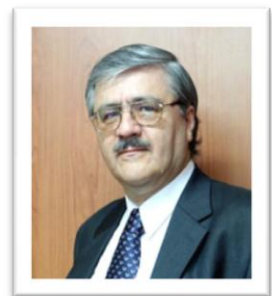


ELEMENTOS A CONSIDERAR EN UNA REFORMA TRIBUTARIA

José Yáñez Henríquez

M. A. In Economics, University of Minnesota
Ingeniero Comercial
Profesor Magíster en Tributación
Profesor Diploma Área Tributación
Universidad de Chile
Facultad de Economía y Negocios



ABSTRACT

No cualquier cambio tributario debe ser denominado una reforma tributaria, algunos pueden corresponder a una simple enmienda. Las reformas tributarias implican cambios en la estructura del sistema tributario, mientras las enmiendas conservan la estructura del sistema tributario.

Las reformas tributarias generan cambios que deben perdurar en el largo plazo. Para lograr esto, es necesario respetar y cumplir una serie de principios tributarios que definen a un “buen” sistema tributario.

Las reformas tributarias requieren de un proceso de discusión que toma tiempo, no se pueden hacer reformas de un día para otro, pues existe una altísima probabilidad de fracasar en el logro de sus objetivos al actuar con demasiada celeridad y ligereza. Es necesario hacer estudios de la evidencia empírica disponible, deducir y medir los inconvenientes del sistema vigente, plantear los cambios, discutir y convenir los cambios con los distintos sectores económicos, políticos y sociales, convencer sobre

los beneficios y los costos de la propuesta, establecer periodos de transición entre un sistema y otro, implementar los cambios, revisar permanentemente los resultados que se vayan produciendo después de aplicar los cambios, etc.

Las reformas tributarias tienen un momento apropiado para ponerse en ejecución, el cual depende de las condiciones económicas, políticas y sociales del país reformador. Hay que separar claramente el momento de la discusión, del momento de la implementación o ejecución de la reforma tributaria, son tiempos distintos. La idea de introducir una reforma tributaria puede generar incertidumbre en algunos agentes económicos, que los induzca a tomar decisiones inapropiadas e ineficientes. Esto se evita, o al menos se atenúa bastante, dedicando tiempo suficiente a la discusión de la necesidad de la reforma y a concordar los cambios que será necesario introducir. Mientras que el momento de la puesta en práctica vendrá después de la discusión y tendrá que ser estudiado y definido cuidadosamente.

Para llevar a cabo una reforma tributaria es necesario estudiar y analizar una serie de elementos y sus relaciones, los cuales son presentados en este artículo.

1.- INTRODUCCIÓN

En nuestro país, como resultado del conflicto con los estudiantes, surgió la necesidad de adicionar una mayor cantidad de recursos al presupuesto público para el año 2012, y un flujo adicional para los años futuros, de manera de dar solución al problema. De aquí se pasó a la idea de realizar una reforma tributaria para obtener la mayor cantidad de recursos necesarios para enfrentar las peticiones. Una de las propuestas más mencionadas hasta la fecha es simplemente mantener la tasa del impuesto de primera categoría al nivel de 20%, que había sido colocado transitoriamente por el año 2011 y que bajó a 18,5% el año 2012 y que debería bajar a 17% el año 2013. Este cambio no corresponde a una reforma tributaria, a pesar de que muchos lo han denominado así, pues no implica una variación fundamental en la estructura del sistema tributario chileno. Se trata de una modificación menor, que recibe el nombre de enmienda.

Una reforma tributaria puede ser efectuada para conseguir una mayor o una menor recaudación impositiva, pero también puede ser realizada manteniendo la recaudación impositiva constante, pero generando un nuevo conjunto de impuestos que permitan alcanzar un sistema tributario más equitativo, más simple, más eficiente y más pro - crecimiento. Al tratar de conseguir estos propósitos es posible que se enfrente algunos trade – off. Es decir, cuando para poder tener un mayor logro de un objetivo es necesario tener que sacrificar alguna cantidad en el logro de otro. Por ejemplo, es muy común encontrar que para tener un sistema tributario más equitativo sea necesario

tener que aceptar algo de más complejidad o menos simplicidad de este. Al enfrentar estos dilemas no debemos olvidar la enseñanza básica de política económica, que dice que para el logro de cada objetivo se debe tener un instrumento distinto, es decir, no se debe intentar conseguir varios objetivos utilizando un solo instrumento. Una reforma del sistema tributario que sea bien realizada puede conseguir mejoras en el logro de más de un objetivo, pues esta contiene varios instrumentos o varios impuestos.

Las reformas tributarias no se llevan a cabo permanentemente, se producen cada largos periodos de tiempo, la intención es que sus cambios perduren en el largo plazo. Ahora en el corto plazo van ocurriendo enmiendas o parches (mal llamadas también reformas), muchas de ellas son motivadas por los grupos de presión o de interés que existen en la sociedad, van ocurriendo en forma inorgánica, lo cual después de varios años conduce a disponer de un sistema tributario que ha perdido todas sus buenas características iniciales, haciéndose necesaria una nueva reforma tributaria. Por cierto, esto también es motivado por el cambio tecnológico, el avance en el conocimiento, el cambio cultural, el cambio económico, político y social.

Una verdadera reforma tributaria fue la que ocurrió en Chile a mediados de la década de los años 70 del siglo recién pasado, cuando se eliminó el impuesto a la compra-venta y se sustituyó por el impuesto al valor agregado. Esta reforma permitió terminar con importantes efectos económicos indeseables que presentaba el impuesto eliminado y que no tenía el impuesto que lo sucedió. Por ejemplo, se eliminó el efecto piramidación que tenía el impuesto a la compra-venta, es decir, el hecho de pagar impuesto sobre impuesto. Este impuesto se aplicaba cada vez que un producto pasaba por una operación de compra-venta y se aplicaba la tasa al precio con el impuesto acumulado en las operaciones previas. A muchas empresas les convino integrarse verticalmente para disminuir las operaciones de compra-venta y pagar menos impuesto, aunque le crecían los costos de producción. Esto producía ineficiencia en el uso de los recursos. Si unidades de un mismo producto tenían una mayor cantidad de eslabones en el proceso de la distribución – comercialización entonces pagaban más impuesto, el costo relativo entre unidades de un mismo producto, pero que seguían una cadena de distribución distinta era diferente a 1,0.

