
Ideas y Lineamientos para la Reforma Tributaria*

Carlos Grau Pérez, Fernando Lorenzo y Gabriel Oddone**

I. El Sistema Tributario	495
II. La Evasión	521
III. La Administración Tributaria	539
IV Dilemas para la Política Tributaria	552

* Documento publicado por el Centro de Investigaciones Económicas, Montevideo, Uruguay. Julio de 2004. www.cpa.com.uy/downloads/eventos/2004.8.21.pdf

** Carlos Grau Pérez es Master en Economía y es Director del Centro de Investigaciones Económicas, CINVE.

Fernando Lorenzo es Doctor en Economía y es integrante del Departamento de Educación del Centro de Investigaciones Económicas, CINVE.

Gabriel Oddone es Doctor en Economía y es Director Adjunto del Centro de Investigaciones Económicas, CINVE.

I. EL SISTEMA TRIBUTARIO

1.1 La teoría económica de la tributación

¿Existe un sistema tributario óptimo?

Desde el punto de vista teórico la discusión se centra fundamentalmente¹ en torno a dos opciones: gravar el consumo o, gravar el gasto o la renta. En el primer caso se trata de impuestos impersonales en la medida que no se consideran los atributos (su ingreso o riqueza) de quien consume.

En el caso de tomar como base imponible el gasto o la renta, los impuestos son personales, puesto que los contribuyentes pagan en función de un atributo personal, (su ingreso, su riqueza, o su nivel de gasto). A pesar de las virtudes que se suelen reconocer a un impuesto sobre el gasto, su aplicación ha sido más bien excepcional con ejemplos en India y Sri Lanka² en forma transitoria. Esto explica porque el impuesto sobre el

1 *En los últimos años ha venido creciendo la discusión acerca de impuestos ambientalistas o de doble dividendo, en los que la base imponible está formada por actividades de producción o consumo que provocan externalidades de tipo tecnológico.*

2 *En la década del sesenta es introducido en los dos países y abandonado rápidamente. En Sri Lanka es reintroducido en 1976 y abandonado nuevamente en 1977. En ambos países el impuesto al gasto se introduce como un complemento a la imposición al ingreso.*

gasto no ha sido incorporado en los debates sobre reformas tributarias que se han dado en las últimas décadas.

Esta disparidad entre el reconocimiento teórico de las virtudes del impuesto y su escasa aplicación e incorporación en la discusión sobre la reforma tributaria puede considerarse un claro ejemplo que muestra la importancia que tiene discutir la política de ingresos de un Estado desde una perspectiva de *sistema tributario*, y no reducir la discusión exclusivamente a los aspectos de estructura tributaria.

Un trabajo pionero en esta dirección es el de Slemrod (1989). En él se establece que la teoría acerca de las estructuras tributarias óptimas que centró la discusión en torno a la política tributaria hasta ese momento era, en el mejor de los casos, una guía de acción incompleta.

La afirmación se deriva de que en estas teorías no se reconoce ni en forma explícita ni en forma implícita a la estructura tributaria como un sistema del que se obtienen recursos en forma coercitiva, pudiéndose entonces anticipar un comportamiento no cooperativo de tipo *free rider* de parte de los contribuyentes.

El trabajo de Slemrod pone de manifiesto la necesidad de incorporar al análisis las ventajas y desventajas comparativas que presentan distintas estructuras tributarias, los diferentes costos de fiscalización y la predisposición que puedan generar en los contribuyentes a colaborar con la administración tributaria.

A modo de ejemplo puede decirse que *ceteris paribus*, una estructura tributaria más compleja trae como consecuencia mayores costos de fiscalización, y que una estructura tributaria considerada “justa” logra (*ceteris paribus*), un mayor nivel de cumplimiento voluntario.

En relación a los tipos impositivos, a su vez, la discusión ha girado fundamentalmente³ en lo que hace a impuestos al consumo en torno a tres temas:

3 Otro aspecto que se incorpora en este debate es el que tiene que ver con la conveniencia de mantener estables en el tiempo los tipos impositivos.

- i) Determinación de tasas no diferenciales por razones de neutralidad (erróneamente suele confundirse esto con eficiencia⁴),
- ii) Fijación de tasas diferenciales por razones de equidad y;
- iii) Posibilidad de aumentar la recaudación mediante reducciones en los tipos impositivos (curva de Laffer).

En relación al IRPF la discusión ha girado fundamentalmente en torno a la cantidad de tramos a considerar y de los tipos impositivos marginales máximos a aplicar.

En este contexto, se puede afirmar que el proyecto de ley de reforma tributaria remitido por el Poder Ejecutivo en setiembre de 2003 se limita en forma casi exclusiva a una modificación de la estructura tributaria, proponiendo modificar el peso relativo de las bases imponibles (incrementando la participación relativa de la renta) y los tipos impositivos (reduciendo las tasas de IVA).

El proyecto hace referencia en un sólo artículo a una modificación de la administración tributaria, a pesar de que parecería no haber mayores discrepancias en cuanto a las carencias que tiene la misma. Desde este punto de vista puede afirmarse que el proyecto a consideración presenta una carencia importante, al centrar los cambios en la estructura tributaria y no considerar modificaciones en la administración tributaria⁵.

La literatura sobre estructuras tributarias óptimas suele identificarlas con aquellas que logran obtener el nivel deseado de recaudación minimizando las distorsiones en la economía. En esta línea, el trabajo pionero es el de Ramsey (1927) al que le sucedió una intensa producción académica en la misma dirección.

4 *Nos referimos al concepto de eficiencia paretiana, la que se alcanza cuando se está en una situación en la que no es posible mejorar la situación de una persona de la economía sin empeorar la situación de otra. La neutralidad no solamente no es sinónimo de eficiencia en este sentido, sino que en términos generales puede afirmarse que la neutralidad va en contra de la eficiencia.*

5 *En momentos en que se está redactando este informe se ha puesto en marcha en la DGI un proyecto de mejora de gestión con apoyo de la Unión Europea.*

El resultado fundamental que surge de esta literatura llamada tradicionalmente *regla de Ramsey* se puede resumir en la siguiente proposición:

Para recaudar una cantidad dada minimizando el costo social asociado a las distorsiones que provocan los impuestos, los bienes deben ser gravados con tasas tales que provoquen reducciones porcentuales iguales por efecto sustitución, es decir en las demandas compensadas, en el consumo de todos ellos.

Una consecuencia de la *regla de Ramsey* es que en caso de que todos los bienes de la economía sean susceptibles de ser gravados, la estructura tributaria óptima consistirá en aplicar la misma tasa a todos los bienes.

En este caso, no se modifican los precios relativos y por tanto el único efecto que tienen los impuestos es un efecto sobre el ingreso, el que es inevitable y no provoca costo social.

En base a lo anterior, se generalizó la idea de que un impuesto al ingreso, aproximadamente equivalente a un impuesto a todos los bienes a igual tasa, era aconsejable por ser mejor desde el punto de vista de la eficiencia a gravar los distintos bienes con tasas diferenciales.

En el año 1951 Little muestra que la inevitable existencia de bienes no susceptibles de ser gravados, como por ejemplo el ocio, hace que un impuesto al ingreso no pueda ser considerado equivalente a un impuesto sobre todos los bienes. Esto destruye la presunción de superioridad de un impuesto al ingreso en términos de eficiencia y plantea la necesidad de definir el conjunto de bienes a gravar y las tasas a aplicar.

Distintos trabajos en la década del cincuenta continúan la línea del trabajo de Little, Corlett y Hague (1953), Meade (1955), arribando al siguiente resultado: en caso de una economía con tres bienes, dos de los cuales son susceptibles de ser gravados, una estructura tributaria óptima consiste en gravar más al bien complementario (o sea menos al sustituto) del bien que no es susceptible de ser gravado.

Dos décadas después, Dixit (1975) establece que este resultado parece no cumplirse cuando el número de bienes susceptibles de ser gravados es mayor a dos. En estos casos, la determinación de una estructura

tributaria óptima implicaría conocer el conjunto de *elasticidades precio directas y cruzadas* de los consumos de todos los bienes de la economía, requisito de información esencial.

En síntesis, la eficiencia económica no se alcanzará necesariamente con la aplicación de una tasa uniforme para todos los bienes, es decir la eficiencia no es sinónimo de neutralidad. No obstante, la determinación de las estructura de tasas óptimas según la regla de Ramsey conlleva la utilización de un conjunto de información que puede no estar disponible y por lo tanto queda limitada su aplicación.

1.2 Evolución reciente de las estructuras tributarias de los países desarrollados

Durante la década del ochenta se observaron una serie de modificaciones en las estructuras tributarias de los países desarrollados.

Hasta comienzos de los años ochenta predominaba el criterio de capacidad de pago como fundamento para distribuir la presión fiscal, existiendo una preferencia por los impuestos directos sobre los indirectos. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) constituía el eje del sistema tributario.

A partir de la década del ochenta se destaca un aumento en la participación relativa de la recaudación de impuestos indirectos. La generalización del Impuesto al Valor Agregado (IVA) había venido siendo una tendencia desde de la década del 60 en todos los países desarrollados, a excepción de Estados Unidos.

En cuanto al impuesto a IRPF, se observa en los países de la OCDE la disminución en el número de franjas, la reducción de la tasa marginal máxima, una ampliación de las bases imponibles, y el abandono del carácter sintético del IRPF. Esto último supone una mayor independencia de la tarifa general a los rendimientos y ganancias de capital, los que pasan a tributar en régimen de tarifa única.

En los cuadros que siguen se presenta información que da cuenta de estos cambios, mientras que en el Anexo V se expone el modelo de liquidación de IRPF en Suecia, que puede ser considerado como ejemplo del abandono del carácter sintético del mismo.

El conjunto de las modificaciones en las estructuras tributarias reseñadas en los países de la OCDE da lugar a lo que se denomina un *modelo tributario extensivo*. En él se busca maximizar la base imponible de los impuestos y bajar las respectivas tasas de imposición, observándose como resultado neto un aumento de la tributación indirecta en la recaudación total.

Entre 1980 y 1999 la participación relativa de la imposición indirecta en los países de la OCDE aumenta un 45,5%, mientras que la participación relativa de la imposición directa disminuye un 11,1%.

En este nuevo paradigma pasan a ser priorizados los principios de neutralidad, equidad horizontal, y eficiencia económica.

El abandono de la búsqueda de la equidad vertical por medio de la política de ingresos del Estado se puede justificar mediante el cuestionamiento de la eficiencia distributiva de la imposición en relación a la eficiencia de la política de gastos del Estado.

Por último, cabe mencionar otro proceso reformista observado en un grupo de países desarrollados, denominado modelo dual, el cual consistente en separar las rentas en dos bases distintas.

En una se incluye la renta del trabajo y en la otra las rentas del capital. A estas dos bases se les otorga un tratamiento diferencial. A la base formada con las rentas del capital se le aplica una tasa fija mientras que a la base formada con la renta del trabajo se le aplica una estructura progresiva donde la tasa marginal máxima es mayor que la tasa que se aplica a la renta del capital.

1.3 Estructuras tributarias a fines de los noventa

A continuación se presentan las estructuras tributarias de setenta países correspondientes al año 1999. Los datos incluidos surgen de una misma fuente, el Fondo Monetario Internacional (FMI), lo que asegura su comparabilidad. De la observación de las estructuras se desprenden las siguientes consideraciones: (i) los impuestos sobre ganancias y utilidades tienen un significativo mayor peso relativo en los países desarrollados; (ii) dentro de los impuestos a las ganancias y utilidades en los países

Cuadro 1
Cambios en el número de tramos
del IRPF

OCDE 1980 – 1999

País	1980	1990	1999
Australia	6	5	4
Austria	11	5	5
Bélgica	20	7	7
Canadá	13	3	3
Dinamarca	3	3	3
España	28	16	6
Estados Unidos	14	5	5
Finlandia	12	6	6
Francia	13	12	6
Grecia	16	9	5
Holanda	12	3	4
Irlanda	6	3	2
Islandia	3	1	2
Italia	32	7	5
Japón	15	5	5
Corea	17	8	4
Luxemburgo	22	24	17
México	27	6	10
Noruega	11	3	2
N. Zelanda	5	2	2
Portugal	-	5	4
Reino Unido	6	3	3
Suecia	18	2	3
Turquía	6	6	6
Media OCDE	14	6	5

Fuente: Díaz Yubero (2003)

Cuadro 2
Evolución de los tipos
marginales máximos del IRPF

OCDE 1980-2001

País	1980	1990	2001
Australia	60	47	47
Austria	62	50	50
Bélgica	72	55	55
Canadá	51	48	48
Dinamarca	73	68	59
España	65	56	48
Estados Unidos	50	45	40
Finlandia	68	59	55
Francia	60	57	53
Grecia	60	50	43
Holanda	72	60	52
Irlanda	65	53	44
Islandia	39	40	45
Italia	62	50	45
Japón	70	65	50
Corea	67	54	44
Luxemburgo	57	56	42
México	55	35	40
Noruega	65	45	47
N. Zelanda	60	33	39
Portugal	-	40	40
Reino Unido	60	40	40
Suecia	75	51	56
Turquía	68	50	40
Media OCDE	63	51	47

Cuadro 3
Participación relativa de los diferentes impuestos

OCDE 1980 - 1999

	1980	1990	1999
Imposición directa	39,7	38,1	35,3
Cotizaciones Seg. Social	21,8	21,7	25,1
Imposición indirecta	25,5	28,0	37,1
Otros	13,0	12,1	7,9

Fuente: Díaz Yubero (2003)

desarrollados tienen un mayor peso relativo los relacionados a las personas físicas; (iii) los impuestos a la propiedad tienen una participación muy escasa, observándose en Uruguay una participación marcadamente superior y; (iv) los impuestos al comercio exterior tienen una participación relativa superior en los países subdesarrollados (véase el cuadro que se presenta a continuación).

Cuadro 4

Estructura tributaria de 70 países Agrupados por nivel de desarrollo o región.

% sobre el total de la recaudación tributaria del Gobierno Central y ponderado por PBN de cada país

Año 1999

	Uruguay	América Latina	Asia	Medio Oriente	Europa del Este	África	Desarrollados	Estados Unidos
1. Sobre ganancias y utilidades	19,9	32,7	36,7	33,7	32,4	53,5	67,5	90,1
i. Personas Físicas	7,7	8,1	18,3	18,4	15,4	26,8	52,7	74,9
ii. Empresas	11,6	14,2	17,6	11,8	16,2	11,6	14,6	15,2
iii. Otros	0,5	7,5	0,8	1,8	0,8	13,3	0,3	0,0
2. Sobre la propiedad	7,9	0,7	1,0	3,5	1,6	1,4	3,6	2,4
3. Sobre bienes y servicios	62,2	59,0	39,6	41,9	56,5	34,3	26,7	6,0
i. Generales	45,1	32,7	15,5	16,3	37,3	20,9	13,9	n.d
ii. Específicos	16,3	18,0	21,9	19,2	15,4	12,0	8,6	n.d
iii. Otros	0,8	11,9	2,2	5,4	3,8	1,4	1,9	n.d
4. Sobre comercio exterior	5,8	7,2	17,6	16,6	7,5	9,7	1,3	1,5
5. Contribuciones a seg. Social	46,1	49,7	4,2	10,7	43,5	2,1	57,3	51,4
6. Otros	4,2	0,5	5,0	4,3	2,0	1,0	0,9	0,0

Fuente: Sacado de Grau Pérez, C. y G. Lagomarsino (2002)

1.4 La imposición en el MERCOSUR⁶

Impuestos indirectos

En los cuatro países del bloque predominan los impuestos sobre bienes y servicios, los cuales en el año 2000 representaron el 52,3% de la recaudación en Argentina, el 48,5% de lo recaudado en Brasil, el 43,2% en Paraguay y el 40,8% en Uruguay.

⁶ Esta parte del trabajo está basada en Villela, Barreix (2003).

En **Argentina**, el IVA es el impuesto de mayor participación al interior de los impuestos indirectos, aportando un tercio del total de los ingresos tributarios. Deben considerarse dentro de la tributación indirecta a los impuestos selectivos sobre bienes y servicios, con un peso de 2,5% del PIB, así como los Impuestos sobre los Ingresos Brutos, siendo estos últimos tributos en cascada acumulativos de aplicación provincial. Los municipios se financian mediante la utilización de tasas de sanidad o higiene o tasas por actividades comerciales, que constituyen alícuotas adicionales al impuesto sobre los ingresos brutos.

En **Brasil**, la participación de los tributos sobre bienes y servicios aumentó durante la década del noventa, pasando a representar cerca del 14% del PIB. Al interior del grupo, los impuestos al valor agregado presentan una tendencia decreciente, en tanto los tributos en cascada muestran una trayectoria creciente. El aumento del número de impuestos está presente no sólo en Brasil, sino también en Argentina (a través de los impuestos a las ventas provinciales mencionados) y en Uruguay, a través del COFIS.

En **Uruguay** los programas de ajuste fiscal implementados durante la década del noventa provocaron el incremento de la participación del IVA en los ingresos fiscales, a través del aumento de las tasas de este impuesto y del incremento de la base imponible.

Durante 2001 y 2002 fueron introducidos impuestos menores de carácter distorsivo, erosionando la calidad del sistema tributario. En 2001 se aprobaron el COFIS, el IMESSA (grava los servicios de salud prestados por Instituciones de Asistencia Médica Colectiva), el Impuesto al Contralor del Sistema Financiero (cuya base imponible es similar a la del impuesto a los activos bancarios), el Impuesto a las Cesiones de Derechos sobre Deportistas. En febrero 2002 se creó el Impuesto a las Telecomunicaciones y el Impuesto a las Tarjetas de Crédito, levantando la exoneración al pago de IVA para ciertos bienes y modificando las tasas que gravan a algunos bienes y servicios. Otras modificaciones fueron introducidas en mayo de 2002, determinando un aumento en las tasas del Impuesto a las Retribuciones Personales que grava los salarios y jubilaciones.

