institutions in Africa?” CERDI, Etudes et Documents (forthcoming).
- Casanegra de Jantscher, Milka, 1990, “Administering the VAT,” in *Value-Added Taxation in Developing Countries*, ed. by Malcolm Gillis, Carl S. Shoup, and Gerardo P. Sicat (Washington: World Bank).
- Castro, Patricio, Raúl Junquera-Varela, Osvaldo Schenone, and Antonio Teixeira, 2009, “Mozambique: Evaluation of Reforms in Tax Policy and Administration 1994—2007” available online at <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2009/090109b.pdf>
- Chambas, Gérard, 2005, *Afrique au sud du Sahara: Mobiliser des Ressources Fiscales pour le Développement* (Paris: Economica).
- , 2010, *Mobiliser des Ressources Locales en Afrique Subsaharienne* (Paris: Economica).
- Coady, David, Robert Gillingham, Rolando Ossowski, John Piotrowski, Shamsuddin Tareq, and Justin Tyson, 2010, “Petroleum Product Subsidies: Costly, Inequitable, and Rising,” IMF Staff Position Note 10/05 (Washington: International Monetary Fund).
- Crandall, William, and Jean-Paul Bodin, 2005, “Revenue Administration Reforms in Selected Middle Eastern Countries, 1994–2004,” IMF Working Paper 05/203 (Washington: International Monetary Fund).
- Crawford, Ian, Michael Keen, and Stephen Smith, 2010, “VAT and Excises,” in *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review* James Mirrlees, ed. by Stuart Adam, Timothy Besley, Richard Blundell, Stephen Bond, Robert Chote, Malcolm Gammie, Paul Johnson, Gareth Myles, and Jim Poterba, pp. 275–362 (Oxford: Oxford University Press for Institute for Fiscal Studies).

- Cubeddu, Luis, Andreas Bauer, Pelin Berkman, Magda Kandil, Koffie Nassar, and Peter Mullins, 2008, "Tax Incentives and Foreign Direct Investment: Policy Implications for the Caribbean," in *The Caribbean: Enlarging Economic Integration*, ed. by Andreas Bauer, Paul Lashin, and Sanjaya Panth, pp. 44–84 (Washington: International Monetary Fund).
- Daniel, Philip, Michael Keen, and Charles McPherson, 2010, *The Taxation of Petroleum and Minerals: Principles, Practices and Problems* (Routledge: Abingdon).
- Davis, Jeffrey, Rolando Ossowski and Annalisa Fedelino, 2003, *Fiscal Policy Formulation and Implementation in Oil-Producing Countries* (Washington: International Monetary Fund).
- de Paula, Aureo, and José Scheinkman, 2006, "The Informal Sector," mimeo (Princeton University).
- Dharmapala, Dhammika, and James R. Hines Jr., 2009, "Which Countries Become Tax Havens?" *Journal of Public Economics*, Vol.93, pp. 1058–068.
- Dixit, Avinash, 1991, "The Optimal Mix of Inflationary Finance and Commodity Taxation with Collection Lags," *IMF Staff Papers*, Vol. 38, pp. 643–54.
- Ebe, Christian, and Helene Ehrhart, 2010, "Tax Revenue Instability in sub-Saharan Africa: Consequences and Remedies," mimeo, CERDI (Auvergne University).
- Ebrill, Liam, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, and Victoria Summers, 2001, *The Modern VAT* (Washington: International Monetary Fund).
- Eckert, Joseph, 2008, "Computer-assisted Mass Appraisal Options for Transitional and Developing Countries," in *Making the Property Tax Work: Experiences in Developing and Transitional Countries*, ed. by Roy Bahl, Jorge Martinez-Vasquez, and Joan Youngman (Cambridge MA, Lincoln Institute of Land Policy).
- ECORYS, 2010, "Taxation in Africa" (Netherlands).
- Emran, Shahe, and Joseph Stiglitz, 2005, "On Selective Indirect Tax Reform in Developing Countries," *Journal of Public Economics*, Vol. 89, pp. 599–623.
- European Commission, 2010, "Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee: Tax and Development," COM, Vol. 163, final.