En el presente artículo se presentan varios elementos que deben tenerse en consideración para entender lo que es verdaderamente una reforma tributaria.

El trabajo comienza discutiendo el concepto reforma tributaria,

2.- ¿QUÉ ES UNA REFORMA TRIBUTARIA?

Una reforma se define como un cambio para lograr algo mejor. Una reforma corresponde a un mejoramiento producido por la alteración o corrección de errores o defectos y llevarlos a una mejor condición.

En materia tributaria es muy importante hacer la distinción entre reforma y enmienda. Una reforma tributaria consiste en realizar un cambio a la estructura del sistema tributario, como por ejemplo, eliminar un impuesto existente, crear un impuesto nuevo, reemplazar un impuesto por otro, cambiar los objetivos y la forma de calcular un impuesto, etc. Algunos autores usan la expresión “reforma tributaria fundamental” para distinguirla de las enmiendas tributarias. Sin embargo, una enmienda tiene un propósito más modesto, se trata de un ajuste o modificación simple en el sistema tributario, sin que se altere su estructura. Por ejemplo, cuando se cambia el nivel de la tasa de un impuesto o se introduce un pequeño ajuste en la manera de calcular la base del impuesto, etc. Lamentablemente en la práctica se suele utilizar para todos los casos el concepto reforma tributaria, produciéndose un uso indebido del concepto y equívocos en la discusión de los cambios tributarios, lo cual incluso ha llevado a recomendar el dejar de usar este concepto técnico. Curiosamente la mayoría de los cambios tributarios de la vida real corresponden a enmiendas de las leyes impositivas. En la práctica, una gran acumulación de enmiendas a través de los años suelen terminar transformando el sistema tributario en uno que no satisface los buenos principios de la tributación.

Una reforma tributaria corresponde a los cambios introducidos en el sistema tributario de un país, para cambiar y mejorar su estructura, cumpliendo ciertos principios y objetivos deseables. El sistema tributario se compone del conjunto de impuestos que se aplican en una sociedad, incluyendo los elementos que forman parte de su administración, la recaudación y la fiscalización. La recaudación se refiere a: cómo, cuándo y dónde se declaran y pagan los impuestos; formas, plazos y condiciones de pago; formularios, documentación y sistemas de información usados para realizar y avalar la declaración de los impuestos; quién recauda directamente los impuestos desde los contribuyentes y cómo, cuándo y cuánto se paga por la prestación del servicio de recaudación de los ingresos tributarios; la integración total o parcial de algunos impuestos; mecanismos de cobro por anticipado de ciertos impuestos o pagos provisionales; sistemas de diferimiento del pago de los impuestos; mecanismos de depreciación, corrección monetaria y declaraciones presuntas; etc. La fiscalización trata de: las normas, métodos y procedimientos aplicados por la autoridad para velar porque los contribuyentes soporten la carga impositiva que realmente les corresponda enfrentar; las sanciones y penas que se les impondrá a los contribuyentes que evadan

parte o toda la responsabilidad tributaria asignada; mecanismos de solución de conflictos entre la autoridad tributaria y los contribuyentes; etc.

3.- ¿QUÉ ES UN IMPUESTO?

Un impuesto se define como cobro financiero o cobro colocado y recolectado por el Estado desde un individuo o una entidad legal. Cobro contra la persona (natural o jurídica), propiedad (bienes raíces agrícolas o no agrícolas, vehículos, etc.) o actividad (consumo, ahorro, trabajo, inversión, etc.) de un ciudadano para el financiamiento del gobierno. Pago obligatorio y compulsivo que realiza un agente económico llamado el contribuyente a otro agente económico llamado el Estado, por el cual este último no se obliga a realizar una contraprestación recíproca a cambio. La última definición destaca las razones por las cuales los impuestos no son gratos a nivel de cada contribuyente. Son obligatorios, cada individuo debe cumplir con ellos por el solo hecho de nacer y vivir en una determinada sociedad, aunque jamás haya sido consultado sobre ellos. Son compulsivos, es decir, cuando la autoridad tributaria descubre que un contribuyente ha incumplido su responsabilidad impositiva, este es sancionado con penas pecuniarias y/o sociales. El contribuyente entrega recursos al Estado y al menos en términos ex – ante no sabe exactamente que recibirá a cambio, pudiendo obtener beneficios por valor superior, igual o inferior al valor de los recursos entregados como impuesto. Esto ayuda a entender (no justificar) porque muchos contribuyentes tienen una cierta propensión a evadir y/o eludir su responsabilidad tributaria.

Los principales impuestos del sistema tributario chileno son el impuesto al valor agregado (IVA), impuesto a la renta (impuesto sobre el ingreso personal), impuestos específicos (combustibles y tabacos, cigarrillos y cigarrillos), impuestos a los actos jurídicos (impuesto al crédito), impuesto al comercio exterior (aranceles) e impuestos varios (herencias y donaciones, juegos de azar, patentes de minas, etc.).

4.- IMPUESTOS RECAUDADORES VERSUS IMPUESTOS REGULADORES

Esta clasificación de los impuestos es fundamental para llevar a cabo una discusión de reforma tributaria en Chile. Actualmente, todos los impuestos del sistema tributario chileno se encuentran establecidos para cumplir el propósito recaudatorio y lo satisfacen bastante bien.

La literatura indica que el principal objetivo de los impuestos ha sido siempre la recaudación, es decir, proveer al Estado de los recursos suficientes para que pueda

financiar el gasto que debe llevar a cabo en el cumplimiento de sus funciones. No obstante, los impuestos pueden ser usados para alcanzar otros objetivos, como por ejemplo, regulación y distribución.