Paraguay realizó una importante reforma tributaria en 1993. A través de ella simplificó y racionalizó el sistema tributario, mediante la introducción del IVA y la eliminación de impuestos menores.

Los impuestos al comercio exterior presentan una tendencia decreciente en todos los países del bloque, derivado de los procesos de apertura e integración regional.

Impuestos directos

Dentro de los impuestos directos se destacan por su importancia los impuestos a la renta. La participación de estos tributos es heterogénea a nivel de los distintos países del Mercosur, representando su recaudación un 5,2% del PIB en Brasil, 3,7% en Argentina, 2,3% en Uruguay y 1,8% en Paraguay. La mayor participación en Argentina y Brasil se explica, en parte, por el hecho de que en estos países se grava la renta de las empresas y la de las personas físicas, mientras que en Paraguay y Uruguay este impuesto grava exclusivamente la renta de las empresas.

Los impuestos inmobiliarios constituyen los impuestos al patrimonio de mayor importancia recaudatoria, siendo la aplicación de los mismos principalmente a nivel subnacional. En Argentina y Uruguay se aplican además de los impuestos inmobiliarios, impuestos al patrimonio o sobre los activos de personas y empresas.

En **Argentina** se ha producido un incremento en la recaudación del impuesto a las ganancias, provocado por cambios en la legislación. Los impuestos al patrimonio, si bien han aumentado su participación en los últimos años, continúan siendo débiles tanto a nivel nacional (Impuestos sobre los Bienes Personales) como en el ámbito provincial y municipal (Impuesto Inmobiliario).

En **Brasil**, la participación de los impuestos a la renta en el total de la recaudación, ha rondado en los últimos años en torno al 15% y 20%. La participación de los impuestos sobre el patrimonio, en cambio, se incrementó como consecuencia de la estabilidad de la economía.

En **Paraguay**, tras la conformación de los gobiernos departamentales, la recaudación de los tributos que gravan la propiedad inmueble en forma directa se delegó a las municipalidades, excluyendo al gobierno central de toda participación en su recaudación y distribución.

En **Uruguay** el gobierno central tiene la facultad de establecer la tasa que grava los inmuebles rurales, por lo cual la Contribución Inmobiliaria Rural podría considerarse como un impuesto nacional redistribuido a los departamentos. No obstante, los gobiernos departamentales tienen un amplio margen de maniobra que funciona como una tasa establecida por cada gobierno departamental.

Seguridad Social

Durante la década del noventa Argentina y Uruguay realizaron importantes reformas estructurales en sus sistemas previsionales, mientras que Brasil realizó correcciones en el sistema vigente. En Paraguay, recientemente se ha enviado al Parlamento un Proyecto de Ley que propone modificaciones en el sistema previsional.

En los cuatro países, los aportes y contribuciones a la seguridad social constituyen el segundo grupo de tributos en orden de importancia recaudatoria. En 2000, éstos representaban el 29,3% de la recaudación total en Uruguay, el 23,7% en Brasil, el 25% en Paraguay y el 15,8% en Argentina.

En **Argentina** rige, a partir de 1994 un sistema mixto, con un régimen de reparto y un régimen de capitalización individual administrado por las Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones (AFJP). Los afiliados pueden optar por continuar en el régimen público de reparto vigente previo a la reforma o por pasarse al régimen privado de capitalización individual.

La reforma llevada a cabo en **Uruguay** en 1995, estableció un sistema mixto como en el caso de Argentina, aunque determinó la obligatoriedad de continuar aportando al sistema público sobre un determinado porcentaje de los ingresos. Como consecuencia de la reforma, el déficit fiscal primario se reduciría a largo plazo en 2,1% del PIB, mientras que a corto y mediano plazo el déficit aumentaría entre 1,6% y 1,8% del producto⁷.

En **Brasil** el déficit de la seguridad social ha mostrado un crecimiento constante en los últimos años de la década del noventa. Este déficit ha

7 Noya y Laens (2002). Citado en Villela y Barreix (2003).

determinado la incorporación de impuestos y contribuciones especiales, destinadas a su financiación. A través de los mismos se ha logrado reducir el déficit de la seguridad social y del resto de la Unión, aunque se prevé que varios de ellos sean de carácter temporal. En 1998 se introdujeron reformas al sistema fiscal, a través de las cuales se espera se reduzca el déficit.

En **Paraguay** la seguridad social es cubierta por seis instituciones diferentes que operan bajo un sistema de reparto. No obstante, la cobertura se mantiene en niveles bajos, incorporando únicamente al 17% de la población económicamente activa. El proyecto enviado al Parlamento recientemente propone la creación de un sistema mixto, regulado por una única entidad.

Transferencias intergubernamentales

En **Argentina**, en los últimos treinta años no se ha logrado establecer un régimen de reparto de fondos estable entre la Nación y las provincias. Antes de 2000, del total de la recaudación de impuestos nacionales de carácter copartícipe poco más del 43% era retenido por la Nación, mientras que el 57% restante era distribuido entre las provincias. Los únicos impuestos no coparticipados eran los impuestos al comercio exterior y aquellos que gravan las transacciones financieras. En 2000 se firma un acuerdo entre la Nación y las provincias a partir del cual éstas recibirían una suma fija en lugar de una proporción de la recaudación. Actualmente la Nación ejecuta cerca del 50% del gasto público, las provincias el 38% y los municipios el 12% restante. No obstante, la recaudación de las provincias es aproximadamente 33% de sus ingresos totales, proveniente el resto de los recursos de la coparticipación, siendo el esfuerzo propio de cada provincia sumamente heterogéneo.

En el caso de **Brasil**, a diferencia del argentino, la recaudación de los gobiernos subnacionales es significativa. Las transferencias son en ambas direcciones, desde la Unión a los municipios y Estados y desde éstos al primero. Solamente las recaudaciones de impuestos son coparticipadas, no compartiéndose las recaudaciones de tasas y contribuciones. El incremento de las contribuciones ha sido significativo en los últimos años, ampliando la dependencia de la Unión de este tipo de recurso. Las principales transferencias federales son el Fondo de Participación

de los Estados y el Fondo de Participación a los Municipios, existiendo otras de menor importancia. Los porcentajes de distribución son fijos, determinados por ley y fueron calculados en base a la renta per cápita, la población y el área territorial. Las principales transferencias estatales corresponden al ICSM y al Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores. En el año 2000 la Unión recaudaba el 71% de los ingresos tributarios, los estados el 25% y los municipios el 4%. Después de las transferencias la Unión disponía del 62% de los recursos, los estados el 25% y los municipios el 13%.

En **Paraguay**, la descentralización y coparticipación de ingresos es un fenómeno que comenzó a mediados de la década del noventa. Los gobiernos departamentales dependen en gran medida de las transferencias desde el nivel central, mientras que las municipalidades dependen de sus propios ingresos. En 1995 se introdujo la coparticipación del IVA y de los ingresos generados por los juegos de azar, en tanto los tributos que gravan los inmuebles corresponden a las municipalidades.

En **Uruguay** los porcentajes de transferencia desde el gobierno central hacia los gobiernos departamentales son bajos en relación a la región e incluso en relación a los países desarrollados. No obstante, durante la década del noventa estas transferencias se han incrementado, llegando a representar el 17% de la recaudación de los departamentos. La Ley de Presupuesto del período 2001-2004 establece la estabilidad del actual sistema de transferencias, y la creación de una nueva transferencia global y de un fondo de apoyo a la inversión. Esta Ley permitirá a los gobiernos departamentales recibir una cifra 60% superior a la que recibirían con el sistema anterior, siendo la nueva transferencia de libre disponibilidad.

1.5 La tributación en Uruguay

1.5.1 Participación de los impuestos en los ingresos del Estado

Como es la norma a nivel internacional los impuestos son en Uruguay la principal fuente de ingresos del Estado, representando en el año 2002 un 71,3% de los ingresos totales. Desde el punto de vista tendencial se observa un crecimiento en la participación relativa de los impuestos en el conjunto de ingresos del Estado, pasando de representar el 62,5% en 1990 a un 71,3% en el año 2002. Mirado en términos de presión fiscal,

los impuestos pasan de representar un 17,8% del PIB en 1990 a 22,1% en el 2002.

Cuadro 5
Ingresos del Sector Público Consolidado
% del PIB

	1990	1992	1994	1996	1998	2000	2002
Ingresos	28,5	31,0	30,0	29,8	32,7	31,2	31,0
Impuestos	17,8	19,5	19,1	19,5	21,4	20,6	22,1
Cont. a la Seg. Social	7,2	7,2	7,1	6,4	6,1	6,2	4,9
Empresas Públicas	2,5	3,2	2,4	2,6	2,5	2,0	2,0
Otros	1,0	1,1	1,5	1,3	2,7	2,4	2,0

Fuente: MEF – FMI

Cuadro 6
Ingresos del Sector Público Consolidado
Estructura porcentual

	1990	1992	1994	1996	1998	2000	2002
Ingresos	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Impuestos	62,5	62,9	63,7	65,4	65,4	66,0	71,3
Contribución a la Seg. Soc.	25,3	23,2	23,7	21,5	18,7	19,9	15,8
Empresas Públicas	8,8	10,3	8,0	8,7	7,6	6,4	6,5
Otros	3,5	3,5	5,0	4,4	8,3	7,7	6,5

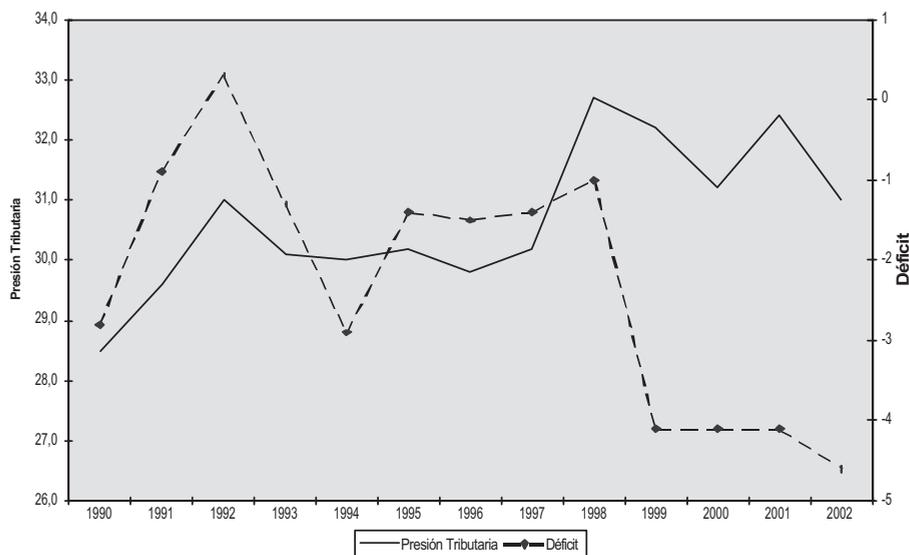
Fuente: MEF – FMI

1.5.2 Evolución de la presión tributaria en el Uruguay

La presión tributaria permanece constante entre 1991 y 1997 en torno al 30%, incrementándose un 5,9% en el período 1998-2002. La estructura tributaria en nuestro país no opera como mecanismo automático de estabilización capaz de “suavizar” las variaciones del PIB.

Un comportamiento de este tipo hubiera implicado que la presión tributaria cayera en los momentos de recesión y aumentara en los de crecimiento. Este tipo de ajuste suele observarse en países en los que existen estructuras tributarias progresivas, lo que implica que al reducirse el ingreso de las personas se reduce el tipo impositivo medio que deben pagar. Si se la compara con la observada en otros países, la presión tributaria de nuestro país es inferior a la de los países desarrollados, y superior a la del promedio de los países de América Latina. (Véase cuadro 7).

Gráfico 1



Cuadro 7
Presión Tributaria Comparada
 Año 1999

	Presión Tributaria del país o región	Valor máximo del grupo	Valor mínimo del grupo
Uruguay	28,8		
Desarrollados	32,3	50,0	20,4
América Latina	21,3	29,3	8,8
Asia	16,2	21,3	8,5
Europa del Este	30,2	36,6	19,1
África	25,5	30,7	9,4
Medio Oriente	26,1	36,3	16,4
Promedio ponderado de la muestra	30,7		

Fuente: Grau Pérez y Lagomarsino (2002)

Si se compara con los países de la región, la presión tributaria de Uruguay se sitúa entre la de Brasil y la de Argentina.

Cuadro 8
Presión tributaria del Mercosur
 Promedio de los años 1990, 1995, 2000

	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay
Gobierno Federal (tributos domésticos)	10,9%	13,1%	7,8%	15,0%
Comercio Exterior	1,0%	0,7%	2,2%	1,3%
Seguridad Social	3,5%	7,4%	2,3%	8,2%
Gobiernos Subnacionales	2,9%	9,1%	0,2%	2,5%
Total	18,2%	30,3%	12,5%	27,0%

Fuente: Villela & Barreix, (2003)

1.5.3 Magnitud de la presión tributaria en Uruguay

¿Puede afirmarse que la presión tributaria de nuestro país es excesiva? La respuesta a esta pregunta es de fundamental importancia ya que condiciona el tipo de reforma tributaria que se podría llevar adelante. Si la presión tributaria es excesiva, la reforma para ser exitosa deberá sustituir impuestos sin afectar la recaudación.

Para responder esta pregunta debe tenerse en cuenta que de la simple comparación entre países no se desprende si la presión tributaria en uno de ellos es excesiva. Ello sería correcto solamente en caso de que las capacidades contributivas potenciales de los diferentes países fueran iguales.

Una forma de evaluar el esfuerzo tributario que está realizando un país es comparando la recaudación observada con lo que podemos llamar "capacidad potencial normal" de recaudación del mismo. Esta capacidad potencial se obtiene a partir de la estimación del impacto que tienen un conjunto de variables sobre la recaudación a partir de información de un conjunto de países. De esta forma se asume como normal lo que se observa en promedio en este conjunto de países.

A continuación se calcula, una vez estimado el impacto en la recaudación de cada determinante, la capacidad potencial de recaudación de un país determinado, sustituyendo el valor de los determinantes correspondientes al país en consideración. El esfuerzo fiscal de un país queda entonces definido como el cociente entre lo efectivamente recaudado y la recaudación potencial. Un valor menor a uno indica que se podría incrementar la recaudación sin costos económicos excesivos, y un coeficiente mayor a

uno indicaría que el país está recaudando más de lo que es su capacidad potencial, realizando por tanto un esfuerzo fiscal.

En Piancastelli (2001), considerando el período 1985-1995 se estima el coeficiente de esfuerzo fiscal de Uruguay en 1,05, el de Argentina en 0,65, el de Brasil en 1,18 y el de Paraguay en 0,58. Como consecuencia de esta estimación surge que Uruguay está realizando un esfuerzo en la recaudación superior a lo que se puede considerar “normal”, siendo limitada por lo tanto la posibilidad de incrementar la actual presión tributaria.

1.5.4 La estructura tributaria de Uruguay

El sistema tributario de Uruguay está sustentado fundamentalmente en impuestos al consumo (IVA, IMESI, y COFIS) y al trabajo (IRP). En la última década, como forma de incrementar la recaudación para hacer frente a los aumentos de los egresos del Estado, se recurrió entre otras medidas a incrementos en las tasas del IVA (ver Anexo II) y se amplió su base imponible. Esto fue recurrente al inicio de cada una de las legislaturas de los años noventa. Más recientemente, se crearon nuevos impuestos como el COFIS⁸, el IMESSA, el ICOSIFI (2001) y el ITEL (2002). El COFIS recaudó durante 2002, \$U 1.751 millones, un monto equivalente al 8% de la recaudación total de IVA, y 0,7 puntos porcentuales del producto.

Algunos ejemplos de modificaciones tributarias al comienzo de períodos legislativos:

- 1984 el IVA pasa de 18 a 20%;
- 1990 el IVA pasa de 21% a 22% y el IRIC por un año se fija en 40%;
- 1995 el IVA pasa de 22% a 23%.

8 *Lo recaudado por el COFIS tiene como destino financiar las exoneraciones de aportes patronales a la seguridad social de las empresas industriales. En la medida en que el sector generador de empleo en el país es el de servicios, y en la medida que el sector industrial exportador y el volcado al mercado interno con competencia de importados, se ha visto favorecido en virtud de la evolución observada en el tipo de cambio, mantener esta exoneración es cuando menos discutible.*

A pesar de la multiplicidad de impuestos existentes, seis impuestos acumulan más del 90% de la recaudación total. Estos impuestos son el IVA, el IMESI, el IRIC, el IRP al patrimonio y al comercio exterior.

Los dos cambios más significativos que se observan en la estructura tributaria además de los ya reseñados tienen que ver con la reducción en la participación relativa en la recaudación total de los impuestos vinculados al comercio exterior, y el aumento de la participación relativa del IRIC. Estos cambios obedecen al proceso de apertura comercial, y a la incorporación de las empresas públicas como sujeto pasivo del IRIC.

Se observa en nuestra estructura tributaria un marcado predominio de los impuestos indirectos sobre los directos. En el 2000 la recaudación asociada a impuestos que gravan el consumo de bienes y servicios representó un 63,4% de la recaudación total.