- Everest-Philips, Max, 2008, "Business Taxation as State-building in Developing Countries: Reflections from the Dfid/FIAS Tax Reform Programme," mimeo (United Kingdom: Department for International Development).
- FIAS, 2007, "South Africa: Tax Compliance Burden for Small Businesses: A Survey of Tax Practitioners," available online at http://www.fias.net/ifcext/fias.nsf/Content/Pubs_BusinessTaxation
- Fuest, Clemens, and Nadine Riedel, 2010, "Tax Evasion and Avoidance in Developing Countries: The Role of International Profit Shifting," Oxford University Centre for Business Taxation, Working Paper No. 10/12.
- Gauthier, Bernard, and Mark Gersovitz, 1997, "Revenue Erosion and Evasion in Cameroon, 1993," *Journal of Public Economics*, Vol. 64, pp. 407–24.
- , and Ritva Reinikka, 2006, "Shifting Tax Burdens through Exemptions and Evasion: An Empirical Investigation of Uganda," *Journal of African Economies*, Vol. 15, pp. 373–98.
- Ghura, D., 2006, "Tax Revenue in sub-Saharan Africa: Effects of Economic Policies and Corruption," IMF Working Paper 98/135 (Washington: International Monetary Fund).
- Goode, Richard, 1993, "Tax Advice to Developing Countries: An Historical Survey," *World Development*, Vol. 21, pp. 37–53.
- Gordon, Roger, 2010, *Taxation in Developing Countries: Six Case Studies and Policy Implications* (New York: Columbia University Press).
- , and Wei Li, 2009, "Tax Structures in Developing Countries: Many Puzzles and a Possible Explanation," *Journal of Public Economics*, Vol. 93, pp. 855–66.
- Greene, William, 2008, "The Econometric Approach to Efficiency Analysis," in *The Measurement of Productive Efficiency and Productivity Growth*, ed. by Harold Fried, C.A. Knox Lovell, and Shelton Schmidt, pp. 92–250 (Oxford: Oxford University Press).
- Gupta, Abhijit Sen, 2007, "Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries," IMF Working Paper 07/184 (Washington: International Monetary Fund).
- Gupta, Sanjeev, Benedict Clements, Alexander Pivovarsky, and Erwin R. Tingson, 2004, "Foreign Aid and Revenue Response: Does the Composition of Aid Matter?" in *Helping Countries Develop: The Role of Fiscal Policy*, ed. by Sanjeev Gupta, Benedict Clements, and Gabrieilla Inchauste, pp. 385–406 (Washington: International Monetary Fund).

- , Shamsuddin Tareq, Benedict Clements, Alex Sequera-Ubiergo, Rina Bhattacharya, and Todd Matina, 2005, *Rebuilding Fiscal Institutions in Post-Conflict Countries*, IMF Occasional Paper No. 27 (Washington: International Monetary Fund).
- Harrison, Graham, 2008, “VAT Refunds,” in *VAT in Africa*, ed. by Richard Krever (Pretoria: Pretoria University Law Press).
- Heady, Christopher, 2002, “Tax Policy in Developing Countries: What can be Learned from OECD Experience?” mimeo (Paris: Organization for Economic Cooperation and Development).
- Hu, T.-W., Z. Mao, J. Shi, and W. Chen, 2008, “Tobacco Taxation and its Potential Impact in China” (Paris: International Union against Tuberculosis and Lung Disease).
- IFC, 2007, “Designing a Tax System for Micro and Small Businesses: Guide for Practitioners.”
- International Monetary Fund, 2000, “Recent Experience with the Value-Added Tax—An Overview” (Washington: International Monetary Fund).
- , 2005, “Dealing with the Revenue Consequences of Trade Reform,” IMF Policy Paper SM/05/57, Supplement 2 (Washington: International Monetary Fund).
- , 2010a, “Reaching the MDGs: Macroeconomic Prospects and Challenges in Low-Income Countries,” Background Note for the United Nations MDG Summit.