Un propósito muy importante hoy día, es utilizar algunos impuestos como instrumentos reguladores de la producción y el consumo de los denominados males económicos o pecados sociales. Se trata de las deseconomías externas o efectos negativos, dañinos o perjudiciales que se derivan del consumo excesivo de ciertos bienes o de productos que se deberían consumir en cantidades menores que las actuales. Estos costos recaen y, por lo tanto, deben ser pagados, por las personas que deben convivir con los consumidores excesivos (adictos al consumo) de estos productos. Por ejemplo, consumo de tabaco, consumo de alcohol, consumo de combustibles, consumo de comida “chatarra”, consumo de drogas, consumo de juegos de azar, etc. Estos impuestos pueden ayudar a regular el consumo de estos productos, y al mismo tiempo, generar importantes recursos para el Estado. El impuesto lleva a que el costo de la deseconomía externa sea internalizado por el consumidor de los productos asociados con su generación. El impuesto incrementa el precio que el consumidor debe pagar por estos productos, y ello, reduce el consumo en la medida que la función demanda precio no sea completamente inelástica. Por otra parte, el impuesto reduce el precio que va a recibir el oferente de los productos, y ello, induce una reducción en la producción. Colocando el nivel apropiado de la tasa se puede regular el consumo y la producción a su nivel socialmente eficiente. Obviamente que la aplicación de un impuesto con fines regulatorios no se hace exactamente igual a cuando se usa solamente con fines recaudatorios. La teoría económica indica que se debe gravar directamente el elemento que produce la externalidad negativa y no el precio del producto que contiene este elemento. Por ejemplo, los gramos de alcohol puro por unidad de expendio de las bebidas alcohólicas, la cantidad de dióxido de carbono emitido al quemar los combustibles fósiles, el contenido de grasa, azúcar o sal en los alimentos que conducen a obesidad, etc.

En nuestro país se aplican impuestos sobre productos que generan deseconomías externas, pero dada su forma de aplicación, permite deducir que ello se hace con fines recaudatorios. Por ello, una propuesta posible de reforma tributaria para Chile podría consistir en dejar de usar estos impuestos sobre males como meros instrumentos recaudatorios y transformarlos en verdaderos instrumentos reguladores de las externalidades negativas. En la literatura estos impuestos reciben variados nombres,

tales como, impuestos medio ambientales, sobre la energía, sobre males económicos, sobre la contaminación, sobre el carbono, verdes, ecológicos o ecotax.¹³⁷

Los impuestos pueden tener otros objetivos, adicionales a los ya señalados, como por ejemplo, modificar la distribución del bienestar económico, lo cual se aborda en la sección X del artículo.

5.- PRINCIPALES PARTES DE UN IMPUESTO

Antes de entrar directamente sobre la temática de la reforma tributaria y para realizar un análisis más apropiado de los cambios tributarios se recordará las principales partes o elementos componentes de un impuesto. Los más importantes son: la base, la tasa y las erosiones tributarias.

La base es la cosa o el hecho gravado por el impuesto. Desde la perspectiva económica, las variables más frecuentemente utilizadas como base son: el ingreso, el gasto en consumo, la riqueza y componentes específicos de estas tres alternativas. Se abrevia B.

La tasa es la porción de la base de cada contribuyente que el Estado toma para el financiamiento del presupuesto público. La tasa puede ser establecida al menos de dos formas.

La primera, es cuando la tasa se expresa en la misma unidad de medida de la base, es la manera antigua de poner tasas. Por ejemplo, en la época medioeval el señor feudal cobraba los impuestos a sus siervos en especies, es decir, tantos quintales de trigo o de maíz de la cosecha realizada por el siervo. Actualmente correspondería a cobrar una cierta cantidad de pesos, nominales o reales (unidad tributaria), por cada tipo de contribuyente caracterizado por el Estado. También incluye la forma unitaria o específica de cobrar impuesto, es decir, una cierta cantidad de unidades monetarias, nominales o reales, por unidad de producto. Las tasas de los impuestos reguladores deben ser establecidas de esta manera, o sea, una cierta cantidad de unidades tributarias por unidad de producto o de contaminante. Se abrevia T.

La segunda, es cuando la tasa se expresa en la forma de una fracción o porcentaje de la base, es la manera más común y actual de poner la tasa. También incluye la forma ad-

¹³⁷ Para una discusión más detallada de los impuestos reguladores, se recomienda leer los siguientes artículos: “Obesidad, diabetes y tributación” (2010), “Tabaquismo y tributación” (2011), “Alcoholismo y tributación” (2011) y “Tributación de los combustibles” (en prensa).

valorem de cobrar impuestos, es decir, un porcentaje que se aplica sobre el precio o el valor de transacción de un bien o servicio. Se abrevia t . La tasa porcentual se puede expresar de dos formas: la tasa media y la tasa marginal del impuesto. La tasa media corresponde al cociente entre el pago total de impuesto medido en unidades de base dividido por la base, $t_{me} = T / B$. La tasa marginal se define como la razón entre la variación del pago total de impuesto medido en unidades de base dividido por la variación en la base, $t_{mg} = \Delta T / \Delta B$. La t_{mg} del impuesto es muy importante cuando se hace el análisis económico de los efectos sobre la conducta de un contribuyente ante la aplicación de un impuesto.

Las erosiones tributarias corresponden a magnitudes de recursos que se descuentan de la base o partes de la base que tienen un tratamiento especial con respecto a la forma general como es tratado el resto de la base. Las erosiones tributarias pueden ser lícitas (aprobadas en los textos legales en que se define cada impuesto) e ilícitas (no contempladas ni aceptadas en la ley o derivadas de interpretaciones incorrectas de la ley). Las erosiones lícitas se denominan a veces gastos tributarios. Los gastos tributarios se definen como el monto de ingresos que el Estado deja de percibir al otorgar un tratamiento tributario que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria y que tiene por objeto beneficiar, promover o fomentar a determinadas actividades, sector, rama, región o grupo de contribuyentes. Se podría interpretar como una forma especial de entregar subsidios, de los cuales no sabemos públicamente a que contribuyente particular se entrega y cuál es exactamente su monto.

6.- ¿CUÁLES SON CASOS DE EROSIONES TRIBUTARIAS?