Si se compara la estructura impositiva de Uruguay con la que surge del promedio general de los 70 países que fueron presentados en el capítulo anterior, se observa que en la estructura tributaria de Uruguay, los impuestos sobre las ganancias y utilidades tienen un menor peso relativo, mientras que los tributos a la propiedad y a los bienes y servicios, tienen un mayor peso relativo. La importancia del impuesto a la renta de las personas físicas en la estructura tributaria de Uruguay es significativamente menor que en el promedio de los países de la muestra, representando un sexto de dicho promedio. La otra diferencia importante es que en Uruguay se gravan exclusivamente las rentas salariales y de pasividades.

Uruguay también tiene una menor participación del impuesto sobre las ganancias de las empresas cuando se lo compara con el promedio general y con los distintos grupos con excepción de África y Medio Oriente, donde este tributo tiene el mismo peso. De todos modos en este rubro, en general, las diferencias son menores, distribuyéndose en forma más homogénea entre los grupos de países.

El impuesto a la propiedad tiene un peso relativo notoriamente mayor en Uruguay que en el resto de los países de la muestra, equivalente a 2,5 veces en relación al promedio. El 87% de los impuestos sobre la propiedad en Uruguay recae sobre las empresas.

Cuadro 9
Participación en la recaudación total
 Porcentaje total de impuestos

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Sólo IVA (1)	39,9	42,0	42,1	44,4	45,4	46,7	44,4	44,4	45,3	45,7	44,3
c/IMESI (2)	61,3	63,3	61,8	64,5	66,3	65,1	61,1	61,5	61,6	61,3	61,1
c/IRIC (3)	73,2	74,0	70,8	74,6	76,7	75,7	71,7	71,7	73,2	73,7	73,0
TODOS (6)	94,0	93,5	93,3	92,3	94,5	94,7	92,8	94,1	94,2	95,2	94,1

Fuente: Dirección General Impositiva y Banco Central del Uruguay.

Cuadro 10
Producido por impuesto
 Como % del PIB

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
IVA	6,7	7,1	7,5	7,5	7,4	7,9	8,0	8,3	8,6	8,5	8,2
IMESI	3,6	3,6	3,5	3,4	3,4	3,1	3,0	3,2	3,1	2,9	3,1
IRIC	1,0	0,8	1,3	1,7	1,7	1,8	1,9	1,9	2,2	2,3	2,2
IRP	1,3	1,5	1,4	0,7	0,7	1,3	1,7	1,6	1,6	1,7	1,7
Patrimo. (tenencia)	1,2	1,0	1,3	1,1	1,0	1,0	1,2	1,6	1,4	1,4	1,4
Comercio Ext.	2,0	1,8	1,6	1,2	1,2	0,9	0,9	1,0	1,0	0,9	0,8

Fuente: Dirección General Impositiva y Banco Central del Uruguay.

1.5.5 Productividad de los tributos

Productividad del Impuesto al Valor Agregado

En función a su capacidad recaudadora, el IVA es el principal tributo en nuestro país. Más del noventa por ciento de la recaudación de este impuesto está asociada a la tasa básica.

Cuadro 11
Recaudación de los productos a tasa básica
sobre recaudación total de IVA
 %

Año	%
1990	92,5
1991	92,5
1992	91,6
1993	92,0
1994	91,7
1995	91,8
1996	92,0
1997	92,2
1998	92,4
1999	92,4
2000	92,3
2001	92,1
Promedio	92,1

Fuente: Dirección General Impositiva (DGI)

Dada la importancia de este impuesto, es importante evaluar la productividad del mismo. La productividad de un impuesto se define como:

$$(\text{Recaudación del impuesto} / \text{PIB}) / t$$

es decir los puntos de PIB recaudados por cada punto porcentual del referido impuesto.

La productividad del IVA observada en nuestro país es de las más bajas de la región. Uno de los determinantes de la productividad es el nivel de exoneraciones existente. En nuestro país el consumo en bienes exonerados representa cerca del 40% del consumo total.

Existen al menos dos tipos de argumentos que fundamentan las exoneraciones. Habitualmente ellos se suelen confundir. Los dos tienen que ver con el consumo que hacen del mismo la población de menores ingresos, pero el criterio es diferente en cada caso. Uno plantea la necesidad de exonerar aquellos bienes que tienen mayor peso en la canasta

de consumo de las personas con bajo nivel de ingreso. El otro plantea exonerar aquellos bienes en los que el consumo de los pobres tiene la mayor participación relativa respecto al consumo total del bien.

Para evaluar la pertinencia de las exoneraciones a la luz del segundo criterio se pueden construir curvas de concentración, debiéndose observar para poder justificar las mismas, curvas de concentración por encima de la diagonal.

A continuación se examina la pertinencia, según este criterio, de las exoneraciones vigentes en la actualidad, como los cuidados médicos (en el proyecto de ley se establece que este rubro pasaría pagar la tasa mínima de IVA cuando esta se sitúe en 10%), y transporte colectivo.

Gráfico 2
Curva de concentración del gasto en servicios médicos

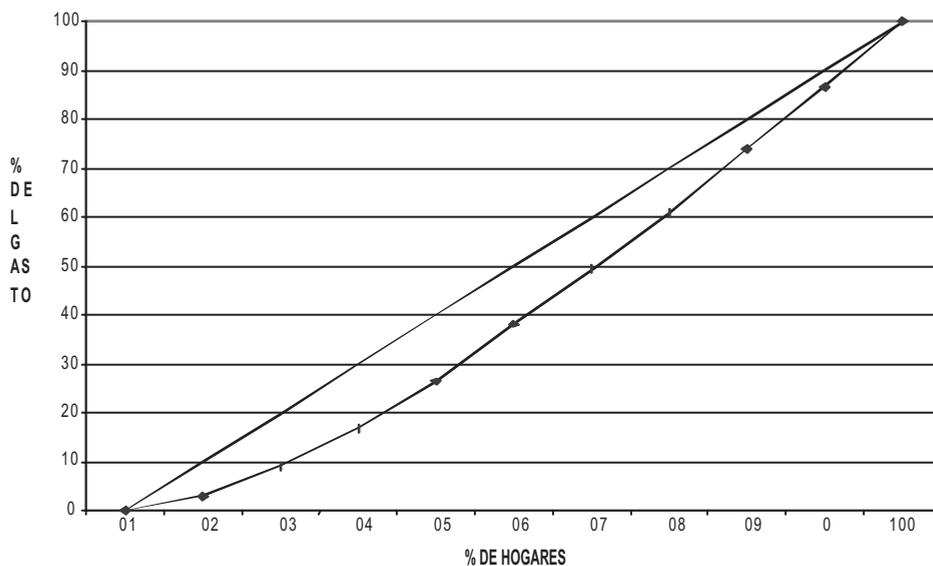
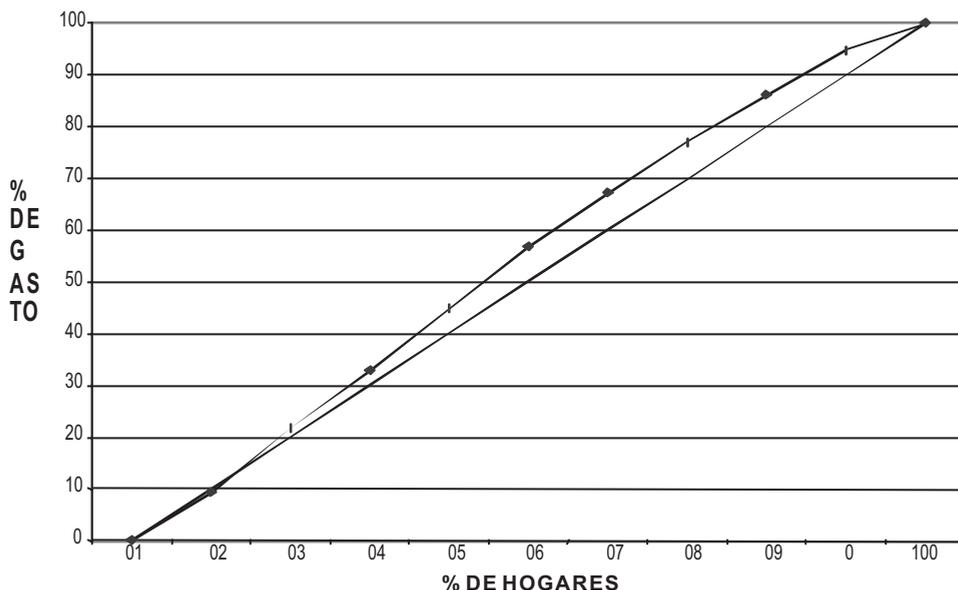


Gráfico 3
Curva de concentración del gasto en transporte colectivo urbano



De la observación de las curvas de concentración precedentes surge que según este criterio se justificaría solamente la exoneración del transporte colectivo.

Evolución de la productividad del IVA

Como se planteó anteriormente, para medir la productividad de un impuesto se suele realizar el cociente entre los puntos del producto que recauda y la tasa del mismo. Una evolución creciente de este cociente daría cuenta de que la productividad del IVA está aumentando. ¿Qué factores pueden explicar el aumento de la productividad de un impuesto? Tal y como se mide, existen dos factores que afectan la productividad: por un lado el cumplimiento por parte de los contribuyentes y, por otro, posibles modificaciones en la base imponible.

En relación al cumplimiento de los contribuyentes, como será desarrollado en el capítulo 2, es de esperar que a mayores tasas se observe

un menor nivel de cumplimiento. En relación a las modificaciones de la base imponible, dos tipos de situaciones se pueden dar: por un lado, si se modifican las tasas, esto incide en el precio de los productos, lo que a su vez afecta el nivel de transacciones y por tanto la recaudación. Es decir existe un impacto de signo incierto sobre la productividad asociado a las modificaciones en el tipo impositivo. Por otro lado, pueden existir modificaciones en la definición de la base imponible que afectan la recaudación del impuesto. Las modificaciones de la política de exoneraciones afecta la productividad del impuesto.

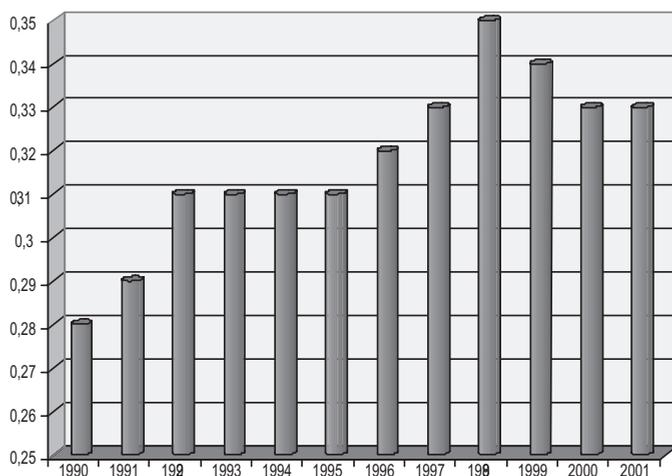
En el cuadro 12 se presenta la evolución de la productividad del IVA recaudado por la tasa básica entre 1990 y 2001. El mismo da cuenta de un aumento de la productividad hasta el año 1998 y una caída a partir de 1999 asociada a la disminución del nivel de actividad y seguramente a un menor nivel de cumplimiento por parte de los contribuyentes.

Cuadro 12
Productividad del IVA Tasa Básica

	RTB / PIB	Tasa	Productiv.
	(A)	(B)	(A) / (B)
1990	6,20	22,00	0,28
1991	6,44	22,00	0,29
1992	6,78	22,00	0,31
1993	6,81	22,00	0,31
1994	6,72	22,00	0,31
1995	7,20	23,00	0,31
1996	7,34	23,00	0,32
1997	7,68	23,00	0,33
1998	7,94	23,00	0,35
1999	7,85	23,00	0,34
2000	7,56	23,00	0,33
2001	7,66	23,00	0,33
<i>RTB = Recaudación de IVA por tasa básica</i>			

Fuente: Elaborado en base a DGI y BCU.

Gráfico 4
Productividad del IVA



Cuadro 13
Productividad promedio según tasa

Tasas	RTB / PIB	Productividad
22,0	6,59	0,30
23,0	7,60	0,33

La productividad del IVA en nuestro país es inferior a los niveles que se observan en la región. (Véase el cuadro 14).

Cuadro 14
Productividad del IVA en América Latina

	Productividad
Argentina	0,30
Bolivia	0,43
Chile	0,58
Colombia	0,32
Costa Rica	0,45
R. Dominicana	0,31
Ecuador	0,42
El Salvador	0,49
Guatemala	0,42
Honduras	0,55
México	0,28
Nicaragua	0,60
Panamá	0,52
Paraguay	0,51
Perú	0,42
Uruguay	0,31
Venezuela	0,31
Promedio	0,42

Fuente: Stotsky y WoldeMariam (2002)

Estructura de contribuyentes

En Uruguay, al igual que en otros países, un reducido porcentaje de contribuyentes explican un elevado porcentaje de la recaudación. A modo de ejemplo en el año 2001 el 6% de los contribuyentes acumularon el 84% de la recaudación de la DGI (Mouchantef, 2001).

Cuadro 15
Uruguay: contribuyentes
Información a enero de 2001

Estructura de Contribuyentes	Cantidad de Contribuyentes	%	% recaudado sobre Recaud. Total
Grandes Contribuyentes	10.435	6	84
Medianos y pequeños Contribuyentes	177.287	94	16
Total Activos	187.722	100	100

Fuente: Mouchantef (2001)

Cuadro 16
Comparación internacional: contribuyentes

País	Grandes Contribuyentes		% de la Recaudación
	Número	%	
Perú	1.600	0,14	58
Argentina	2.450	0,25	51
Brasil	30.000	0,33	92
Colombia	4.922	0,41	65
Angola	250	0,44	80
Hungría	300	0,50	50
Nicaragua	400	0,67	75
Bolivia	1.350	1,35	66
Paraguay	1.000	1,67	60
El Salvador	1.005	1,68	75
Francia	52.000	2,00	50
Sri Lanka	2.054	2,02	92
Malí	53	4,80	60
Congo	50	5,00	65
Gabón	350	5,80	91
Uruguay	11.000	9,00	83

Fuente: Extraído de Silvani y Baer (1997)

La concentración de la recaudación en pocos contribuyentes y, en particular el importante peso que tienen en los ingresos recaudados por la DGI las empresas públicas, son un elemento a tener presente a la hora de evaluar la tasa estimada de evasión. En la medida que se asuma que la evasión se concentra en el sector privado y se cuente con una estimación de la evasión para el conjunto de la economía en el que se incluye sector público y privado, el valor de evasión estimado va a estar subestimando la intensidad del fenómeno.

Cuadro 17
**Participación relativa de los impuestos pagados por las
empresas públicas en la recaudación total**
Año 2002

	\$U Millones	%	%
Total Impuestos pagos por Empresas Públicas.	10.972	-	26,6
IVA pagos por Empresas Públicas	7.423	35,6	-
Recaudación total IVA	20.852	100,0	
Recaudación total DGI	41.214		100,0

Fuente: Elaborado en base a DGI y BCU.

II. LA EVASIÓN

2.1 Enfoque Teórico⁹

La teoría económica explica la decisión de evasión de un individuo empleando la teoría de portafolio, según la cual el individuo decide la participación relativa en su portafolio de inversión de un activo riesgoso y de un activo libre de riesgo. El resultado de la evasión se asemeja a un activo con rendimiento incierto, mientras que la conducta de respetar las obligaciones fiscales se asemeja al resultado que se obtiene con un activo libre de riesgo.

Asumiendo que los individuos son aversos al riesgo, en el entendido que preferirán una determinada cantidad de dinero segura a la opción de participar en un juego que reporta un “valor esperado” o “esperanza” que da como resultado igual monto, existirá un nivel óptimo de evasión que dependerá de su ingreso, de su grado de aversión al riesgo, de la tasa del impuesto, de la probabilidad de detección y de las sanciones (multas) que se le pueden aplicar. Las administraciones tributarias pueden incidir en los niveles de evasión a partir de la fijación de las dos últimas variables.

Los parámetros del problema que enfrenta un contribuyente son:

- t** = tipo impositivo
- p** = probabilidad de ser sorprendido en una actividad de evasión
- s** = valor de la multa en caso de ser sorprendido

Cada peso evadido por el contribuyente tiene el siguiente rendimiento:

- 1 con probabilidad $(1 - p)$, probabilidad de no ser sorprendido;
- s con probabilidad p , probabilidad de ser sorprendido

De este modo, el rendimiento esperado $E(r)$ del activo riesgoso (de cada peso que se evade) es:

$$E(r) = 1 * (1 - p) - s * (p) = 1 - p(1+s)$$

⁹ Esta parte está basada en Cowell (1995).

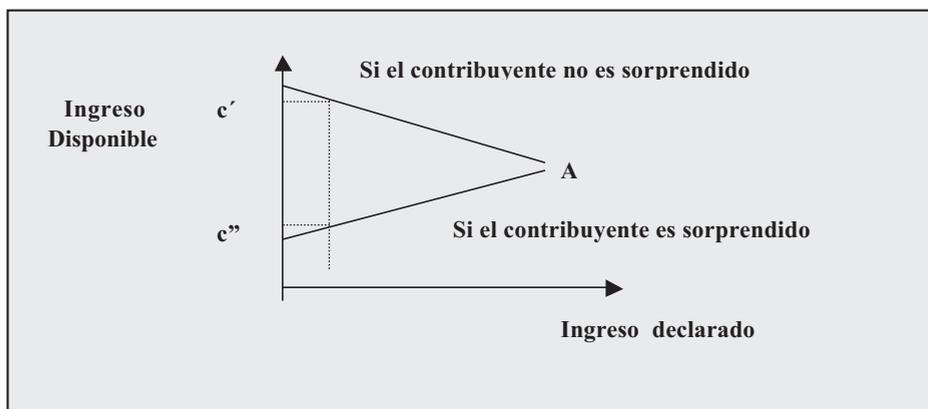
El rendimiento de cada peso declarado es cero. De esta manera el contribuyente (inversor) debe decidir la composición de su portafolio, definiendo qué parte de su obligación fiscal declara y qué parte no declara.