- , 2010b, “A Multi-Donor Trust Fund for IMF Capacity Building Technical Assistance in Managing Natural Resource Wealth: Draft Program Document” available at www.imf.org
- , 2010c, “A Multi-Donor Trust Fund for IMF Capacity Building Technical Assistance in Tax Policy and Administration—Securing Revenue for Development: Draft Program Document” available at www.imf.org
- International Tax Compact, 2010, *Mapping Survey: Taxation and Development*, available online at <http://taxcompact.net/documents.html>
- International Tax Dialogue, 2005, “The Value-Added Tax—Experiences and Issues,” available online at www.itdweb.org.
- , 2006, “Tax Treatment of Donor-Financed Projects,” available at <http://www.itdweb.org/pages/Redirect.aspx?id=9276&type=doc&l=3>
- , 2007, “Taxing Small and Medium Enterprises,” available online at www.itdweb.org.
- Jenkins, Glenn P., Jenkins Hatice P., and Chun-Yan Kuo, 2006, “Is the VAT Naturally Progressive?” mimeo (Queens University).

- Jensen, Robert, 2007, “The Digital Divide: Information (Technology), Market Performance and Welfare in the South Indian Fisheries Sector,” *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 122, pp. 879–924.
- Kaldor, Nicholas, 1963, “Will Underdeveloped Countries Learn to Tax?” *Foreign Affairs*, Vol. 41, pp. 410–19.
- Kanbur, Ravi, 2009, “Conceptualising Informality: Regulation and Enforcement,” Department of Applied Economics and Management, Cornell University, WP 2009–11.
- Keen, Michael (ed.), 2003, *Changing Customs: Challenges and Strategies for the Reform of Customs Administration* (Washington: International Monetary Fund).
- , 2008, “VAT, Tariffs, and Withholding: Border Taxes and Informality in Developing Countries,” *Journal of Public Economics*, Vol. 92, pp. 1892–906.
- , 2009, “What Do (and Don’t) We Know about the Value-Added Tax? A Review of Richard Bird and Pierre-Pascal Gendron,” *The VAT in Developing and Transitional Countries*,” *Journal of Economic Literature*, Vol. 47, pp. 155–66.
- , 2011, “Tax and Development—Again,” forthcoming in *Taxation in Developing Countries*, ed. by George Zodrow and Clemens Fuest.
- , and Jenny Ligthart, 2002, “Coordinating Tariff Reduction and Domestic Tax Reform,” *Journal of International Economics*, Vol. 56, pp., 489–507.
- , and Ben Lockwood, 2010, “The Value-Added Tax: Its Causes and Consequences,” *Journal of Development Economics*, Vol. 92, pp. 138–51.
- , and Mario Mansour, 2010a, “Revenue Mobilization in sub-Saharan Africa: Challenges from Globalization I—Trade Reform,” *Development Policy Review*, Vol. 28, pp. 552–71.
- , and ———, 2010b, “Revenue Mobilization in sub-Saharan Africa—Challenges from Globalization II—Corporate Taxation,” *Development Policy Review*, Vol. 28, pp. 573–96.
- , and Alejandro Simone, 2004, “Tax Policy in Developing Countries: Some Lessons from the 1990s, and Some Challenges Ahead,” pp. 302–52 in *Helping Countries Develop: The Role of Fiscal Policy* ed. by Sanjeev Gupta, Ben Clements, and Gabriela Inchauste (Washington: International Monetary Fund).
- Kidd, Maureen, and William Crandall, 2006, “Revenue Authorities: Issues and Problems in Evaluating their Success,” IMF Working Paper 06/240 (Washington: International Monetary Fund).
- Klemm, Alex, and Stefan van Parys, 2009, “Empirical Evidence on the Effects of Tax Incentives,” IMF Working Paper 09/136 (Washington: International Monetary Fund).

- Kloeden, David, forthcoming, "Revenue Administration Reforms in Anglophone Africa Since the Early-1990s," IMF Working Paper (Washington: International Monetary Fund).
- Le, Tuan Minh, Blanca Moreno-Dodson, and Jeep Rojchaichanthorn, 2008, "Expanding Taxable Capacity and Reaching Revenue Potential: Cross-Country Analysis," World Bank Policy Research Working Paper 4559.