Algunos casos de erosiones tributarias son:

6.1.- Las exenciones o excepciones tributarias

Implican que una persona u organización no será gravada por una compra o un cierto tipo de ingreso que generalmente estaría sujeto a alguna forma de tributación. Algunos sistemas tributarios ofrecen una exención tributaria a organizaciones, personas, ingresos, propiedades u otros ítems gravables bajo el sistema. La exención tributaria puede proveer a un contribuyente la oportunidad de dejar de pagar completamente el impuesto, o podría ser gravado a una tasa reducida, o gravar únicamente una porción de los ítems sujetos al impuesto. Desde el punto de vista legal se define como una bonificación fiscal por la que, en determinados casos observados por la ley, el sujeto pasivo se ve liberado del pago de parte o la totalidad del impuesto. Circunstancia que concurre en una determinada situación y que, aun cuando se produzca el hecho

imponible, no genera la obligación tributaria de pago. Por ejemplo, según el D.L. 825, se encuentran exentas del IVA las empresas navieras, áreas, ferroviarias y de movilización urbana, interurbana, interprovincial y rural, sólo respecto de los ingresos provenientes del transporte de pasajeros.

6.2.- Las deducciones tributarias

Estas permiten sustraer una cierta cantidad de recursos de la base y no tener que pagar impuesto sobre ella. Por ejemplo, las cotizaciones de los trabajadores para la previsión y la salud se deducen de la base del impuesto a la renta. Una deducción tributaria no debe ser confundida con un crédito tributario, el cual se descuenta directamente de los impuestos pagados. Por ejemplo, si se pagaron pagos provisionales mensuales por concepto de honorarios, al declarar su global complementario deberá sumar estos ingresos juntos a los ingresos de otras fuentes que tuvo, y luego, calcular el impuesto bruto a pagar del cual se descuenta como crédito los impuestos pagado por concepto de P. P. M. (10% de retención).

6.3.- Diferimiento del pago de los impuestos

El pago diferido de impuestos es un beneficio que contemplan ciertos impuestos y que permite a sus contribuyentes la posibilidad de posponer el pago de éste para cierto momento futuro del tiempo. Normalmente se justifica sobre el argumento de ser un incentivo económico al ahorro y la inversión. Esto permite que el contribuyente acceda ahora a recursos que de otra forma habrían pasado inmediatamente a manos del Fisco. El uso de estos recursos y su correspondiente rentabilidad es el incentivo proveniente del pago diferido de los impuestos para el contribuyente. Por ejemplo, a través del uso del mecanismo del F.U.T. se puede diferir el pago del impuesto a la renta que recae sobre las utilidades retenidas en la empresa.

6.4.- Franquicias

Es un incentivo tributario que nace con la idea de incentivar en las empresas la asignación de recursos para desarrollar una actividad de bien social. Por ejemplo, en Chile existe la franquicia tributaria SENCE, cuyo objetivo es la instrucción de los trabajadores de las empresas. En la práctica, esta franquicia permite a los empresarios que tributan en la primera categoría de la Ley de Impuesto a la Renta descontar del monto de los impuestos por pagar, los gastos efectuados por capacitación de los trabajadores. Igualmente, pueden acceder a este beneficio las compañías afectas a régimen de renta presunta y aquellas que tienen y declaran pérdidas.

6.5.- Zonas francas

Una zona franca es un área geográfica específica que se destina a la industrialización con fines de exportación. Se trata de un espacio del territorio de un Estado nacional donde la legislación aduanera se aplica en forma diferenciada o no se aplica, por lo que las mercancías de origen extranjero pueden ingresar y permanecer o ser transformadas sin estar sujetas al régimen tributario normal. El ingreso y la salida de mercadería en una zona franca suele ser considerado como importación y exportación respectivamente. La permanencia de los productos dentro de la zona puede ser indefinida, ya que no existen plazos para su extracción o retiro. Por lo general, en las zonas francas se llevan a cabo actividades de almacenamiento, comerciales, de servicios e industriales, en este último caso sólo para la exportación, con la excepción de aquellos de bienes de capital que no registren antecedentes de producción en el territorio aduanero general ni en las áreas aduaneras especiales.

7.- EVASIÓN VERSUS ELUSIÓN

La evasión es una acción ilícita o ilegal que usan algunos contribuyentes para disminuir su carga tributaria. Por ello, debiera ser drásticamente combatida y sancionada por la autoridad tributaria. La actitud deshonestas de algunos contribuyentes impide que el gobierno alcance la recaudación tributaria total que necesita para cumplir sus funciones. Lo cual lo ha llevado muchas veces a subir las tasas de los impuestos existentes o a crear impuestos nuevos, los cuales son cancelados por los contribuyentes honestos, produciéndose un trato discriminatorio e inequitativo para con ellos. Es un castigo aplicado a los contribuyentes honestos. La autoridad debe estar permanentemente alerta con respecto a la trayectoria de la evasión en el tiempo. Debe hacer uso de la fiscalización de los contribuyentes y la aplicación de sanciones pecuniarias y sociales para detener y revertir esta conducta indeseada de algunos contribuyentes.

¿Por qué los contribuyentes evaden? Simplemente por que obtienen un beneficio al hacerlo. Al ocultar parte de su base antes las autoridades tributarias, pagan menos impuesto que lo que realmente les correspondía pagar, libera recursos para la satisfacción de sus necesidades y eso incrementa su bienestar. El combate de la evasión implica usar mecanismos para detectar a los evasores y subirles el costo de realizar esta práctica ilegal. Una reforma tributaria debe preocuparse siempre de abordar este tema.

El concepto elusión tributaria resulta a veces un poco más difícil de entender, pues para algunos autores es una acción lícita, y para otros, es una acción ilícita. Con algo

de cuidado podemos compatibilizar ambas visiones. En finanzas públicas se entiende normalmente por elusión tributaria el hecho de disminuir la responsabilidad del contribuyente haciendo uso de las erosiones lícitas que presentan los impuestos en sus correspondientes textos legales, por lo tanto, elusión es algo lícito o permitido por la ley. Sin embargo, algunos autores han puesto su atención en que a veces los textos legales no son lo suficientemente claros y completos, dejando vacíos y espacios que pueden ser objeto de interpretación. Los contribuyentes y sus asesores pueden hacer interpretaciones que a veces coinciden con las de la autoridad, en cuyo caso aprovechar estas interpretaciones para disminuir la responsabilidad tributaria es legal. Sin embargo, puede ocurrir que la interpretación del contribuyente no corresponda a la de la autoridad. Si en este caso el contribuyente aplica su interpretación para reducir su carga tributaria está incurriendo en una acción ilegal. Esto da origen a contiendas legales entre el contribuyente y la autoridad tributaria. La planificación tributaria es una herramienta que enseña y ayuda a dilucidar este problema.