Para un portafolio en el que se declara una proporción x de la obligación fiscal, donde x es menor que uno, el rendimiento será

$$(1 - x) \text{ con probabilidad } 1 - p$$

$$-s(1 - x) \text{ con probabilidad } p$$

A efectos de simplificar el planteo vamos a suponer una situación con un impuesto sobre los ingresos, en este caso las opciones del contribuyente son las que se presentan en el gráfico siguiente. En él c' y c'' representan respectivamente el ingreso de un contribuyente en caso de evadir y no ser sorprendido y en caso de evadir y ser sorprendido.



Cuanto mayor sea la probabilidad percibida¹⁰ por los contribuyentes de ser sorprendidos, *ceteris paribus*, menor será el nivel de evasión. Esta probabilidad depende de los recursos y facultades de que disponga la administración tributaria para fiscalizar, como también de la eficacia con

10. Es importante destacar que un mismo nivel de fiscalización puede dar lugar a diferentes percepciones de la probabilidad de ser fiscalizado, teniendo entonces un papel estratégico difundir entre los contribuyentes en forma eficiente las señales que den cuenta de la probabilidad de ser sorprendidos en caso de no cumplimiento de las obligaciones fiscales.

que ésta administre tales recursos. Por ejemplo, la política de fiscalización puede realizarse mediante elección aleatoria de los contribuyentes, o mediante la utilización de modelos que maximicen la probabilidad de encontrar en los procedimientos de fiscalización a los evasores. Por ejemplo, en Uruguay tan sólo un 11% de las actuaciones de fiscalización dan resultado, mientras que a nivel internacional este valor se sitúa en valores entre 35% y 40% (Barreix & Roca, 2003).

La otra variable del modelo es el valor de la multa a aplicar a los evasores. Existen dos aspectos vinculados a las multas que es importante destacar, uno tiene que ver con la determinación de su valor, y el otro con los procedimientos que dan lugar a su aplicación. En relación al valor de las multas es importante que exista un costo marginal no nulo para el contribuyente vinculado al nivel de evasión, es decir, que la multa a aplicar dependa de la magnitud de la evasión.

Sea “e” el nivel de evasión, B (e) y C (e) los beneficios y los costos asociados (respectivamente) a la misma, el comportamiento del contribuyente evasor consistirá en maximizar la diferencia entre los beneficios y los costos:

$$B(e) - C(e)$$

Los costos de evadir están asociados a la probabilidad de ser sorprendido p^{11} , la que a su vez es una función creciente del esfuerzo de fiscalización al que llamamos “f”. Sea F la multa a pagar en caso de ser sorprendido. De acuerdo a lo planteado, el valor de la multa F es función de e.

Entonces el comportamiento del evasor consistirá en maximizar:

$$B(e) - p(f) * F(e)$$

Ceteris paribus, cuanto mayor sean los costos, es decir, $p(f) * F(e)$, menor será el nivel esperado de evasión. Los costos son una función creciente de F (multa) y f (nivel de fiscalización). En la medida que incrementos en f implican un mayor gasto para la Administración Tributaria, e incrementos

11 Cuanto mayor sea p, mayor el costo esperado para el evasor.

en F por el contrario implican un mayor ingreso, la forma más eficiente de desestimular la evasión sería fijar multas altas, aún para bajos niveles de evasión.

El análisis precedente puede llevar a situaciones no razonables, del mismo se desprende la recomendación de aplicar multas desmedidas por alejamientos menores a la normativa (bajo nivel de evasión). Esto sucede porque el modelo planteado es extremadamente sencillo y no considera un aspecto esencial del problema, el comportamiento de quienes deben aplicar las multas. La existencia de multas exageradas en relación al hecho que las genera puede provocar una predisposición a no aplicar las multas por parte de quienes tienen esta responsabilidad¹². Esto nos lleva al otro aspecto vinculado a las multas, el procedimiento que da lugar a su aplicación.

En efecto, a la Administración Tributaria le competen las tareas de agilizar los procedimientos de aplicación de las multas y de elevar la exactitud jurídica de sus actuaciones, las que son esenciales para disuadir la conducta evasora. La percepción de actuaciones “justas” por parte de la Administración Tributaria es un factor igualmente importante en esta materia.

El modelo de evasión presentado hasta el momento puede ser enriquecido mediante la incorporación de otras variables tales como la simplicidad de la estructura tributaria, los costos de cumplimiento (esto es, los gastos en que incurren los contribuyentes para cumplir con sus impuestos), el grado de aceptación del sistema tributario, el grado de compromiso de los ciudadanos con las instituciones gubernamentales y la conciencia social.

2.2 Los niveles de evasión a nivel internacional

La mayor parte de los trabajos relevados acerca de cuantificaciones de niveles de evasión a nivel internacional se refieren al IVA.

12 *En el Estado de Michigan (Estados Unidos) la tenencia de unos gramos de cocaína puede suponer en algunas circunstancias más de diez años de cárcel, lo que ha llevado a algunos jurados de este estado a negarse a condenar a acusados claramente culpables, Varian (1994).*

Países de la Unión Europea

Estimaciones de evasión del IVA

El IVA, como fue mencionado, es una de las principales fuentes de ingresos tributarios en la Unión Europea. A continuación se realiza un análisis de las tasas de evasión y de la vinculación que pueda existir entre éstas y el nivel de las tasas de IVA tal como prevé el modelo teórico de evasión presentado previamente.

Teóricamente mayores tasas de IVA, así como mayor número de tasas deberían estar asociadas a mayores niveles de evasión. Siguiendo el modelo de evasión presentado, cuanto mayor sea la tasa del impuesto, *ceteris paribus*, mayor será la rentabilidad del activo riesgoso (evasión) y por lo tanto *ceteris paribus*, mayor su participación en el portafolio. Por otro lado, la proliferación de tasas aumenta los costos de fiscalización y, por tanto, disminuye la probabilidad de ser sorprendido.

En el cuadro 18 se presentan las tasas de IVA que se aplican en los países de la Unión Europea y posteriormente estimaciones de los niveles de evasión observados en estos países.

Cuadro 18
Tasas de IVA vigentes en 1996

	Tasa normal %	Tasa reducida en %
Austria	20	10
Bélgica	21	6 a 12
Dinamarca	25	-
Finlandia	22	6, 12 y 17 **
Francia	20,6	5,5 y 7
Alemania	15*	7
Grecia	18	4 y 8
Irlanda	21	12,5
Italia	20	4 y 10
Luxemburgo	15	3, 6 y 12
Holanda	17,5	6
Portugal	17	5 y 12
España	16	4 y 7
Suecia	25	6 y 12
Reino Unido	17,5	-
Promedio	19,4	
* Desde el primero de abril de 1999 es de 16%.		
** Desde el primero de enero de 1998 solamente existen dos tasas reducidas: 8% y 17%.		

Fuente: Díaz Yubero (2003)

Del cuadro precedente se pueden extraer los siguientes comentarios:

- (i) se observa en los países de la Unión Europea una importante dispersión en los valores de las tasas de IVA, siendo el diferencial entre la mayor y la menor de estas tasas de 67%,
- (ii) a pesar de la recomendación de organismos internacionales como el FMI a favor de una tasa única de IVA sin excepciones ni exoneraciones, la norma parece ser la existencia de exoneraciones y excepciones a la aplicación de la tasa normal.

En general las tasas reducidas son aplicadas a productos agropecuarios, alimentos, libros, y ciertos productos y equipamiento vinculados a la salud. Como regla las exportaciones tienen tasa cero¹³. En los países de la Unión Europea se observa un peso importante de bienes que o bien pagan la tasa mínima o bien están exonerados.

Una manera de cuantificar la intensidad de las excepciones a la aplicación de la tasa normal y las exoneraciones, es comparando la tasa efectiva promedio, definida como lo recaudado sobre el consumo antes de impuestos, con el valor de la tasa normal. Cuanto mayor sea la discrepancia entre estos dos valores, mayor será la intensidad de las excepciones y exoneraciones. En los países de la Unión Europea se observa una tasa efectiva promedio de 10,5%, mientras que la tasa promedio normal para estos países es de 19,4%, es decir, la tasa efectiva representa un 54,2% de la tasa normal¹⁴, véase el cuadro 19.

Las estimaciones de evasión de IVA realizadas para países de la Unión Europea se basan en el cálculo de un índice de performance de la recaudación (IPR) definido de la siguiente manera:

$$\text{IPR} = \text{Recaudación observada de IVA} / \text{Recaudación potencial}$$

¹³ Es importante notar la diferencia entre que un bien este exonerado a que tenga tasa cero, ya que en el primer caso el IVA pagado es un costo para la empresa mientras que en el segundo caso el IVA pagado por la empresa es devuelto y por lo tanto no significa un costo para la empresa.

¹⁴ Esto quiere decir que el costo de las excepciones a la tasa uniforme tiene un costo en estos países cercano equivalente a 84,8% de lo recaudado.

A partir del índice de performance de la recaudación se define un índice de evasión (IE) como:

$$IE = 1 - IPR$$

En el cuadro 20 se presentan las estimaciones de índices de evasión en países de la Unión Europea.

Cuadro 19
Tasa efectiva* y tasa reglamentaria de IVA
1998

	Tasa Reglamentaria Normal (A)	Tasa Efectiva (B)	(B) / (A)
Austria	20,0	12,2	61,2
Bélgica	21,0	10,3	49,0
Dinamarca	25,0	14,6	58,3
Finlandia	22,0	12,9	58,5
Francia	20,6	10,9	53,0
Alemania	16,0	9,4	59,0
Grecia	18,0	9,5	53,0
Irlanda	21,0	12,2	58,2
Italia	20,0	8,5	42,7
Luxemburgo	15,0	8,9	59,2
Holanda	17,5	10,5	60,1
Portugal	17,0	10,5	61,5
España	16,0	8,0	49,7
Suecia	25,0	10,0	40,1
Reino Unido	17,5	8,8	50,1
Promedio	19,4	10,5	54,2

* Surge de dividir lo recaudado por IVA sobre la base imponible

Fuente: Measurement of Value Added Tax Evasion in Selected EU Countries on the Basis of National Accounts Data. CESifo Working Papers, March 2001

Cuadro 20
Índice de evasión de IVA

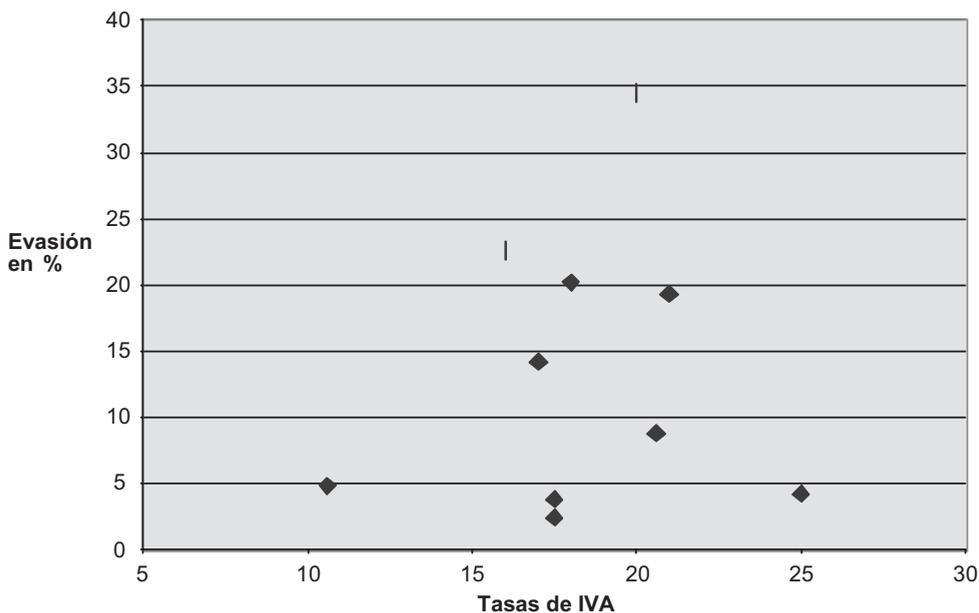
	Promedio 1994-1996
Bélgica	19,3
Dinamarca	4,2
Francia	8,8
Alemania	4,8
Grecia	20,2
Italia	34,5
Holanda	2,4
Portugal	14,2
España	22,6
Reino Unido	3,8
Promedio	13,5

Fuente: Measurement of Value Added Tax Evasion in Selected EU Countries on the Basis of National Accounts Data. CESifo Working Papers, March 2001.

La información recogida en los cuadros precedentes no muestra, como era de esperar en función del modelo de evasión presentado, una correlación positiva entre niveles de evasión y el valor de las tasas de IVA. Obsérvese por ejemplo, que Dinamarca tiene una tasa de IVA de las más altas (25%) y un nivel de evasión de los menores (4,2%), lo contrario sucede con España.

Este resultado no es sorprendente en la medida que, como fue planteado al desarrollar el modelo explicativo de la evasión, el nivel de la misma no se ve determinada exclusivamente por el tipo impositivo. Por lo tanto la verificación de la hipótesis de la relación positiva entre el tipo impositivo y la evasión a partir de la comparación entre países tiene limitada utilidad ya que, nada asegura igualdad entre países en el resto de los determinantes de la evasión. De contar con la información, sería más adecuado evaluar las variaciones en los niveles de evasión en un país en el que se observa modificaciones en el tipo impositivo. A continuación se presenta un gráfico de dispersión en el que se observa la inexistencia de asociación entre las tasas de IVA observadas y los niveles de evasión.

Gráfico 5
Niveles de evasión y tasas de impuestos



La evasión en América Latina (Estimaciones de evasión del IVA)

En América Latina, al igual que en la Unión Europea, se observa una importante dispersión en las tasas de IVA vigentes, así como un alejamiento en relación a la recomendación de mantener una tasa uniforme para todos los bienes minimizando las excepciones. Véase el cuadro 21 para observar la dispersión existente en las tasas normales y Anexo V para observar la existencia de alejamientos al criterio de tasa uniforme única para todos los bienes.

Cuadro 21
Tasas de IVA vigentes para los años indicados

País	Año	Tasa en %
Argentina	1997	21
Bolivia	1997	13
Brasil	1997	17
Colombia	1997	16
Chile	1997	18
Costa Rica	1997	15
Ecuador	1997	10
El Salvador	1997	13
Guatemala	1997	10
Nicaragua	1996	15
Paraguay	1996	10
Perú	1997	18
Uruguay	1994	22
Venezuela	1994	10

Fuente: Tomado de Steiner, R. Soto, C. IVA: Productividad, Evasión y Progresividad

Los niveles de evasión en América Latina para los países para los que se cuenta con estimación oscilan entre 23,5% y 32,6%. La tasa promedio es de 27,7% lo que representa un incremento potencial en la recaudación del 37% por reducción de la evasión.

Cuadro 22
Tasas de evasión de IVA
Países seleccionados

País	Año	Tasa en %	Fuente
Colombia	1994	32,6	Steiner, et. al.
Argentina	1997	30,0	FIEL (Libonatti)
Chile	1995	23,5	El pacto fiscal (CEPAL)

2.3. Estimación de evasión para Uruguay

En Uruguay no hay disponibles estudios sobre la evasión tributaria. No obstante, se encuentran referencias vertidas en medios de prensa y una presentada en un trabajo del Banco Mundial, en el que no se especifica en forma adecuada la fuente¹⁵, en las que se indica que la evasión del IVA estaría en Uruguay entre el 30% y el 40%. A su vez, Silvani y Brondolo en el marco de un trabajo realizado para el FMI indican que en 1993 el nivel de evasión en el IVA en Uruguay era de 29,7%¹⁶.

Estos valores, de confirmarse serían de gran relevancia a la hora de pensar un eventual rediseño de la administración tributaria. En principio, y suponiendo con fines expositivos que existe un sólo impuesto, los niveles de recaudación quedan determinados por dos factores: la amplitud de la base imponible, es decir, la magnitud de la variable o del hecho económico que se esté gravando; y la tasa impositiva que se aplica a la base imponible. Lo anterior presupone una situación donde todos los contribuyentes cumplen con sus obligaciones tributarias en un 100%.

Sin embargo, la realidad indica que algunos contribuyentes pueden no cumplir con sus obligaciones impositivas y por lo tanto la recaudación se ve afectada por un tercer factor, el nivel de evasión.

Como se observa en el gráfico 6, en un conjunto de 21 países, más del 30% presentaban porcentajes de evasión situados entre 30% y 40%, y más de un 20% presentaban niveles superiores al 40% (Silvani y Baer, 1997).