- Lee, Young, and Roger H. Gordon, 2005, "Tax Structure and Economic Growth," *Journal of Public Economics*, Vol. 89, pp. 1027–043.
- Lotz, Jorgen, and Elliot Morss, 1967, "Measuring Tax Effort in Developing Countries," *IMF Staff Papers*, Vol. 14, pp. 478–99.
- Marshall, John, 2009, "One Size Fits All? IMF Tax Policy in sub-Saharan Africa," Occasional Paper No. 2 (London: Christian Aid).
- Martinez-Vasquez, Vulovic, and Yongzheng Liu, 2009, "Direct versus Indirect Taxation: Trends, Theory and Economic Significance," International Studies Program, Working Paper 09–11, updated (Atlanta: Georgia State University).
- McKinsey Global Institute, 2003, *New Horizons: Multinational Company Investment in Developing Countries* (McKinsey and Company: San Francisco).
- McPherson, Charles, 2010, "State Participation in the Natural Resource Sectors: Evolution, Issues and Outlook," in *The Taxation of Petroleum and Minerals: Principles, Practices and Problems*, ed. by Philip Daniel, Michael Keen, and Charles McPherson, pp. 263–88 (Abingdon: Routledge).
- Michielse, Geerten, and Victor Thuronyi, 2010, "Overview of Cooperation on Capacity Building in Taxation," mimeo (Washington: International Monetary Fund).
- Mikesell, John L., and C. Kurt Zorn, 2008, "Data Challenges in Implementing a Market Value Property Tax: Market and Market-Informed Valuation in Russia, Ukraine, and the Baltic States," ed. by Bahl et al.
- Mintz, Jack, 1990, "Tax Holidays and Investment," *World Bank Economic Review*, Vol. 4, pp. 81–102.
- Modi, Jitendra, 1987, "Statistical Appendix," in *Supply-Side Tax Policy: Its Relevance to Developing Countries*, ed. by Ved P. Gandhi (Washington: International Monetary Fund).
- Moss, Todd, Gunilla Pettersson, and Nicolas van de Walle, 2006, "An Aid-Institutions Paradox? A Review Essay on Aid Dependency and State Building in sub-Saharan Africa," Center for Global Development Working Paper 74.
- Mullins, Peter, 2006, "Moving to Territoriality? Implications for the U.S. and the Rest of the World," *Tax Notes International*, Vol. 43, September 4, pp. 839–53.

- Muñoz, Sonia, and Stanley Sang-Wook Cho, 2004, “Social Impact of a Tax Reform: The Case of Ethiopia,” in *Helping Countries Develop: The Role of Fiscal Policy*, ed. by Sanjeev Gupta, Benedict Clements, and Gabriella Inchauste, pp. 353–84 (Washington: International Monetary Fund).
- Newhouse, David, and Daria Zakharova, 2007, “Distributional Implications of the VAT Reform in the Philippines,” IMF Working Paper 07/153 (Washington: International Monetary Fund).
- Organisation for Economic Cooperation and Development, 2007, “Putting Public Finances on a Firmer Footing,” in *OECD Economic Survey: Mexico 2007*, Chapter 2 (Paris: Organization for Economic Cooperation and Development).
- , 2008, *Governance, Taxation and Accountability: Issues and Practice*, Development Assistance Committee Guidelines and Reference Series.
- , DAC GOVNET, 2009, *Taxation, State Building and Aid: Factsheet—Update December 2009*, available online at www.oecd.org/dac/governance
- Persson, Torsten, and Guido Tabellini, 2003, *The Economic Effect of Constitutions* (Cambridge: MIT Press).
- Pessino, Carola, and Ricardo Fenochietto, 2010, “Determining Countries’ Tax Efforts,” *Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública*, Vol. 195, pp. 61–83.
- Peter, Klara Sabirianova, Steve Buttrick, and Denvil Duncan, 2010, “Global Reform of Personal Income Taxation, 1981-2005: Evidence from 189 countries”, *National Tax Journal*, Vol. 63, pp. 447–78.
- Petit, Patrick, forthcoming, “Tobacco Excise Taxes,” IMF Staff Position Note (forthcoming; Washington: International Monetary Fund).