8.- EROSIONES TRIBUTARIAS Y TIPOS DE SISTEMAS TRIBUTARIOS

Las erosiones tributarias son un componente muy importante de los impuestos al realizar el análisis de sus efectos económicos. Por ejemplo, cuando se trata de definir el tipo de sistema tributario al que pertenece un impuesto. Es decir, si el impuesto es progresivo, proporcional o regresivo. Como es sabido, un tipo de sistema tributario se define examinando la relación matemática entre la tasa porcentual de un impuesto y su base. Cuando la relación entre la t_{me} o la t_{mg} y la B es directa, entonces se dice que el impuesto o el sistema tributario es progresivo. Cuando no hay relación entre t y B , el impuesto se dice que es proporcional. Cuando la relación entre t y B es inversa, se dice que el impuesto es regresivo. Estas definiciones se cumplen suponiendo que no hay erosiones en el impuesto. Sin embargo, la existencia de erosiones puede cambiar sustantivamente las definiciones antes señaladas. Las erosiones minan el tamaño de la base verdadera de un contribuyente. En particular, las erosiones lícitas que se establecieron con la idea de incentivar el ahorro y la inversión, corroen proporcionalmente más las bases de tamaño mayor. Esto aplica claramente en el caso que el impuesto analizado sea el impuesto global complementario. Pero incluso en el caso del IVA, tomando como base el gasto en consumo, resulta no ser exactamente proporcional, pues también presenta erosiones como el transporte de pasajeros, la educación, la salud, los intereses provenientes de operaciones e instrumentos financieros, etc. Por lo tanto, para que un impuesto sea progresivo no basta con que su estructura de tasas sea progresiva, se necesita considerar las erosiones que pueden

aminorar y eventualmente revertir el grado de progresión implícito en la estructura progresiva de las tasas del impuesto examinado.

9.- EROSIONES TRIBUTARIAS Y EQUIDAD

Decir que los impuestos deben ser equitativos implica aceptar la idea que cada contribuyente aporte al financiamiento del gasto del Estado según lo que le corresponda. Las erosiones tributarias pueden afectar la equidad horizontal y la equidad vertical de los impuestos. Si usamos el concepto de equidad de acuerdo al principio de la capacidad de pago surgen las dos nociones de equidad antes citadas. La equidad horizontal sostiene que dos individuos que presenten la misma capacidad de pagar impuestos deben pagar la misma cantidad de impuesto. En el caso del impuesto global complementario la capacidad de pagar impuesto se mide por el nivel de ingreso verdadero que obtuvo cada contribuyente por unidad de tiempo. En la práctica podemos encontrar que dos individuos con el mismo nivel de ingreso (y a igualdad de otras características económicas relevantes) paguen distinta cantidad de impuesto debido a la existencia de erosiones tributarias. El pago de impuesto a la renta dependerá de la composición de la fuente de sus ingresos y del destino que le dé a esos ingresos. La equidad vertical plantea que dos individuos que tienen distinta capacidad de pagar impuesto deben pagar distinta cantidad de impuesto, en proporción directa a su capacidad de pago. La existencia de erosiones tributarias puede producir que un individuo con mayor ingreso pague menos impuesto que otro individuo con menor ingreso. Otra vez, esto depende de la composición de la fuente de los ingresos y del destino que se dé a ellos. El problema principal con las erosiones tributarias es que ellas pueden atentar en contra del objetivo de la equidad que debería cumplir un sistema tributario, lo cual es bastante claro en el caso del impuesto a la renta que se aplica en la realidad. Las erosiones también atentan contra el requisito de la simplicidad que debería satisfacer un sistema tributario, las erosiones implican introducir una serie de requisitos, operaciones y cálculos que hacen más compleja la declaración de los impuestos para los contribuyentes. Esto incluso hace colisionar los objetivos antes señalados con el objetivo eficiencia. Por ejemplo, se coloca un impuesto a la renta para conseguir el objetivo de la equidad. Luego, aparece que el impuesto a la renta castiga el ahorro y la inversión, desalentando el crecimiento económico. Para enfrentar este problema se introducen erosiones para alentar el ahorro y la inversión, originalmente desalentados, pero al hacer esto se atenta contra la equidad y la simplicidad del impuesto. Las erosiones son conseguidas por los grupos de presión de la sociedad. El ideal sería aplicar un impuesto que no desaliente el ahorro y la inversión, y que al mismo tiempo, no se le introduzcan erosiones tributarias.

Gravar la base gasto en consumo podría ser una alternativa, no castiga el ahorro y la inversión, tampoco la alienta, es neutra.

Los impuestos también deberían satisfacer la equidad intergeneracional. Esta noción de equidad se relaciona con el financiamiento de gastos de inversión realizados por el gobierno. La inversión produce flujos de beneficio a través del tiempo. Por lo tanto, la equidad intergeneracional requiere que los contribuyentes aporten al financiamiento de la inversión en relación a los beneficios que cada generación de individuos reciba de esta. Como al interior de cada generación hay individuos pobres y ricos, estos deberían contribuir al financiamiento de su cuota en relación directa a la capacidad de pagar impuestos que tengan. Como los gastos asociados con la inversión se concentran al principio de la vida útil de la misma, y como hay que prorratarlos entre las generaciones de individuos beneficiados, la autoridad financia la inversión recurriendo en gran medida al endeudamiento. Luego, cancela el servicio de la deuda pública a través del tiempo, cobrando impuestos a las generaciones futuras. Si la vida útil del producto de la inversión es muy extensa y el endeudamiento solo se puede conseguir en periodos más cortos de tiempo, se deberá ir reemplazando la deuda antigua vencida por la contratación de nueva deuda. La equidad intergeneracional justifica el uso de la deuda por parte del gobierno para financiar su gasto de capital.

10.- IMPUESTOS Y DISTRIBUCIÓN DEL BIENESTAR ECONÓMICO

Los impuestos afectan la distribución del bienestar económico en la sociedad al menos de dos maneras:

Primero, desde la perspectiva de quién realmente paga los impuestos o como estos se recaudan.