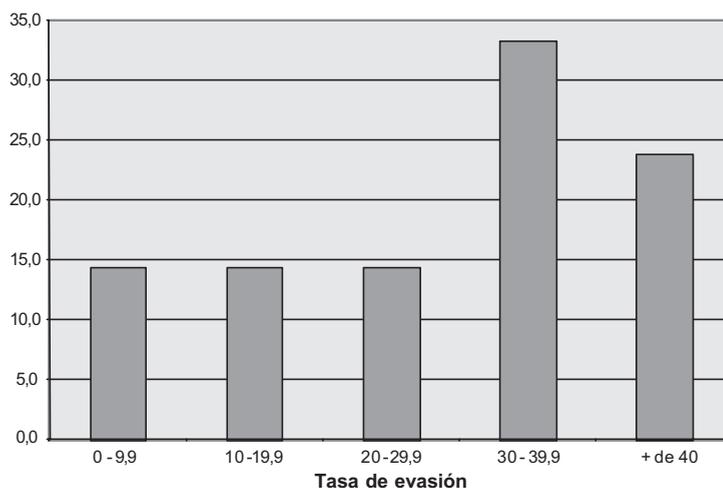
Siguiendo con el supuesto de que la recaudación está concentrada en un único impuesto de base imponible B, tasa impositiva t y, asumiendo un nivel o tasa de evasión igual a “e”, la recaudación efectiva R de la economía puede expresarse como:

$$R = B * t * (1-e)$$

15 Por ejemplo en un reciente documento del Banco Mundial, “Inequality in Latin America and the Caribbean: Breaking with History?”, se menciona que la evasión del IVA en Uruguay es de 30%.

16 Silvani y Brondolo (1993). Tomado de Etcheberry (2001).

Gráfico 6
Niveles de evasión del IVA en 21 países



Fuente: Silvani y Baer (1997)

De lo anterior se desprende que la política tributaria dispone de tres¹⁷ herramientas para lograr incrementar la recaudación: (i) ampliar la base imponible del impuesto, (ii) elevar la tasa impositiva y (iii) reducir los niveles de evasión.

Cada una de estas herramientas implica distintos niveles de impacto en la recaudación y distinto compromiso con los otros principios de la política tributaria: la eficiencia, la equidad y la simplicidad.

La eficiencia relativa de cada una de estas herramientas depende del punto de partida. Si por ejemplo, estamos en una situación donde $e = 0$, es decir no existe evasión, es obvio que toda política tendiente a mejorar la recaudación por medio de la disminución en los niveles de evasión será absolutamente ineficiente.

¹⁷ Si levantamos el supuesto simplificador de la existencia de un solo impuesto la cuarta herramienta de la que se dispone es la creación de nuevos impuestos. Esta herramienta ha sido empleada en nuestro país, considérese a modo de ejemplo el COFIS y el IMESSA.

Si por el contrario, estamos frente a una estructura tributaria con elevadas tasas, con amplias bases imponibles y con niveles de evasión no nulos, la estrategia más adecuada para incrementar la recaudación sería apuntar a reducir la evasión.

En nuestro país en las últimas décadas las herramientas privilegiadas para el incremento de la recaudación han sido las dos primeras, aumento de las tasas impositivas y aumento de la base imponible, concomitantemente con la creación de nuevos impuestos.

Como ya fue mencionado el IVA comenzó con una tasa normal de 14% y hoy se encuentra en 23%, valor que es de los más altos a nivel mundial. Otros impuestos de reciente creación muestran una evolución similar en sus tasas, como es el caso del IRP, el IMESSA (3% a 5%) y el ICOSIFI (0,18% a 0,36%).

En función de este contexto, asumiendo como válidas las referencias mencionadas previamente, en relación a la existencia en Uruguay de una tasa de evasión del IVA del orden del 30%, puede afirmarse que *nuestra economía está frente a una situación fiscal en la cual la forma más eficiente de incrementar la recaudación de los impuestos existentes es a través de una reducción en el nivel de evasión.*

2.4 Estimación del nivel de evasión del IVA en Uruguay

Dada la relevancia que tiene el tema, se procedió a estimar la tasa de evasión del principal impuesto de la estructura tributaria vigente en nuestro país, el IVA, empleando para la estimación el método del consumo. La tasa de evasión surge de comparar la recaudación observada en un determinado período con la recaudación potencial para igual período. A efectos de cuantificar la recaudación potencial se consideró el IVA que tendrían que haber pagado el conjunto de todos los consumidores finales de la economía.

Dentro de este grupo se encuentran principalmente las familias, pero también se debe incluir en el mismo al sector público y a los sectores de actividad que producen bienes o servicios que se encuentran exonerados.

A continuación se reseña brevemente la forma en la que se procedió para estimar el IVA potencial.

(i) Estimación del IVA asociado al consumo privado de las familias

Para estimar el IVA potencial asociado al consumo privado se tomó la estimación de consumo privado de Cuentas Nacionales y se le aplicó al mismo la tasa de IVA bruta dado que el valor de consumo ya tiene el IVA.

$$\text{Tasa bruta de IVA} = \text{tasa neta} / (1 + \text{tasa neta})$$

En la medida que tenemos tres situaciones diferentes, bienes exonerados, bienes que pagan una tasa mínima y bienes que pagan la tasa normal o básica, fue necesario calcular el peso relativo de cada uno de estos grupos de bienes en el consumo total y luego hacer un promedio ponderado para los tres valores (cero, tasa mínima y tasa básica). El peso relativo de cada conjunto de bienes en el consumo total se estimó a partir de la última Encuesta de Gastos e Ingresos de los Hogares realizada por el Instituto Nacional de Estadística (INE).

(ii) IVA pagado por el sector público – Gobierno Central

Para el cálculo del IVA pagado por el Estado se consideró la estructura de gastos que surge de información del Sistema de Información Financiera (SIIF) proporcionada por el Comité Ejecutivo del Programa para la Reforma del Estado (CEPRE). Para la determinación del IVA compras del gobierno central se contó con información del peso relativo de los principales veinte rubros de gastos, los que acumulan el 83,4% del gasto total del Gobierno Central.

(iii) IVA pagado por empresas que venden bienes o servicios que se encuentran exonerados

Entre este conjunto de empresas se incluyen a vía de ejemplo:

- Sector salud

Se empleó información de estructura de gastos para el sistema de Instituciones de Asistencia Colectiva del Sistema Nacional de Información

(SINADI), y para otros prestadores de servicios de salud se utilizaron estimaciones del gasto en salud en nuestro país realizadas en el marco del “Proyecto de Fortalecimiento Institucional del Sector Salud del MSP -Banco Mundial”.

- Sector educación

Se obtuvo información para un conjunto de instituciones privadas que se pueden considerar representativas del sector.

- Sectores productivos

Para sectores productores de bienes exonerados como tabaco y cigarrillos se empleó como fuente de información el último Censo Económico realizado por el INE.

Las estimaciones se realizaron para el período 1997-2002, los resultados obtenidos se presentan en el Cuadro 25.

Cuadro 25
Estimación de Evasión en el IVA
1997 - 2002

	% sobre Recaudación Real	% sobre Recaudación Potencial
1997	16,0	13,8
1998	18,1	15,3
1999	22,2	18,2
2000	29,7	22,9
2001	26,9	21,2
2002	35,9	26,4
Promedio	24,8	19,6

Fuente: Elaboración propia

Las estimaciones realizadas deben considerarse como un valor mínimo, en la medida que en virtud de limitaciones de información no fue posible estimar el 100% de la recaudación potencial. Estas estimaciones confirman la existencia de niveles de evasión del IVA superiores a los observados en promedio en los países de la OCDE, y algo menores de lo observado en los países latinoamericanos para los que se cuenta con información, (Chile, Colombia Argentina y Ecuador).

Los datos anteriores engloban la recaudación del IVA procedente tanto del sector público como del sector privado. Si se considera exclusivamente la recaudación de IVA procedente del sector privado, asumiendo que el sector público tiene escasos incentivos para defraudar el IVA y que por ende puede asumirse que su porcentaje de evasión sea cercano a cero, las tasas estimadas de evasión para el sector privado aumentan considerablemente, colocándose muy por encima de los niveles internacionales y de la región.

Cuadro 26
Estimación de la evasión del IVA
Para el sector privado
1997 - 2002

	% sobre Recaudación Real	% sobre Recaudación Potencial
1997	24,8	19,9
1998	28,1	21,9
1999	34,5	25,6
2000	46,1	31,6
2001	41,8	29,5
2002	55,7	36,0
Promedio	38,5	27,4

Fuente: Elaboración propia

2.5 Estimación de la evasión de otros tributos

a. Aportes de Seguridad Social

En el año 2003 el 39,5 por ciento de la población ocupada declara no estar registrada en la seguridad social según información recabada por el INE a través de la ECH.

Cuadro 27
Estimación de la población económicamente ocupada residente
en localidades de 5000 o más habitantes por registro a la seguridad social
Porcentaje y miles de personas

	Total		Trabajador registrado		Trabajador no registrado	
	Miles	%	Miles	%	Miles	%
Total	1032,0	100,0	624,4	60,5	407,6	39,5
Hombre	589,7	100,0	355,0	60,2	234,7	39,8
Mujer	442,3	100,0	269,4	60,9	172,9	39,1

Fuente: INE

Cuadro 28
Estimación del porcentaje de la población ocupada no registrada en la seguridad social en cada clase de actividad, residente en localidades de 5.000 o más habitantes

	Trabajador no registrado
Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura	44,6
Pesca	48,2
Explotación de minas y canteras	44,8
Industria manufacturera	44,6
Construcción	73,4
Comercio al por menor y al por mayor; Reparación de vehículos	50,5
Hoteles y Restoranes	40,9
Transporte, Almacenamiento y Comunicaciones	26,3
Intermediación Financiera	2,6
Actividades Inmobiliarias, Empresariales y de Alquiler	36,2
Enseñanza	10,7
Servicios Sociales y de Salud	13,6
Eliminación de desperdicios, aguas residuales, saneamiento	52,3
Servicio domestico en hogares privados	69,7

Fuente: INE

b. Impuesto a la Renta de Industria y Comercio

La existencia de evasión en el pago del IVA puede estar asociada a la subdeclaración de ingresos por parte de contribuyentes del IRIC. De esta forma puede afirmarse que los elevados niveles de evasión observados en el pago del IVA, provocan un efecto “derrame” al pago de otros tributos. En este contexto, parece plausible el valor de evasión de 30% que surgiría según información de prensa de un estudio realizado por la Asesoría Económica de la DGI.

Es importante destacar que así como es plausible pensar en un efecto “derrame” de la evasión del IVA hacía otros impuestos, la eventual modificación de la estructura tributaria puede tener implicancias en la recaudación de los impuestos existentes que se mantengan.

2.6 Efectos de una eventual reducción de la evasión en el IVA

El nivel de evasión observado implica que, *ceteris paribus*, una reducción del 50% en el mismo provocaría un incremento en la recaudación total

equivalente a 0,8 puntos del PIB (estimación realizada con un valor de evasión del 25%). En la medida que el nivel de evasión estimado debe ser considerado como un valor mínimo, en el cuadro que sigue se presenta un conjunto de estimaciones con el impacto que tendría la reducción de la tasa de evasión en escenarios distintos, medida en puntos del PIB.

Cuadro 29
Impacto en la Recaudación Asociado a la Reducción de la Tasa de Evasión
Puntos porcentuales del PIB

Disminución porcentual de la evasión	Tasa de evasión 20%	Tasa de evasión 25%	Tasa de evasión 30%	Tasa de evasión 35%	Tasa de evasión 40%
25%	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8
50%	0,8	0,9	1,1	1,3	1,5
100%	1,5	1,9	2,3	2,7	3,0

Fuente: Elaborado en base a DGI y BCU.

2.7 Consecuencias de la evasión

1. La evasión tiene consecuencias negativas sobre la equidad de la estructura tributaria

La evasión hace que el sistema tributario no trate igual a los iguales. La existencia de evasión hace que se esté violando el principio de equidad horizontal del sistema, generando situaciones en que contribuyentes que deberían enfrentar la misma carga tributaria, en los hechos soporten cargas diferentes.

A su vez, también hace que no se verifique el criterio de equidad vertical, generando igual tratamiento tributario para los “desiguales”. De esta forma la existencia de evasión hace que la implementación de exenciones, exoneraciones, tratamientos diferenciales con el objetivo de dotar de equidad a la estructura tributaria, pueda no lograr el objetivo deseado.

Para entender la complejidad de nuestro sistema tributario no es suficiente incorporar argumentos de racionalidad económica y de administración tributaria es necesario considerar los aspectos *políticos* que están detrás de determinación de una determinada estructura tributaria.

2. La reducción de la evasión tiene como condición necesaria reformar la Administración Tributaria, pero esta condición no es suficiente.

La mejora en el desempeño de la Administración Tributaria no debe ser concebida como un problema cuya solución es estrictamente técnica.

Detrás de una estructura tributaria existen intereses que se verían afectados ante una reforma, y que por lo tanto pondrán toda su capacidad de incidir para impedir (facilitar) que la medida se tome cuando la misma los perjudica (beneficia). Hettich, W., S Winer (1988) analizan desde el punto de vista de la economía positiva los determinantes de lo que denominan “complejas estructuras tributarias”, desde la perspectiva de la economía política. El planteo en esencia consiste en que la explicación de la estructura tributaria que se observa debe considerar el comportamiento de los políticos no exclusivamente en función del bien público, sino incorporando en su función objetivo el lograr adhesiones para fortalecerse políticamente.

Una posible extensión de este modelo lo hace aplicable al fenómeno de evasión. Sí se acepta esta extensión, surge de inmediato que el problema de abatir la evasión no es exclusivamente técnico.

3. Un riesgo a tener presente es que una eventual reducción de la evasión podría provocar un aumento de la presión tributaria con efectos negativos sino se acompaña de medidas compensatorias. Esto obedece a que en la actualidad, como ya fue mencionado, la presión tributaria es excesiva

Si bien la reducción de la evasión permitiría incrementar la recaudación y disminuiría sus efectos negativos, el hecho de que la presión tributaria sea tan elevada podría generar problemas de rentabilidad en sectores específicos de actividad, en la medida que en la actualidad puede afirmarse que la presión tributaria puede considerarse excesiva. Por ello resulta clave coordinar los procesos de mayor combate a la evasión con la reducción simultánea de tasas.

4. Existen restricciones para lograr incrementar los niveles de pago voluntario.

Uno de los postulados centrales de las modernas administraciones tributarias es que se debe lograr incrementar los niveles de pago vo-

luntario. En nuestro país existen fuertes restricciones para el logro de este objetivo.

Esto se debe a que una parte significativa de la recaudación se emplea en Uruguay para pagar gastos realizados en el pasado (cancelación de deuda pública), otra para financiar gastos del régimen de pensiones, y el resto para financiar actividades estatales que para muchos contribuyentes son desarrolladas en forma ineficiente. Es decir, muchos contribuyentes no perciben la existencia de cierta equivalencia entre sus aportes al fisco y el valor de las prestaciones que reciben por parte del Estado. Ya sea porque estas prestaciones son escasas, o de baja calidad.

5. Un aumento de la presión tributaria asociado a una mejora de la fiscalización podría dar lugar a una mayor resistencia de parte de los contribuyentes a pagar sus impuestos.

La calidad del gasto público es una fuerte restricción para el logro del pago voluntario de los contribuyentes.

Todo proceso de reforma que provoque un aumento de la presión tributaria se ve limitado. Los niveles de presión fiscal que los contribuyentes han venido soportando en los últimos años han sido tolerados por una defectuosa presión de la administración tributaria en contra de la evasión. Una mayor eficacia por parte de las entidades recaudadoras, tal vez, se traduzca en una mayor resistencia y oposición por parte de los contribuyentes, sobre todo si ello no se ve compensado con mejoras ostensibles de la calidad del gasto público.

III. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Cualquier intento de reforma tributaria tiene como prerrequisito para que la misma sea exitosa que la Administración Tributaria sea capaz de implementar los lineamientos establecidos en el proyecto de reforma. Todo alejamiento entre lo establecido y la realidad hará peligrar la reforma. El nivel de evasión puede ser considerado un buen indicador de la capacidad de llevar adelante un proyecto de reforma tributaria en las actuales circunstancias, por tanto la reforma deberá traducirse en una reducción de la evasión.

Es decir, el éxito de un proyecto de reforma tributaria dependerá crucialmente de la reforma de la Administración Tributaria. Una reforma tributaria diseñada con el objetivo de, por ejemplo, dotar de mayor equidad y eficiencia al sistema tributario, puede dar como resultado un empeoramiento de la situación actual en relación a estos dos objetivos, si la evasión hace que la distribución de la carga tributaria observada sea diferente de la que estaba prevista en el diseño del proyecto de reforma.

3.1 Los costos de la recaudación en Uruguay

La administración tributaria en Uruguay, a *grosso modo*, está compuesta por tres componentes: la DGI, la Dirección Nacional de Aduanas (DNA) y el área tributaria del Banco de Previsión Social (BPS). Si bien las dos primeras funcionan en la órbita del Ministerio de Economía y Finanzas, y se han impulsado acciones tendientes a fortalecer la coordinación entre ellas, las tres agencias mantienen un insuficiente grado de integración.

En la órbita de la DNA, las mejoras se han venido concentrando en procurar facilitar las operaciones de comercio exterior mediante la transformación de procesos y procedimientos aduaneros, así como en hacer más eficiente las gestiones de recaudación y control.

En la DGI, en los últimos años, los cambios introducidos estuvieron orientados a mejorar la atención al contribuyente (descentralización de las cobranzas, sistema de información telemática y liquidaciones magnéticas de los grandes contribuyentes), progresar en la gestión de la información de los contribuyentes (implantación de un sistema de gestión unificado), así como reestructurar parcialmente aspectos organizacionales (creación de la división interior).

Estos avances no se han traducido en mejoras significativas de la eficacia y la eficiencia de la administración tributaria la cual, según estudios recientes¹⁸, exhibe retrocesos en materia de recaudación y deficiencias en materia de fiscalización.