- Plimmer, Francis, and William J. McCluskey, 2010, “The Basis and the Administration of the Property Tax: What Can Be Learned from International Practice?” Presentation to the XXIV International Federation of Surveyors Congress 2010 (Sydney, Australia).
- Rodrik, Dani, 1998, “Why Do More Open Countries Have Bigger Governments?” *Journal of Political Economy*, Vol. 106, pp. 997–1032.
- Ross, Hana, and Frank J. Chaloupka, 2000, “The Effect of Cigarette Prices on Youth Smoking,” *Health Economics*, Vol. 12, pp. 217–230.

- Russell, Barrie, 2010, "Revenue Administration: Developing a Taxpayer Compliance Program," IMF Technical Note 10/17 (Washington: International Monetary Fund).
- Schneider, Friedrich, Andreas Buehn, and Claudio Montenegro, 2010, "Shadow Economies All over the World: New Estimates for 162 Countries," Policy Research Working Paper 5356, World Bank.
- Sah, Raaj K., 1983, "How Much Redistribution is Possible through Commodity Taxes?" *Journal of Public Economics*, Vol. 20, 89–101.
- Silvani, Carlos, John Brondolo, Eric LeBorgne, and Frank Bosch, 2008, "Tax Administration Reform and Fiscal Adjustment: The Case of Indonesia (2001–07)", IMF Working Paper 08/129 (Washington: International Monetary Fund).
- Stewart, Miranda, and Sunita Jogarajan, 2004, "The International Monetary Fund and Tax Reform," *British Tax Review*, pp. 146–75.
- Stiglitz, Joseph E., 2010, "Development-Oriented Tax Policy," in *Taxation in Developing Countries: Six Case Studies and Policy Implications*, ed. by Roger Gordon, pp. 11–36 (New York: Columbia University Press).
- Sunley, Emil, 2010, "Taxation of Cigarettes in the Bloomberg Initiative Countries," *Tax Notes International*, April 12, Vol. 58, pp. 161–18.
- Tanzi, Vito, 1978, "Inflation, Real Tax Revenue, and the Case for Inflationary Finance: Theory with an Application to Argentina," *IMF Staff Papers*, Vol. 23, pp. 417–51.
- Tax Justice Network, 2005, "The Price of Offshore," available online at http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Briefing_Paper_-_The_Price_of_Offshore_14_MAR_2005.pdf
- Thuronyi, Victor, 2001, "International Tax Cooperation and a Multilateral Treaty," *Brooklyn Journal of International Law*, Vol. XXVI, pp. 1641–681.
- Torvik, Ragnar, 2009, "Why are Tax Havens More Harmful to Developing Countries than to other Countries?" in *Tax Havens and Development*, Appendix 1, Report on the Government Commission on Capital Flight from Poor Countries, Official Norwegian Reports 2009:19.
- United Nations, 2005, *Investing in Development* (New York: United Nations).
- Van Parys, Stefan, and Sebastian James, 2009, "Why Tax Incentives May Be an Inefficient Tool to Encouraging Investment? The Role of the Investment Climate," mimeo (Washington: World Bank).
- Venables, Anthony J., 2010, "Resource Rents; When to Spend and How to Save," in *International Tax and Public Finance*, Vol. 17, pp. 340–56.

- Villela, Luiz, Andrea Lemgruber, and Michael Jorratt, 2010, "Tax Expenditure Budgets: Concepts and Challenges for Implementation," Inter-American Development Bank Working Paper No. IDB-WP-179.
- Wacziarg, Romain, and Karen Horn Welch, 2008, "Trade Liberalization and Growth: New Evidence," *World Bank Economic Review*, Vol. 22, pp. 187–231.
- World Health Organization, 2010, *Technical Manual on Tobacco Tax Administration* (Geneva: World Health Organization).
- Zake, Justin, forthcoming, "Customs Administration Reform and Modernization in Anglophone Africa—Early 1990s to Mid-2010," IMF Working Paper (forthcoming; Washington: International Monetary Fund).
- Zolt, Eric M., and Richard M. Bird, 2005, "Redistribution via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries," *UCLA Law Review*, Vol. 52, pp. 1627–95.