Segundo, desde la perspectiva de quién recibe los beneficios del gasto público financiado con los impuestos.

Cuando se desea conocer el impacto de la acción del Estado en la distribución es necesario analizar ambas partes de la distribución en forma conjunta, algunos autores se refieren a esta idea usando el concepto sistema impuesto - transferencia. Mirar ambas partes por separado y no integrarlas, puede conducir a conclusiones erróneas. Desde el lado de la recaudación el ideal sería tener un sistema tributario progresivo, definido con respecto al ingreso, en donde la base no tuviera erosiones. De esta forma, las personas de más alto nivel de ingreso contribuirían verdaderamente una mayor proporción de sus ingresos al financiamiento del gasto público. En la práctica esto no se está cumpliendo. Pero suponiendo que se cumpliera, esto sería una condición

necesaria, pero no suficiente, para una apropiada acción distributiva del Estado. ¿Por qué? Simplemente piense que estos recursos se usan para producir beneficios que recibirían fundamentalmente las personas de más alto nivel de ingreso de la sociedad, por ejemplo, pavimentar un camino a un centro de recreación exclusivo. De esto se deriva que también es muy relevante mirar el lado del uso de los impuestos, su gasto. El ideal es que el beneficio producido por el gasto se focalice siempre en los más necesitados, esto debido a que los recursos son limitados. Sin embargo, en la medida que la situación económica mejore y las necesidades de los más desmedrados se satisfacen, es posible ir extendiendo la definición de beneficiarios del gasto público para incorporar a los sectores de ingresos medios – bajos y medios. Gratuidad de todo para todos es algo muy deseable, sin embargo, no está al alcance de las condiciones de nuestra sociedad.

11.- IMPUESTOS Y SU INCIDENCIA ECONÓMICA

Un tema muy relacionado con los impuestos y su impacto en la distribución del bienestar es la incidencia económica de los impuestos. Incidencia económica de un impuesto es determinar quien en la práctica paga verdaderamente un impuesto. Es sabido que la incidencia económica de un impuesto no es un tema que dependa de la voluntad del legislador tributario, este solo podrá determinar quien recolecta el impuesto y lo pasa a manos del Estado. Quien paga verdaderamente un impuesto es algo que depende de las características del mercado gravado, lo cual se expresa en parte a través de las elasticidades precio de las funciones de demanda y de oferta. Esto vale en los análisis de equilibrio parcial y de equilibrio general de la aplicación de impuestos. Lo relevante a tener en consideración es que dependiendo de las elasticidades y otros elementos, la carga directa del impuesto (lo recaudado por el Estado) se puede trasladar en el mercado hacia adelante o hacia atrás. La traslación hacia adelante significa que el impuesto se traspasa hacia los consumidores del bien o servicio (familias en mercado de bienes de consumo final y empresas en el caso de servicios de factores productivos) quienes pagan realmente el impuesto. La traslación hacia atrás significa que el impuesto se traspasa y termina siendo pagado por los dueños de los factores productivos que contribuyen a producir el bien o servicio (empresarios, dueños del capital, trabajadores, dueños de la tierra, etc.). La traslación se produce tanto en el caso de impuestos al consumo como impuestos a la renta. Conocer la incidencia económica de los impuestos es fundamental para saber el efecto del impuesto en el impacto sobre la distribución del bienestar económico por el lado de la recaudación de los impuestos. Una regla sencilla de incidencia económica señala que el lado más inelástico del mercado es el que paga la mayor parte de la carga directa del impuesto.

La incidencia económica de los impuestos no solo debe mirarse desde una perspectiva de análisis estático, es muy importante examinarla también desde un punto de vista intertemporal o a través del tiempo. Los análisis de los efectos económicos de los impuestos basados en el modelo del ciclo de vida de los contribuyentes enseñan interesantes resultados, como por ejemplo, que un impuesto proporcional al consumo resulta bastante menos regresivo que en un enfoque estático. Esto porque en el largo plazo el ingreso tiende a ser igual al consumo o si el contribuyente deja una parte de los recursos como herencia, entonces se complementa el impuesto al consumo con un impuesto a las herencias. Por la misma razón, los impuestos a la renta resultan menos progresivos en la perspectiva del ciclo de vida del contribuyente, que en la mirada estática.

12.- IMPUESTOS Y SU CARGA

Los impuestos producen dos tipos de costos o de carga sobre los agentes económicos: Costo directo y costos indirectos.

12.1.- El costo directo o carga directa

Corresponde a la recaudación tributaria total recibida por el Fisco. Se calcula como el resultado de multiplicar la tasa del impuesto por su base, ajustada por las erosiones que contenga. Desde un punto de vista macroeconómico se mide como el cociente entre la recaudación tributaria total producida por el sistema tributario dividida por el producto interno bruto, RTT / PIB . Indica la proporción que la recaudación tributaria total representa del valor total de bienes y servicios de consumo final producidos en la economía por unidad de tiempo (año calendario).

12.2.- El costo indirecto o carga indirecta

El costo indirecto o carga indirecta contiene varios componentes:

12.2.1.- La pérdida de eficiencia o carga excesiva o pérdida de bienestar social neta

Mide el valor monetario neto de las distorsiones producidas por el impuesto en las decisiones económicas que toman los contribuyentes. Nos muestra que los impuestos, al alterar los precios relativos de los bienes en el mercado, inducen a los agentes económicos a tomar decisiones que los llevan a intercambiar cosas originalmente de mayor valor por cosas de menor valor, produciéndose una pérdida de bienestar en el proceso de cambio de decisiones.

12.2.2.- Los costos de administración del sistema tributario

Incluye los costos de recaudación y de fiscalización de los impuestos. Comprende los gastos en que incurren instituciones como el Servicio de Impuestos Internos, Servicio de Tesorería, Servicio de Aduanas, Tribunales Tributarios, Tribunales de Justicia, Gendarmería, etc.