Habida cuenta de los niveles de presión tributaria actuales (cerca del 30% del PIB), no parece razonable que la brecha fiscal pueda cerrarse con

18 Díaz Yubero (2001) y Barreix y Roca (2003)

aumentos de tasas o creación de nuevos impuestos como ha sido habitual durante la década del noventa. En virtud de ello, cualquier intento por mejorar la recaudación, no importa cuál sea la estructura tributaria finalmente elegida, deberá ser acompañada de una profunda reforma de la administración.

En otras palabras, el corazón de la reforma tributaria es la reforma de la administración. De acuerdo a lo que la experiencia internacional reciente muestra, una reforma profunda de la administración tributaria va, generalmente, acompañada de cambios en la legislación tributaria.

La propuesta de reforma tributaria que el gobierno elevó recientemente al parlamento para su consideración, incluye tímidas propuestas en materia de reforma de la administración tributaria como son el fortalecimiento presupuestal de la DGI, afectando parte de la recaudación y la introducción de un régimen de dedicación exclusiva para los funcionarios. En nuestra opinión y, en forma similar a lo que se desprende de otros trabajos recientes, los cambios impulsados resultan insuficientes aunque necesarios. A los efectos de transformar verdaderamente la administración tributaria de Uruguay es imprescindible diseñar una estrategia de reforma que ponga tanto énfasis en *qué* cambios impulsar como respecto a *cómo* introducirlos. Al respecto, importa preparar cuidadosamente la secuencia y el calendario de transformaciones, así como diseñar mecanismos de incentivos apropiados para superar las naturales resistencias al cambio que, desde dentro de la propia administración y desde los contribuyentes, se levantarán contra una reforma que tiene como fin último mejorar la eficiencia, así como reducir la evasión y elusión.

3.2 Análisis de la reforma de la DGI propuesta en septiembre de 2003

La presente sección está destinada a analizar el proyecto de reforma de la DGI elevado por el Poder Ejecutivo a consideración del Parlamento, el pasado mes de setiembre de 2003.

Los únicos documentos conocidos por los autores sobre la reforma son los proyectos de ley elevados por el Poder Ejecutivo al Parlamento con fechas 28 de setiembre de 2001 y 16 de setiembre de 2003. En consecuencia, la evaluación de la reforma de la administración tributaria que se propone a continuación está basada exclusivamente en el análisis de estas iniciativas legales.

La iniciativa legal remitida recientemente por el Ejecutivo al parlamento no incluye una serie de iniciativas que habían sido contempladas en el proyecto de ley original remitido en setiembre de 2001. En particular, el proyecto de 2001 contenía la creación de un “Cuerpo Técnico Tributario” que definía: i) un régimen laboral de dedicación exclusiva (sin excepciones) para los funcionarios de la DGI, ii) mecanismos de acceso a la función pública por transparentes (concursos); iii) reglas rigurosas de contratación, promoción y remoción de los funcionarios de la DGI, iv) un código de conducta funcional, al cual le sería obligatorio adherir a los funcionarios, v) una auditoría operativa para vigilar las conductas funcionales y los procedimientos administrativos; v) un sistema de evaluación del desempeño.

Sobre la propuesta remitida por el Poder Ejecutivo al parlamento en setiembre de 2003 es posible decir, primero, que el diagnóstico del que parte es equivocado, y segundo, que las propuestas concretas de cambios son incompletas. En los apartados siguientes se fundamentan estas dos afirmaciones.

- *Diagnóstico equivocado*

Según fue señalado más arriba, el proyecto de reforma se limita a proponer el fortalecimiento presupuestal de la DGI, afectando parte de la recaudación, y a sugerir un régimen de dedicación exclusiva para los funcionarios.

Del análisis de la propuesta parece desprenderse que los problemas actuales de la DGI están restringidos exclusivamente a las incongruencias del régimen laboral de los funcionarios y a las restricciones de recursos que la entidad recaudadora enfrenta. Sin desconocer la gravedad de ambos problemas, el diagnóstico implícito no identifica aspectos relacionados con el diseño institucional y organizacional, con las prácticas de gestión y evaluación del desempeño, con la estructura del presupuesto, ni con la composición y calidad del personal actual de la DGI.

No se puede ignorar que los recursos afectados a la DGI resultan insuficientes para un correcto cumplimiento de sus funciones. En 2003 la asignación presupuestal de la DGI ascendió a unos US\$ 31 millones,

mientras que la ejecución presupuestal no alcanzó los US\$ 20 millones¹⁹. El porcentaje del presupuesto de la DGI destinado a inversiones se redujo desde el 3,7% del total en 1993 a un 0,3% en 2002.

A pesar de la insuficiencia de recursos y, dada la elevada dotación de personal que en términos comparados exhiben las entidades recaudadoras del país (DGI, Aduanas y la división del BPS responsable del cobro de impuestos sobre el trabajo y de la recaudación de los aportes personales y patronales), sería posible alterar la afectación de los recursos actuales en la DGI, de forma de aumentar la inversión buscando promover una mayor eficacia y eficiencia en la administración.

En un trabajo reciente Díaz Yubero (2001) pone de manifiesto que la dotación de recursos humanos de la administración tributaria uruguaya, considerada en un sentido amplio²⁰, está sobredimensionada. Cuando considera las tres entidades mencionadas y las compara con la administración tributaria de Argentina, controlando por el tamaño de la población y de la economía, encuentra que la cantidad de funcionarios afectados a la administración tributaria en Uruguay es el doble. Por su parte, cuando compara el personal de la DGI y la DNA con las dimensiones de entidades de similar composición de otros países de América Latina²¹, también encuentra que la estructura de personal de Uruguay afectado a estas tareas está sobredimensionada.

En particular, el número de funcionarios de la administración tributaria por habitante en Uruguay, es menos de la mitad del de Estados Unidos y la tercera parte del de México²².

Las constataciones anteriores se hacen teniendo en cuenta que, la propia condición de economía pequeña obliga a tener una administración

19 *Debe tenerse presente que la ejecución presupuestal alcanzó el 91% de la asignación cuando se la mide en pesos uruguayos corrientes. La abultada diferencia de la medición en dólares obedece fundamentalmente a que la asignación se convierte al tipo de cambio del 1 de enero de 2002, mientras que la ejecución se convierte al tipo de cambio promedio del año el cual incorpora la devaluación de la moneda uruguaya en junio de 2002.*

20 *Una vez más DGI, DNA y la parte correspondiente del BPS.*

21 *Chile, Colombia y México.*

22 *Díaz Yubero (2001).*

tributaria de tamaño mínimo que no es proporcional al tamaño relativo del resto de los países analizados.

Lo anterior sugiere que, a efectos de mejorar la eficacia y la eficiencia de la administración tributaria sería aconsejable un rediseño organizacional de forma de integrar en una sola institución a las tres entidades recaudadoras del país. Ello permitiría aprovechar economías de escala y fomentar la especialización funcional de los funcionarios. Ello se ve particularmente reforzado si se tiene en cuenta que el 85% del presupuesto actual de la DGI está afectado a remuneraciones.

Por otra parte, tampoco se puede desconocer la gravedad de la situación que se deriva de que no exista un régimen de dedicación exclusiva de los funcionarios de la DGI, en particular de los profesionales.

El régimen de incompatibilidades para la prestación de funciones en la DGI que se insinúa, será propuesto a partir de la aprobación del proyecto de ley hará que, al igual que ocurre con el vigente, regularice una insólita situación de hecho que está fuera de cualquier criterio de buena administración de justicia y de la forma en que ella se imparte.

De este modo, como se verá más adelante, el diagnóstico incorrecto que está implícito en el proyecto de ley conduce a que los cambios propuestos sean parciales e incompletos.

- *Demasiado genérico e incompleto.*

El proyecto propone la posibilidad de "...destinar parte de la mejora de la recaudación al refuerzo de los rubros correspondientes, en la cantidad estrictamente necesaria, dando cuenta a la Asamblea General." La ausencia de una definición de alguna cifra indicativa de afectación y de su secuencia o, al menos, de topes muestra a la iniciativa demasiado genérica. Además, si bien parece razonable que la Asamblea General esté informada de los montos destinados, no parece ser el órgano adecuado para evaluar y hacer un seguimiento de aspectos tan parciales.

Al respecto, sería razonable proponer un monto y un porcentaje tope de la afectación de recursos recaudados, llegando incluso a definir un

calendario que recoja el hecho de que en la primera etapa los montos deberían ser mayores para corregir el desvío acumulado en el pasado.

El proyecto tampoco define un mecanismo de transición desde el actual régimen de dedicación laboral parcial al exclusivo propuesto, no estableciendo un cronograma ni plazos. Tampoco define los criterios generales del régimen transitorio de incompatibilidades funcionales para los funcionarios de la DGI. Este último tema es particularmente delicado, puesto que cualquier régimen que se defina presentará debilidades notorias dado lo absurdo de la situación imperante al respecto en la DGI.

Tal vez, sería deseable que el régimen de dedicación exclusiva se definiera en forma inmediata sin ningún régimen de adecuación. Al respecto sería necesario establecer cuáles son los cargos en los que el régimen de dedicación exclusiva es indispensable, los profesionales por ejemplo, de forma de acotar el tamaño del problema y el volumen de recursos que sería necesario destinar para compensar a quienes optaran por permanecer en la DGI.

Precisamente, el proyecto de ley no prevé ningún mecanismo para incentivar o habilitar el retiro o el traslado de funcionarios de la DGI. Este se producirá naturalmente a raíz de los menores requerimientos derivados del régimen de dedicación exclusiva promovido y también por la salida de funcionarios que no desean adscribirse al nuevo régimen.

3.3 Agenda de la reforma de la administración tributaria

A la luz de las restricciones identificadas para la administración tributaria y a partir de las observaciones realizadas al proyecto de ley remitido por el Poder Ejecutivo, a continuación se analiza una agenda tentativa para la reforma de la administración tributaria en Uruguay.

A los efectos de ordenar la exposición, la agenda se presenta estructurada en torno a tres capítulos: los aspectos relacionados con el diseño institucional, aquellos asociados a la mejora de la gestión y la sugerencia de la definición de una “carrera tributaria”.

- *Diseño institucional:*

Dado que aparentemente Uruguay se encamina hacia una reforma de la administración tributaria, se abre una oportunidad para reflexionar sobre cuál es el diseño institucional más conveniente. Por ello vale la pena preguntarse: ¿cuánta independencia funcional del Poder Ejecutivo es deseable?; ¿cuáles son las ventajas e inconvenientes de unificar todas las entidades recaudadoras del país en una sola?; ¿conviene otorgar una amplia autonomía presupuestal y financiera a la entidad recaudadora?; ¿qué tipo de restricciones impone sobre el diseño institucional de la administración tributaria el tamaño del país?

En los últimos años las administraciones tributarias más modernas se han ido transformando de forma de centrarse crecientemente en el cliente (contribuyente). Esta tendencia pretende brindar un mejor “servicio” y aprovechar las ventajas de la especialización funcional dentro de la propia administración. Por tanto, el diseño institucional responde más a un concepto de *agencia tributaria* que a uno de *oficina recaudadora*. Naturalmente, el objetivo perseguido es la recaudación y el control de los contribuyentes, sin embargo predomina una filosofía de incentivar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por sobre un enfoque basado en sanciones y penalizaciones.

En este sentido, la reforma de la administración tributaria en curso debería incorporar un diseño institucional que favorezca la atención especializada por grupos de contribuyentes.

De la misma forma que se han constituido las Unidades CEDE, se podría proceder a agrupar a los contribuyentes por grupos homogéneos en función de la actividad o su localización geográfica. Ello favorecería una atención más adecuada a los contribuyentes, al tiempo que habilitaría una especialización de los funcionarios potenciando la gestión de contralor y fiscalización. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que una estrategia como ésta está acotada en Uruguay por razones de escala. Efectivamente, las dimensiones del mercado local y, consecuentemente, el número de contribuyentes que podrían formar parte de los grupos propuestos, no permiten concluir que las ganancias derivadas de la especialización sean extraordinarias.

En Uruguay tres reparticiones del Estado concentran las actividades de recaudación y fiscalización tributaria. Ellas son la Dirección Nacional Impositiva (DGI), la Dirección Nacional de Aduanas (DNA) y el departamento de cobro de impuestos al trabajo del Banco de Previsión Social (BPS). Esta situación contrasta claramente con la tendencia internacional hacia la concentración de estas funciones en una sola institución.

El diseño institucional vigente alienta problemas de coordinación que afectan la eficiencia de las actividades de recaudación y control, alentando la evasión.

Independientemente de la oportunidad y secuencia del proceso de unificación de las reparticiones estatales que comparten un mismo cometido y un conjunto de contribuyentes, se debe avanzar en la coordinación de sus actividades, lo que implica como mínimo: i) que para el contribuyente exista una “ventanilla única”, ii) que exista un registro único de contribuyentes, iii) que la información acerca de los contribuyentes circule sin ningún tipo de dificultades entre las distintas reparticiones que desarrollan tareas de recaudación y fiscalización.

Por ello, parece conveniente considerar seriamente las ventajas que podrían derivarse de la unificación de las entidades recaudadoras (DGI, DNA y las partes correspondientes al BPS) en una sola *agencia tributaria*.

A las virtudes vinculadas con la consistencia y calidad de la información, se agrega la posibilidad de estimular una especialización funcional como la descrita como consecuencia de las mayores atribuciones. Sobre el particular, la DGI y el BPS han avanzado recientemente en la creación de *ventanillas únicas* en algunos puntos del país. El diseño y la implantación de un plan general para consolidar el modelo de *ventanilla única* en todo el territorio nacional, sería vital para avanzar en la dirección propuesta.

Sobre la posibilidad de avanzar en la unificación de la DGI y la DNA, Barreix y Roca (2003) han sugerido una estrategia consistente en fortalecer primero la DGI para luego proceder a la integración con la Aduana. La escasez de recursos, así como una supuesta divergencia en las características y funciones de ambas instituciones los lleva a recomendar este curso de acción. Ni las diferencias entre ambos organismos parecen ser importantes, ni la falta de recursos puede llevar

a recomendar otra acción que no sea la fusión, precisamente para ahorrar recursos.

Un segundo tipo de reflexión sobre la cual conviene detenerse en materia de diseño institucional está asociado a cuánta autonomía funcional, presupuestal y financiera es recomendable que tenga la *agencia tributaria*. La experiencia internacional comparada muestra que en los últimos años se ha asistido, en varios países, a reformas institucionales que promovieron una mayor independencia de las entidades recaudadoras respecto de los poderes ejecutivos. Esta mayor independencia se ha traducido en una mayor autonomía de gestión, principalmente en materia financiera y de recursos humanos.

Bajo un enfoque de *agencia*, la sociedad (representada por algún o varios organismos públicos) le confiere a la *agencia tributaria* una misión y unas reglas claras respecto a la asignación de recursos. A partir de ellas, la *agencia tributaria* define sus objetivos estratégicos, establece unas metas y unos indicadores de gestión, así como desarrolla y ejecuta unos procedimientos, los cuales son controlados y auditados por las instituciones a las que les fue encomendada esta labor. De este modo, la *agencia tributaria* cuenta con una gestión independiente y es responsable frente a la sociedad del grado de cumplimiento de los objetivos definidos. En el caso de Uruguay, el parlamento o, alternativamente, el Poder Ejecutivo a través del Ministerio de Economía, podrían cumplir la misión de *principal*.

El propósito de conferir una mayor autonomía a las administraciones tributarias, responde a la idea de reducir la posibilidad de ingerencia de los grupos de interés en las funciones de fiscalización y fijación de sanciones a los infractores. En general, este tipo de diseño va acompañado de un modelo de gobierno presidido por un órgano colegiado cuyos miembros son elegidos por el Poder Ejecutivo con aval del parlamento o directamente por el parlamento. Según Barreix y Roca (2003), si se pretendiera seguir el ejemplo del IRS (Internal Revenue Service) de Estados Unidos, no se requeriría de un rediseño del modelo de gobierno, puesto que el actual régimen de encargaturas permite replicar el esquema. El IRS está presidido por un director que es elegido por el Poder Ejecutivo (de hecho responde jerárquicamente al Departamento del Tesoro) y conforma la estructura con los funcionarios de carrera que forman parte del IRS.

De todos modos debe tenerse en cuenta que el modelo de IRS no es el predominante entre países que han estado introduciendo cambios organizacionales recientemente²³.

Cualquiera sea el modelo de diseño institucional elegido, es indispensable que la reforma de la administración tributaria defina con precisión un plan de acción y un cronograma detallado de las actividades que es necesario cumplir para llevar adelante el rediseño organizacional. El plan de acción y el cronograma de actividades propuesto, debe promover una secuencia de cambios y diseñar un esquema de incentivos que contemple las formas de vencer exitosamente, y en tiempos razonables, las resistencias al cambio que naturalmente el propio proceso de reforma generará en distintos niveles.

Al respecto tres temas deben ser cuidadosamente tenidos en cuenta. Primero, si los cambios en el modelo organizacional se traducen en un incremento de la eficacia de los procedimientos de fiscalización, es probable que las resistencias provengan de los contribuyentes. Segundo, una eventual fusión de las entidades recaudadoras de tributos en Uruguay, podría dar lugar a la necesidad de prescindir de personal. Tercero, una transformación de la administración tributaria en el sentido de orientarla hacia el cliente, requerirá de un perfil del personal diferente al actual. Estos últimos dos puntos suponen la necesidad de definir mecanismos para incentivar el retiro o el traslado de funcionarios de la DGI. Al respecto, Barreix y Roca (2003) señalan que por cada profesional existen en la DGI dos funcionarios que no lo son, la relación inversa que se registra en las “administraciones modernas”.

- *Mejora de la gestión:*

Según fue señalado más arriba, las administraciones tributarias modernas han obtenido un mayor grado de autonomía en la gestión. Ello, sumado a los esfuerzos de alcance más general en materia de modernización y transformación del estado, ha promovido la adopción de la planifica-

23 Según un estudio de la Administración Tributaria de Francia citado por el Manual de las Administraciones Tributarias: Estructura Orgnizacional y Gerencia de las Administraciones Tributarias, elaborado por Matthijs Alink & Victor van Krommer para el CIAT en 2000.

ción estratégica como herramienta de gestión en las administraciones tributarias.

En este sentido, parece recomendable que la administración tributaria uruguaya adopte este tipo de metodología con el propósito de mejorar la eficacia y la eficiencia de su gestión. De este modo, el propio rediseño institucional sugerido más arriba constituye una buena oportunidad para introducir un programa de mejora de la gestión de la *nueva* administración tributaria que incorpore a la planificación estratégica como herramienta. Lo anterior requeriría que fuera definida con claridad la misión de la *nueva administración tributaria*. A partir de ella, sus autoridades podrían definir sus objetivos estratégicos de alcance plurianual, definir los planes operativos anuales consistentes con los objetivos estratégicos, diseñar e implantar un sistema de indicadores de evaluación del desempeño, así como adoptar una metodología de presupuestación orientada a resultados. Lo anterior requiere diseñar e implantar un sistema de información gerencial orientado a promover una mayor transparencia en la gestión y a garantizar que el proceso de toma de decisiones está soportado en información confiable y oportuna.

Asimismo, la administración tributaria debería promover una reflexión destinada a separar claramente las funciones sustantivas y de apoyo de la entidad. De esta manera, ella contaría con una metodología destinada a identificar los procesos que constituyen el núcleo central de la administración y que son indelegables y aquellos que pueden, eventualmente, ser pasibles de tercerización. Tradicionalmente, las funciones sustantivas están identificadas con²⁴:

- Recepción de las declaraciones de impuestos de los contribuyentes;
- Determinación de la tributación;
- Cobranza de los impuestos;
- Fiscalización;
- Contralor de la aplicación de la legislación tributaria;
- Comunicación y divulgación de información.

24 *Matthijs Alink y Victor van Krommer (2000).*

Las funciones de apoyo están naturalmente estructuradas en torno a²⁵:

- Administración de recursos humanos;
- Administración financiera;
- Informática.

La DGI tiene adecuadamente identificadas y descritas las funciones sustantivas. Sobre algunas de ellas podría pensarse en la tercerización de algunos procesos asociados a la recepción, la cobranza, así como la comunicación y divulgación tributaria.

Finalmente, en materia de gestión debería pensarse en la elaboración de un plan y un cronograma de actividades para la reingeniería de todos los procesos involucrados en la *nueva* administración tributaria. En particular, según todas las fuentes revisadas, fortalecer la fiscalización, el cobro y los controles sobre los contribuyentes, son acciones sobre las que deberían concentrarse esfuerzos de forma de ayudar a incrementar la recaudación y reducir la evasión. En un mismo sentido, es clave revitalizar las acciones orientadas a mejorar la difusión y la comunicación con los contribuyentes de forma de facilitarles sus gestiones ante la *nueva* administración.

- *Definición de la “carrera tributaria”:*

Según se indicó más arriba, el Poder Ejecutivo y la DGI en particular, han promovido iniciativas destinadas a mejorar la calidad e incrementar la disponibilidad de los recursos humanos de la DGI. En particular se ha sugerido la modificación del régimen laboral vigente que no exige la dedicación exclusiva de los profesionales que trabajan en la DGI, dificultando la transparencia de la gestión.

El proyecto de ley remitido al parlamento no contiene una definición de lo que podría llamarse la creación de una “carrera tributaria”, entiendo por tal un régimen laboral que establezca los derechos y obligaciones de los funcionarios, la carrera administrativa, el perfil de los cargos, los mecanismos provisión y de evaluación del desempeño, las remuneraciones asociadas a los cargos, etc.

25 *Ibid.*

Los objetivos generales de la creación de la “carrera tributaria” deberían orientarse a promover una mayor independencia, productividad y dedicación de los funcionarios. La mayor independencia requiere inevitablemente establecer taxativamente un régimen de dedicación exclusiva, lo cual probablemente se deberá traducir en un régimen de remuneraciones acorde a esta exigencia. Lo anterior, debería ser complementado con el diseño de un mecanismo para la promoción de retiros voluntarios o traslados a otras dependencias estatales de aquellos funcionarios que no deseen adherirse al régimen de exclusividad.

La creación de una carrera administrativa requiere de la definición e implementación de mecanismos transparentes y objetivos de acceso y movilidad de los funcionarios, así como la constitución de una definición exhaustiva del perfil de los puestos de trabajo y la remuneración asociada a ellos.

La introducción de mecanismos objetivos de evaluación del desempeño debería estar orientada a complementar la política de remuneraciones, de forma de mejorarla mediante estímulos al desempeño individual, y a contar con un mecanismo transparente para renovar los contratos vigentes.

La constitución de la “carrera tributaria” debería estar acompañada de un ambicioso programa de capacitación de los recursos humanos de la *nueva* administración tributaria. Mejorar el nivel técnico del personal y desarrollar las habilidades gerenciales de los niveles directivos, son objetivos indispensables si se quiere cumplir con éxito la mejora de la gestión propuesta.

IV DILEMAS PARA LA POLÍTICA TRIBUTARIA

La política tributaria deberá enfrentar los siguientes dilemas, que servirán de marco para analizar las propuestas de transformación de la administración tributaria. Estos dilemas están asociados con la consistencia y la eficacia de la política fiscal.

4.1 Apertura externa versus expansión del gasto público

En un trabajo reciente, Barreix y Roca (2003) muestran la inconsistencia del manejo de la política fiscal durante los años noventa, especialmente durante la segunda mitad.

Efectivamente, en una economía con un grado de apertura relativamente elevado (el coeficiente de apertura es superior al 40% del PIB²⁶), una política de expansión permanente del gasto público en un contexto de compromisos sobre el tipo de cambio, se tradujo en la acumulación de una serie de presiones sobre la economía que terminaron por colapsarla ante el advenimiento de una serie de *shocks* externos adversos.

Nada parece indicar que el país se apreste a reorientar el énfasis en el sector externo de la economía como motor del crecimiento, razón por la cual no debería esperarse una reversión del proceso de apertura exterior iniciado hace treinta años. Una elevada integración económica con el resto del mundo impone un techo a la expansión de la recaudación impositiva. Ello deriva de que una buena parte de las actividades capaces de contribuir al financiamiento del gasto público deben competir en el mercado internacional.

A diferencia de lo ocurrido durante la década del noventa la ausencia de financiamiento para el sector público derivada de la elevada relación deuda pública / PIB actual (alrededor del 100% del PIB), se traducirá en los próximos años en una restricción importante para el mantenimiento del nivel actual de gasto público.

4.2 Aumento de la presión fiscal versus aumento de la evasión

Sin perjuicio de lo anterior, los compromisos asumidos por el país con los organismos internacionales en materia de resultados fiscales, así como la propia solvencia de la deuda pública a largo plazo, obligarán a los sucesivos gobiernos a intentar incrementar la recaudación impositiva.

Habida cuenta de los niveles de presión fiscal²⁷ (28% del PIB en 2002), y a la luz de estimaciones recientes²⁸, que muestran que el esfuerzo tributario de Uruguay es superior a sus posibilidades, no parece razonable pensar que la brecha fiscal se vaya a cerrar a partir de la creación de

26 Medido como el ratio exportaciones más importaciones de bienes y servicios en relación al PIB.

27 Ingresos públicos como porcentaje del PIB. Incluye impuestos, contribuciones a la seguridad social y transferencias de las empresas públicas al gobierno.

28 Piancastelli (2001) citado por Barreix y Roca (2003).

nuevos impuestos o ampliaciones de las bases imponibles que cambien drásticamente los niveles de recaudación.

Lo anterior conduce inexorablemente a que la administración tributaria tendrá que contribuir de forma decisiva a mejorar su eficiencia de manera de permitir una mayor recaudación.

Ello supone alterar el estilo de reforma del sector público seguido durante la década del noventa. La transformación de las entidades recaudadoras supone fortalecerlas desde el punto de vista presupuestal, organizacional, de gestión y de la calidad de su personal.

En lugar de introducir más impuestos o aumentar las bases imponibles, como se ha intentado tenazmente durante los últimos diez años, la reforma tributaria deberá concentrarse en el desarrollo y fortalecimiento institucional de la administración. Ello supondrá introducir cambios que necesariamente afectarán el régimen laboral de los funcionarios de la administración tributaria, así como probablemente su perfil profesional.

De todos modos, una estrategia como la anterior podría tener un límite. Probablemente, los niveles de presión fiscal que los contribuyentes han venido soportando en los últimos años hayan sido tolerados por una defectuosa presión de la administración tributaria en contra de la evasión.

Una mayor eficacia por parte de las entidades recaudadoras, tal vez, se traduzca en una mayor resistencia y oposición de parte de los contribuyentes, principalmente si ello no se ve compensado con mejoras ostensibles de la calidad del gasto público (Barreix y Roca, 2003).

Probablemente como ninguna otra, la reforma de la administración tributaria enseña que para que ésta sea exitosa se requiere atacar problemas que están en el corazón de la administración pública. Al país se le han agotado los tiempos para continuar con una estrategia de reforma del estado concentrada en aspectos periféricos.

4.3 Integración regional versus plaza financiera

Un segundo grupo de restricciones que pesan sobre el diseño de la política y la administración tributaria está relacionado con el tipo de moda-

lidad de inserción externa seguida por el país durante los últimos treinta años. Desde 1974, y principalmente a partir de 1978, Uruguay decidió explotar sus ventajas comparativas y absolutas para constituir una plaza financiera que fuera usada como refugio por los ahorristas de la región, especialmente los argentinos.

Guste o no, la plaza financiera local constituye uno de los pilares de la estrategia de desarrollo que se dio en el pasado reciente del país. El secreto bancario y la ausencia de cualquier tipo de gravamen al stock de activos financieros o a las rentas derivadas de ellos, ha sido una condición indispensable para el desarrollo y consolidación de la plaza financiera.

Argentina y Brasil son socios naturales de Uruguay por razones geográficas, por patrones de especialización y por la propia estructura del intercambio comercial que hemos creado con ellos. Las reformas, en materia de política y administración tributaria, no pueden desconocer el estrecho vínculo que el país ha consolidado con Argentina y Brasil.

A la luz de la intensificación del proceso de integración comercial que se prepara entre Argentina y Brasil, es necesario reconocer que la mayor cooperación tributaria en la región será inexorable en un futuro no lejano. El diseño de la política tributaria deberá tener en cuenta los problemas de doble tributación, mientras que el diseño de la administración tributaria deberá incorporar sistemas que permitan compartir información sobre contribuyentes e incluso mecanismos para contribuir a su fiscalización en toda la región.

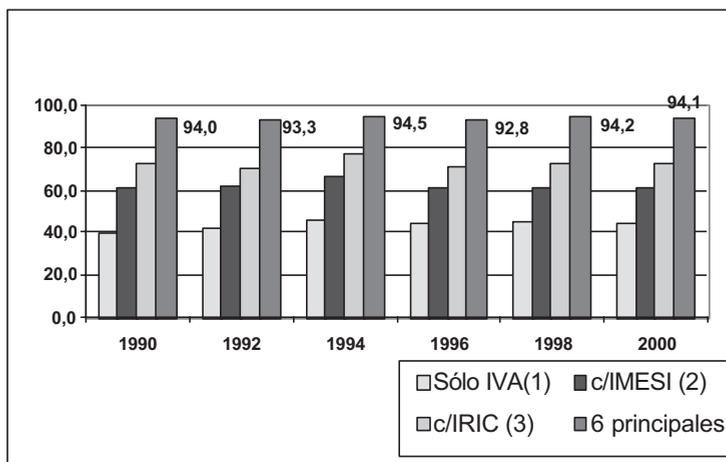
De este modo, las autoridades uruguayas no deberían perder de vista que, a medio plazo, una mayor cooperación tributaria regional tendrá efectos sobre la legislación y la administración impositiva en Uruguay.

4.4 ¿Cuánto estamos dispuestos a gastar para recaudar?

La recaudación de impuestos en Uruguay está concentrada como ya fue dicho en un número reducido de impuestos.

Desde la reforma impositiva de 1973, la estructura tributaria tiene una conformación similar a la descrita. Ello supone que la administración tributaria ha sido concebida y gestionada en función de una recauda-

Gráfico 7
Principales impuestos como % de la recaudación total



Fuente: Elaborado en base a FMI

ción que depende fundamentalmente de impuestos que recaen sobre el consumo.

Cualquier alteración de la estructura tributaria no puede desconocer lo anterior. Los costos de la recaudación han estado disminuyendo desde 1996.

El cuadro 30 muestra, la evolución del presupuesto ejecutado por la DGI, abierto en personal, funcionamiento e inversiones, como proporción de los ingresos tributarios. La información contenida en él, da cuenta de al menos dos hechos relevantes. Primero, la proporción de recursos destinada a la inversión en la DGI es extraordinariamente baja cualquiera sea el parámetro que se emplee para compararla. Segundo, a partir del inicio de la fase recesiva en 1998 los gastos totales como porcentaje de la recaudación disminuyeron notoriamente. Ello es consecuencia de una caída más pronunciada de la ejecución presupuestal de la DGI que de la recaudación. Mientras que la ejecución cayó un 29% entre 1998 y 2002, la recaudación descendió un 17% en términos constantes.

Cuadro 30

COMPOSICIÓN DE LOS EGRESOS DE LA DGI COMO % DE LA RECAUDACIÓN							
	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Gastos totales	1,35%	1,11%	1,10%	1,08%	1,13%	1,07%	1,02%
Gastos en personal	1,15%	0,94%	0,93%	0,91%	0,97%	0,91%	0,85%
Gastos de Inversión	0,007%	0,006%	0,005%	0,005%	0,004%	0,003%	0,003%
Gastos de funcionamiento	0,19%	0,17%	0,17%	0,16%	0,16%	0,15%	0,17%

Fuente: Elaborado en base a la DGI.

El cuadro 31 muestra que esta caída ha promovido que Uruguay se aproxime a los valores promedio de la región en materia de participación de los costos de la recaudación sobre el total de los ingresos obtenidos por la administración tributaria.

Cuadro 31

COSTOS DE LA GESTIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS			
En % de los ingresos tributarios			
1997			
EEUU	0,6	Argentina	1,2
Canadá	1,1	Bolivia	1,0
Japón	0,9	Brasil	1,2
Reino Unido	1,1	Colombia	1,3
Italia	1,5	Chile	0,4
Alemania	1,7	México	0,3
Francia	1,6	Perú	1,3
España	0,9	Venezuela	0,7
Promedio	1,2	Promedio	0,9

Fuente: OCDE, CIAT y BID.

De todos modos, debe tenerse en cuenta que el tamaño relativo de la economía de Uruguay probablemente imponga una dimensión de la agencia tributaria proporcionalmente mayor que la de otros países con un economía más grande. En otras palabras, la función de producción de la recaudación de impuestos probablemente exhiba rendimientos crecientes a escala, los cuales por debajo de un cierto umbral, pueden ser importantes a la hora de diseñar la dimensión óptima de la agencia. Ello incluso, a pesar de la relativa simplicidad de la estructura impositiva uruguaya que no cuenta con impuesto a la renta de las personas físicas.

4.5 ¿Existen fuentes de recursos tributarios no explotadas actualmente?

La respuesta depende de la estructura tributaria elegida y de la actual administración tributaria. La respuesta depende también del margen de maniobra para las políticas, derivado de la restricción fiscal. Una reforma tributaria que ponga en riesgo la capacidad de mantener la recaudación no es compatible con la existencia de una restricción fiscal “dura”.

La posibilidad de explotar una determinada fuente de recursos tributarios está condicionada por la actual estructura tributaria, en la medida que determina las bases y los hechos generadores existentes.

Está condicionada a la administración tributaria en la medida que la “tecnología” de recaudación debe estar a su disposición para lograr recaudar. En el contexto de una economía donde el pago voluntario de los contribuyentes no parece predominar, la elevada evasión es un ejemplo de ello, la explotación de nuevos recursos implica poner en riesgo la recaudación.

Por último, está condicionada por la situación fiscal, puesto que cualquier intento de reforma puede afectar negativamente el resultado de las cuentas públicas.

Dado que actualmente Uruguay está realizando un esfuerzo fiscal significativo, la explotación de un nuevo recurso tributario deberá ir acompañada necesariamente de reducciones en la intensidad de uso de otros recursos tributarios. El proceso de reforma implicaría por lo tanto una pérdida segura de recaudación del recurso que se emplearía con menor intensidad, a cambio de una probabilidad de aumento en la recaudación como consecuencia de la explotación del nuevo recurso.

Es decir, como consecuencia de la reforma la recaudación puede pasar a ser una variable aleatoria, que en el marco de una restricción fiscal “dura”, implica un alto riesgo para el desempeño macroeconómico.

¿Quiere decir que no es posible aplicar en nuestro país una reforma de la estructura tributaria que implique hacer uso de recursos tributarios no explotados actualmente? En función del argumento anterior, ¿se desprende la imposibilidad de aplicar el IRPF en nuestro país? La respuesta a ambas preguntas es no.

Lo que surge de la argumentación precedente es que toda modificación sustantiva de la actual estructura tributaria, para ser exitosa tiene al menos dos prerequisites: i) contar con una administración tributaria que soporte el cambio previsto en forma eficiente, lo que lleva tiempo y; ii) enfrentar una restricción fiscal que pueda ser considerada “blanda”, lo que a corto plazo no parece factible.