12.2.3.- Los costos de cumplimiento de los impuestos

Son los costos en que incurren los contribuyentes al contratar expertos (contadores, contadores auditores, abogados, etc.) para que les preparen la declaración de los impuestos y para que los representen y ayuden a resolver conflictos que se produzcan con la autoridad tributaria; los costos de leer y entender las disposiciones legales, llenar los documentos de declaración, juntar y procesar la información que avala la declaración; guardar la información hasta por 6 años para atender las fiscalizaciones de la autoridad; atender y concurrir a los llamados de la autoridad para aclarar aspectos de la declaración; timbrar documentos; adscribirse a los nuevos sistemas de información utilizados por la autoridad; etc.

12.2.4.- Los costos de cambiar las leyes impositivas

Estos costos buscan disminuir la responsabilidad tributaria, lo cual implica realizar o contratar estudios para presentarlos a la autoridad, difundirlos a través de los medios de comunicación, pedir enmiendas y reformas de las leyes impositivas, las respuestas que debe preparar la autoridad, etc.

La medición de los costos indirectos es bastante poco conocida en nuestro país. La medición de los costos directos e indirectos es muy importante si se desea realizar una adecuada medición y evaluación de financiar gasto público con tributación. Una asignación de recursos eficiente en el sector público requiere que los beneficios del gasto público financiado con tributación superen la sumatoria de todos estos costos, que adionen una ganancia social neta. Una lección muy importante que resulta de este análisis es que financiar un peso de gasto público con tributación le cuesta a la sociedad más de un peso. Como en la práctica tendremos flujos de ingresos impositivos y de gasto público, se hace necesario contar con la tasa social de descuento, para llevar esta información a valor actual o a valor capitalizado. Las reformas tributarias también deben preocuparse de los costos indirectos, buscar su minimización, pero sujeto a la restricción del monto de recaudación total buscado. Por ejemplo, los gastos de administración del sistema tributario se relacionan directamente con el nivel de recaudación tributaria a conseguir. Como alcanzar este objetivo es el tema tratado por un área de las finanzas públicas conocido con el nombre de tributación óptima.

13.- REFORMA TRIBUTARIA Y TRIBUTACIÓN ÓPTIMA

Se entiende por tributación óptima el diseñar un conjunto de reglas impositivas que tienen por objeto minimizar la pérdida de eficiencia o carga excesiva que colocan los impuestos. Por lo tanto, una reforma tributaria que busca mejorar la eficiencia debería tomarlas en consideración.

13.1.- Base única

Para alcanzar la recaudación tributaria total que necesita obtener el Estado se debe preferir aplicar un sistema tributario de base única en vez de uno de base múltiple. En la actualidad el sistema tributario chileno es de base múltiple, pues se grava simultáneamente el ingreso, el gasto en consumo y ciertas formas de riqueza. El problema es que al proceder de esta forma se grava más de una vez el mismo recurso, por ejemplo, cuando se gana el ingreso, cuando se gasta en consumo el ingreso restante y cuando se deja como herencia parte del saldo. Las razones históricas que se dan para justificar el estado actual es que hay contribuyentes que evaden los impuestos, y la autoridad adicciona que no existen los instrumentos adecuados disponibles para controlar la evasión. Por lo tanto, continua argumentando la autoridad, si un contribuyente evade el impuesto a la renta cuando recibe los ingresos, este puede ser gravado al momento de consumir sus ingresos y/o al instante de transferirlos como herencia al producirse su fallecimiento. Sin embargo, hasta aquí en la explicación está dominando la idea que todos los contribuyentes evaden o son deshonestos, en cuyo caso si se justificaría la base múltiple (muy probablemente hasta el pasado reciente). No obstante, es probable que la mayoría de los contribuyentes sean honestos, no justificándose las razones dadas. Más bien habría que enfrentar como corresponde el problema de la evasión y no continuar castigando a los contribuyentes honestos (equidad). Además, el avance enorme que existe en materia de sistemas de información, que capacita hoy día al SII a preparar la declaración de impuestos de una buena proporción de los contribuyentes, lleva a pensar que sería oportuno avanzar en la dirección de una base única para satisfacer el objetivo recaudación tributaria. Las bases alternativas para cumplir este propósito son fundamentalmente el ingreso o el gasto en consumo.

El objetivo regulatorio requiere gravar directamente los elementos de los productos que generan directamente las externalidades negativas en los correspondientes mercados, es decir, se trata de un impuesto específico a ciertos productos y adicional al impuesto de base única. Por ejemplo, los gramos de alcohol puro por litro de cada bebida alcohólica son los elementos que se relacionan directamente con la magnitud del daño externo derivado de su consumo. Para cumplir con este propósito se utilizará

bases múltiples, debido a que en la práctica son varios los mercados donde se producen las deseconomías externas.

13.2.- Base amplia

Otro planteamiento de la tributación óptima es que para alcanzar el objetivo recaudatorio se debe aplicar un impuesto de base amplia y no impuestos de base angosta. Precisamente, desde el punto de vista económico las dos bases más grandes son ingreso y gasto en consumo, siendo mayor la primera que la segunda. La base amplia o grande permite alcanzar un determinado nivel de recaudación tributaria total aplicando una tasa impositiva de nivel más bajo. La magnitud de la pérdida de eficiencia producida por la aplicación de un impuesto varía directa y exponencialmente con el nivel de la tasa impositiva, por lo tanto, para minimizar esta pérdida se recomienda usar un impuesto de base amplia. Esto es también avalado por el argumento económico de la curva de Laffer, el cual señala que dentro de ciertos márgenes de recaudación tributaria total, un monto dado puede ser conseguido con dos niveles distintos de tasas impositivas. Una base amplia permite gravar la mayor cantidad de cosas a tasas más pequeñas y eso contribuirá a producir una menor distorsión en los precios relativos y en los costos (directos e indirectos) del impuesto.

Los impuestos regulatorios son de base angosta pues deben gravar específicamente los mercados de ciertos productos, aquellos donde se generan las deseconomías externas. En este caso el impuesto elimina una ineficiencia que existe previamente a la aplicación del impuesto. Aquí la situación original es al revés del caso puramente recaudatorio, donde antes de la aplicación del impuesto existen mercados que funcionaban perfectamente y después de colocar el impuesto se genera una distorsión.