En la verificación del segundo requisito pueden jugar un papel importante los organismos multilaterales de crédito. Para reformar el sistema tributario es necesario pensar en una serie de sucesivas reformas que involucran tanto a la administración tributaria como a la estructura tributaria.

La fragilidad de nuestra situación fiscal actual y la debilidad de nuestra administración tributaria imponen un orden a las reformas. Es necesario reformar primero la Administración Tributaria y luego la estructura tributaria.

Un riesgo de pérdida de recaudación asociado a la implementación del IRPF al que se debería prestar particular atención es el asociado con los proveedores de servicios personales que en la actualidad aportan IVA. Estos, frente al aumento de la presión tributaria que soportarían con el IRPF podrían tener un fuerte incentivo a evadir el nuevo impuesto, lo que tendría necesariamente efectos sobre la recaudación del IVA por la subdeclaración de sus ventas.

4.6 Reflexiones en torno a la eventual implementación del IRPF en Uruguay

Aspectos teóricos

El diseño de un impuesto a la renta de las personas físicas presupone tomar una serie de definiciones, la primera y fundamental es qué se va a entender por renta a efectos de la liquidación del impuesto, posteriormente se debe definir la unidad contribuyente, es decir, se deberá escoger entre el individuo la familia, o como hacen algunos países, dejar la opción en manos de los contribuyentes, en caso de definir que la unidad contribuyente sea la familia se deberá definir que se entiende por familia a efectos fiscales, se deberá definir si se considerarán exclusivamente los ingresos generados en territorio fiscal nacional, o se considerarán los

ingresos generados en cualquier parte del mundo, se deberá definir el número de tramos y las respectivas tasas a aplicar a los ingresos comprendidos en cada tramo, se deberá definir la política de exoneraciones y de deducciones de la base o en la cuota, etc.

Una vez diseñado el impuesto, el pasaje a la etapa de implementación requiere entre otras cosas como elemento primordial, definir las fuentes de información y los procedimientos que se van a emplear para fiscalizar al menor costo posible, teniendo en cuenta las restricciones de recursos humanos, tecnológicas, e institucionales que puedan existir.

En relación a la definición de renta fiscal, desde el punto de vista económico la más conocida es la propuesta por Simons (1938), como la suma algebraica del valor de mercado de los derechos ejercidos en el consumo más el cambio en el valor de los derechos de propiedad.

Dentro del derecho ejercido en el consumo se debe incluir: a) los bienes y servicios adquiridos en el período, b) el autoconsumo producido durante el período, c) los servicios derivados de la utilización de bienes de consumo duradero, por ejemplo la imputación del valor de alquiler para los que habitan una vivienda de su propiedad.

Dentro del cambio en el valor de los derechos de propiedad según la definición de Simons se deben incluir las ganancias y pérdidas de capital realizadas y no realizadas. Esta definición incluiría como renta fiscal a las herencias y donaciones recibidas,

A pesar de que esta definición de renta fiscal puede considerarse una buena aproximación a la capacidad de pago, tiene el problema de que su aplicación presenta serios inconvenientes. ¿Cómo valorizar las ganancias de capital no realizadas debidas a la valorización de un activo? ¿Cómo imputar el valor de alquiler para quienes habitan una casa de su propiedad?

En virtud a esta restricción en los países en los que se instrumentó el IRPF se trabaja con una definición de renta más restringida que por lo tanto puede no ser un buen indicador de la capacidad de pago, y por lo tanto se puede generar las condiciones en las que se estaría violando el criterio de equidad horizontal.

No obstante, el trabajar con una definición de renta más amplia, si bien puede teóricamente ser más equitativo, si la administración tributaria no tiene los medios para controlar la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes, en los hechos en la medida que exista evasión, la situación puede ser menos equitativa que la que se hubiera alcanzado con una definición de renta más restringida.

Lineamientos para su diseño

Ingresos salariales

Se debería derogar el IRP y sustituirlo por un IRPF en el que se considere el pago sobre la renta entendida como ingresos menos gastos necesarios para generar los mismos, con tasas marginales aplicables a los respectivos tramos de ingresos, y no como se aplican en la actualidad donde la misma tasa, se aplica a la totalidad del ingreso.

Como es habitual se debería implementar una retención del pago del impuesto por ingresos salariales en la fuente, es decir con la liquidación de haberes, de forma de que rentas generales cuente con fondos mensualmente, de lo contrario obtendría los fondos con la liquidación del impuesto, es decir en forma anual.

¿Qué otras bases se podrían considerar a efectos de la liquidación del IRPF?

A continuación se consideran distintas alternativas de rentas a considerar en el diseño de un eventual IRPF en nuestro país, y se realizan una serie de consideraciones acerca de su impacto y/o la forma en que podría ser implementada su incorporación.

Dividendos empresariales

Existen al menos tres alternativas posibles para el tratamiento de los dividendos:

- a) Exonerar a los dividendos de la base del IRPF.

- b) Eliminar el pago de impuestos por los dividendos empresariales, incorporándose los mismos al ingreso de los contribuyentes del IRPF (personas u hogares). No obstante, se puede mantener el pago en la fuente compensando con un crédito para el pago del IRPF, como es el caso de Chile.
- c) Doble imposición, es decir, los dividendos estarían grabados por la imposición a la renta empresarial y por la imposición a la renta personal.

Sería recomendable mantener el criterio de gravar en la fuente de forma de minimizar el riesgo de recaudación por este concepto. En función del elevado esfuerzo fiscal que se observa en la actualidad, se propone evitar la doble imposición, por lo tanto lo pagado en la empresa se considerará un pago a cuenta de las obligaciones generadas por el contribuyente del IRPF.

Intereses

En caso de incorporar a la base imponible del IRPF a los intereses cobrados es necesario definir si se van a considerar todo interés cobrado, o se va a acotar a determinados instrumentos financieros. Por ejemplo, los intereses pagados por el Estado se considerarán parte de la base imponible.

Las consecuencias de gravar serán:

- Si se grava el rendimiento de los depósitos bancarios, la recaudación será muy reducida. El pago anual de intereses bancarios a residentes ronda en la actualidad los US\$ 140 millones.
- Si se aplicara una tasa de 10% a esta base, lo recaudado (en ausencia de salidas de depósitos del sistema) sería de US\$ 14 millones.

Debe tenerse presente que cada punto de IVA recauda US\$ 40 millones aproximadamente en la actualidad.

Es importante destacar que el cálculo precedente tiene como único objetivo estimar el orden de magnitud de la recaudación que podría lograr

incorporando los intereses bancarios ganados a la base del IRPF, suponiendo implícitamente una liquidación en la que no se consideren por igual todas las fuentes de ingresos. Para estimar lo que se recaudaría si se aplicara un IRPF de tipo sintético (es decir donde se adicionarán todas las fuentes de ingresos) se debería analizar el impacto marginal en la recaudación de su incorporación. *Es decir, la recaudación que se lograría dependería de cuáles sean las otras bases imponibles que se consideren.*

¿Qué consecuencia podría tener esto en el mercado de crédito bancario? Es de esperar cualquier situación comprendida entre los siguientes dos casos extremos.

Traslación hacia delante del impuesto en un 100%, lo que implicaría una disminución de la rentabilidad de los depositantes.

Traslación hacia atrás del impuesto en un 100%. En este caso, dado el carácter de intermediación financiera de la actividad bancaria se podría traducir o bien en un aumento de las tasas de interés activas (en este caso el impuesto lo terminarían pagando los tomadores de crédito), manteniéndose constante la rentabilidad del banco, o por el contrario, se podrían mantener los mismos valores en las tasas lo que se traduciría en una reducción en la rentabilidad de la actividad bancaria, es decir el impuesto lo terminarían pagando los bancos.

Para poder anticipar el escenario más probable se debería contar con información acerca de las elasticidades involucradas en estos escenarios.

Adicionalmente, a la hora de decidir acerca de la incorporación o no de los intereses ganados por colocaciones bancarias en el diseño de un eventual IRPF se debería tener en cuenta la situación existente al respecto en los países del MERCOSUR. Argentina no grava los intereses bancarios, mientras que Brasil los grava en la fuente a una tasa del 15%.

Alquileres

En Uruguay una parte importante de la población es propietaria de la vivienda en la que habita (63% propietarios, 18% arrendatarios). Según la última Encuesta de Gastos e Ingresos de los Hogares realizada por el

INE, el pago de alquileres representa en promedio un 4% del gasto de los hogares. El consumo privado de las familias representa el 73% del PBI, de donde el pago de alquileres por parte de los hogares representa 2,9 puntos del PBI. La aplicación de una tasa de 10%, suponiendo que no se modifica la decisión de alquilar y que la tasa de evasión es cero, produciría 0,29 puntos del PBI, es decir una recaudación muy baja. Cabe destacar que esta estimación no considera el pago de alquileres realizado por empresas. La información disponible no nos permite realizar estimaciones de recaudación por este concepto.

En muchos países de la OCDE se computa en la base imponible del IRPF además de los ingresos cobrados por alquileres, un ingreso ficto para los que son propietarios de la vivienda en la que habitan.

Un diseño de este tipo para el IRPF enfrenta al siguiente problema. Estudios realizados para otros países muestran que el activo vivienda es el que se encuentra en términos comparativos mejor distribuido. Esto limita el alcance de las ganancias en términos de equidad con la incorporación del rendimiento de este activo a la base del IRPF.

4.7 ¿Se justifica el nivel actual de renunciaciones fiscales?

Uno de los aspectos tributarios que concentraron la atención de instituciones internacionales en los años ochenta fue el análisis de la política de incentivos tributarios. Los estudios sobre gastos tributarios tienen como objetivo conocer el nivel y composición de las renunciaciones fiscales y de los beneficios que se derivan de tratamientos diferenciales.

De lo contrario no existe un proceso por medio del cual se hagan explícitos los costos y los beneficios que se derivan de la existencia de un tratamiento tributario diferencial. Los costos asociados a estas medidas son extrapresupuestales y, por lo tanto, no están sujetos al proceso presupuestario de aprobación y control por parte del parlamento.

En un contexto en el que la creación de nuevos impuestos, o el incremento de la tasa de los existentes es muy difícil, disponer de una cuantificación del gasto tributario es una herramienta valiosa, en la medida que con la reducción de eventuales renunciaciones fiscales innecesarias se pueden obtener fondos adicionales.

Además, en la medida en que no existen mecanismos de evaluación del gasto tributario, la existencia de incentivos tiende a perdurar en el tiempo independientemente de que las condiciones que dieron lugar a la creación del incentivo se mantengan. Por ejemplo, en Uruguay como forma de apoyar a la industria en una coyuntura particularmente difícil, se decidió exonerar al sector del pago de aportes patronales. El sector agropecuario se ha visto beneficiado por la eliminación del impuesto al patrimonio. A pesar de que la situación de estos sectores se ha modificado, los incentivos siguen vigentes.

¿Es significativo el gasto tributario de nuestro país? En Uruguay no se conocen estimaciones oficiales. No obstante, según trascendidos de prensa un informe elaborado por la Asesoría Económica de la DGI indicaría que las exoneraciones tendrían un costo para el año 1999 de U\$S 1.203 millones, lo que con la tasa de evasión que se considera en el estudio del 30% implica un costo de U\$S 842 millones de dólares. El 77% de este costo estaría explicado por exoneraciones en el IVA.

Las exoneraciones se discriminan de la siguiente manera:

Salud	U\$S 230:
Combustibles y tabacos	U\$S 136:
Brecha entre tasa mínima y básica	U\$S 108:
Transporte de pasajeros	U\$S 86:
Enseñanza	U\$S 58:
Arrendamiento de inmuebles	U\$S 49:
Frutas y verduras	U\$S 30,7:
Bienes inmuebles	U\$S 24,6:
Leche	U\$S 15,1:
Maquinaria agrícola y accesorios	U\$S 10,6:
Diarios y revistas	U\$S 8,4:

Le seguirían en orden de importancia las exoneraciones vinculadas al IRIC a las que se asociaría una pérdida fiscal de U\$S 56 millones, impuesto al patrimonio/IMABA con U\$S 92 millones. El Argentina, Brasil y Chile existe un proceso anual de evaluación del gasto tributario. En el cuadro 32 se presentan sus principales características.

Cuadro 32
Implementación del mecanismo de evaluación
del gasto tributario en países de la región

País	Argentina	Brasil	Chile
Frecuencia	Anual	Anual	Anual
Cobertura	Nacional	Nacional	Nacional
Clasificación	Por tributo Por régimen de promoción sectorial o regional	Por tributo Por modalidad Por región	Por tributo Por tributo agrupados por sector objetivo
Metodología de medición	Estimaciones Fuentes y metodología variada Resultados totalizados	Estimaciones Fuentes y metodología variada Resultados totalizados	Estimaciones Método ex – post con supuesto de gasto total constante Resultados independientes
Nivel, % PBI	3,02 (2001)	1,51 (2001)	3,8 (1998)
Composición (%PBI)	Rentas 0,88 IVA 1,56 Otros 0,58	Rentas 1,00 IPI 0,25 Otros 0,26	Rentas 2,70 IVA 1,10

Fuente: Tendencias recientes sobre gastos tributarios, Simonit, S. (2002)

Como propuesta a incorporar en una primera generación de reformas de nuestro sistema tributario, se podría comenzar con la preparación de presupuestos complementarios sobre renuncias fiscales. Ello podrían ser presentados a título ilustrativo conjuntamente con el presupuesto de gastos e ingresos que el Poder Ejecutivo presenta al Poder Legislativo. Los legisladores contarían con información del alcance y los efectos estimados de toda la política de Ingresos y Egresos del Estado. Posteriormente, se podría incorporar al presupuesto de Gastos e Ingresos del Estado a ser aprobado por el parlamento, el presupuesto de renuncias fiscales.

BIBLIOGRAFÍA

Alink M. & Van Kommer V. (2000); *Manual para las Administraciones Tributarias: Estructura Organizacional y Gerencia de las Administraciones Tributarias*; Ministerio de Finanzas de los Países Bajos – CIAT.

Barreix A. & Roca J. (2003); Sistema Tributario: condiciones actuales y propuesta; Mimeo UCUDAL.

Barreix A. & Roca J. (2003); Un nuevo modelo de administración tributaria; Mimeo UCUDAL.

Barreix, A. & Villela L. (2003); *Tributación en el Mercosur: Evolución, comparación y posibilidades de coordinación*; BID INTAL, Buenos Aires.

Corlett, E. G. y D. C. Hague, (1953-54); “Complementarity and Excess Burden of Taxation”, *The Review of Economics Studies*, 21: 21-30.

Cowell, F. A. (1995); *Engañar al Estado: Un análisis económico de la evasión*, Alianza Editorial.

Díaz Yubero (2001); *Proyecto de Apoyo al Fortalecimiento de la DGI de Uruguay*, BID.

Díaz Yubero, F. (2003); *Aspectos más Destacados de las Administraciones Tributarias Avanzadas*, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. N° 14/03.

Dixit, A. (1975); “Welfare Effects of Tax and Price Changes”, *Journal of Public Economics*, Vol 4, N°2.

Etcheberry. J (2001); “*La Reducción de la Evasión Tributaria como vía para el Financiamiento Fiscal*”. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT 35». Asamblea General, la función de fiscalización de la administración tributaria y el control de la evasión.

Grau Pérez, C. y G. Lagomarsino (2002); Estructura Tributaria y Distribución del Ingreso, Fundación de Cultura Universitaria.

Hettich, W. y S. L. Winer. (1988); “Economic and Political Foundations of Tax Structure”, *American Economic Review*, 78(4): 701-712.

Instituto de Estudios Legislativos del Senado de la República, *Modelos de Recaudación Fiscal*.

Libonatti, O. (2000); “*Estimación del cumplimiento tributario en el Impuesto al Valor Agregado*”. FIEL- Argentina.

Little, I. M. D. (1951); “Direct versus indirect taxes”, *Economic Journal*, Vol. 61 577-584.

Mouchantef, J. (2001); *El control de la facturación y la programación y ejecución de operativos masivos de fiscalización*, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT 35». Asamblea General, la función de fiscalización de la administración tributaria y el control de la evasión.

Poder Ejecutivo (2003); *Proyecto de ley para la Mejora de la Gestión de la Dirección General Impositiva*, 16 de setiembre de 2003.

Poder Ejecutivo (2001); *Proyecto de ley sobre la Modernización de la Gestión de la Dirección General Impositiva*, 28 de setiembre de 2001.

Pincastelli (2001); *Measuring the Tax Effort of Developed and Developing Countries. Cross country Panel Data Analysis_ 1985-1995*. Instituto de Pesquisa Economica Aplicada. Texto para discussao Nro. 818. Río de Janeiro.

Ramsey (1927); A Contribution to the Theory of Taxation Economic Journal, 37.

Silvani, C. y K. Baer (1997); “*Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines*”, FMI, Fiscal Affairs Department, WP/97/30.

Simonit, S. (2002); “*Tendencias Internacionales Sobre Gastos Tributarios*”, Ponencia presentada en las XXI JORNADAS ILADT, Génova – Italia.

Simons, H.C. (1938); *Personal Income Taxation: The Definition os Income as a Problem of Fiscal Policy*, University of Chicago.

Slemrod, J. (1989); *Optimal Taxation and Optimal Systems*, NBER Working Paper Series, Nj 3038.

Steiner, R. Soto, C, IVA: Productividad, Evasión y Progresividad.
http://www.datadiar.com/actual/reformairpf/informeexpertos_irpf.pdf

Varian, H. (1994); *Análisis Microeconómico*, Antoni Bosch.