13.3.- Tasa pareja

Una tercera regla de tributación óptima señala que para el logro del objetivo recaudación se debe usar un impuesto de tasa pareja en vez de tasa diferenciada. A pesar que la teoría económica pura recomienda usar tasa diferencia en función de las elasticidades precio de la demanda y de la oferta, consideraciones prácticas llevan a recomendar lo contrario. El planteamiento teórico dice que los productos que sean inelásticos en demanda o en oferta deberían ser gravados con tasas impositivas más altas, mientras los productos que sean elásticos en demanda y en oferta deberían ser gravados con tasas más bajas. Esta recomendación teórica se deriva de la regla de Ramsey y de la regla del inverso de la elasticidad. Sin embargo, en la práctica no es fácil disponer de todos los valores de las elasticidades precio, estos valores cambian en el tiempo, los oferentes, los consumidores y la autoridad incurren en costos al ajustar estas tasas en el tiempo, etc. Finalmente, las tasas diferenciadas implican que alguien

tendrá la capacidad de fijarlas, algún burócrata, y eso abre la posibilidad del surgimiento de la corrupción y de la evasión. Para evitar estos riesgos es mejor aplicar una tasa pareja, la misma para todos los bienes y servicios.

Para los impuestos regulatorios se debe aceptar la tasa diferenciada, la cual dependerá de la magnitud de la distorsión o distorsiones (en algunos casos se pueden generar varias deseconomías externas simultáneamente) que es necesario corregir en los mercados correspondientes. Lo que a su vez también se relaciona con los valores precios de las elasticidades precio de la demanda y de la oferta.

13.4.- Tasa baja

Una cuarta regla de tributación óptima indica que para conseguir el propósito recaudatorio se debe usar la tasa impositiva más pequeña que sea consistente con alcanzar la meta recaudatoria del Fisco. La pérdida de eficiencia de los impuestos se relaciona directa y exponencialmente con el nivel de la tasa impositiva, y de acuerdo con el argumento de la curva de Laffer, dentro de ciertos límites de recaudación es posible conseguir los recursos usando dos niveles de tasas impositivas distintas, una tasa grande y una tasa pequeña. De esto deriva la relevancia y pertinencia de esta cuarta recomendación.

En el caso de los impuestos regulatorios el nivel de las tasas deberá ser aquel necesario para subsanar la deseconomía externa, y este puede llegar a corresponder a un valor que supere el nivel de la tasa que maximiza la recaudación tributaria total (tasa alta). Será lo pertinente para mejorar la eficiencia en el uso de los recursos.

La literatura de la tributación óptima es bastante más prolifera en reglas o recomendaciones, sin embargo, estas son las que parecen más simples y relevantes.

14.- PRINCIPIOS PARA EVALUAR UNA REFORMA TRIBUTARIA

Los principios se refieren a criterios que sería deseable que satisfagan los impuestos para que la sociedad tenga un “buen” sistema tributario. Un “buen” sistema tributario correspondería a un conjunto de impuestos que sea aceptable y razonable para los contribuyentes, que se cumpla y que perdure en el largo plazo, que provea los recursos que el Estado necesita para cumplir con sus funciones y que genere los incentivos económicos que se estime necesario alcanzar.

Las reformas tributarias deben basarse en principios y no en intereses de grupos o sectores de la sociedad. Existe una gran cantidad de principios para juzgar una

propuesta de reforma tributaria. Por ello, una recomendación que se da a los hacedores de la política tributaria es que deberían considerar y equilibrar estos principios cuando enmienden, reformen, elijan o reemplacen un sistema tributario, asegurando la efectividad resultante del sistema en el largo plazo.

A continuación se expondrán los 10 principios para evaluar propuestas de reformas tributarias señalados por el American Institute of Certified Public Accountants en su publicación “Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals”. En la literatura se encuentran principios adicionales a los aquí comentados, pero se consideró que estos conforman un conjunto de los principios más importantes, señalados por la mayoría de los autores sobre el tema.

14.1.- Simplicidad

Las leyes tributarias y el Código Tributario deben ser simples, es decir, fácilmente entendible para los contribuyentes, así ellos comprenderán las reglas y las podrán cumplir incurriendo en un costo razonable. Un texto simple reduce la probabilidad de cometer errores, mejora el cumplimiento y aumenta la aceptación del sistema. Además, mientras menos complejo es un sistema tributario, los contribuyentes estarán en mejores condiciones de anticipar las consecuencias económicas de los impuestos. Sin embargo, la realidad dista mucho de este principio. Por ejemplo, considere la ley del impuesto a la renta, ni los expertos la entienden bien, en caso contrario no habría controversias en tribunales por la interpretación de sus normas, manuales de más de mil páginas para saber cómo declararlo, instrucciones de la autoridad de muchísimas páginas todos los años con el mismo fin, oficios y normas de aclaración de la ley, aclaración de la aclaración, etc.

14.2.- Equidad

Que cada contribuyente pague según lo que le corresponda. Esta afirmación que parece muy razonable, resulta difícil de implementar en términos prácticos. Una interpretación puede ser hecha en relación al principio del beneficio que postula que cada contribuyente debe pagar impuestos en relación a los beneficios que recibe del gasto público. Cobrarle lo que se le entrega de acuerdo al costo marginal de producción, es decir, de acuerdo al principio de funcionamiento del mercado. Esta manera de ver la equidad se recomienda en la literatura que sea aplicada en el cumplimiento de la función asignación del Estado. En cambio, para llevar a cabo la función distribución y estabilización, se recomienda aplicar el principio de la capacidad de pago. Es decir, los contribuyentes deben pagar impuestos en relación a su capacidad de pagar impuestos. Al utilizar este principio se debe resolver el tema de cuál es el mejor indicador de la capacidad de pagar impuestos, alternativas son el

ingreso, el gasto en consumo y la riqueza. La capacidad de pago puede ser analizada de acuerdo a la equidad horizontal y a la equidad vertical. La equidad horizontal plantea que los contribuyentes con igual capacidad de pago deben pagar la misma cantidad de impuesto. La equidad vertical señala que los individuos con mayor capacidad de pago deben pagar una mayor cantidad de impuesto. Lo recomendable al medir la equidad es hacerlo para el conjunto de impuestos en vez de un impuesto en particular. En la vida práctica debido al establecimiento de erosiones en los impuestos resulta que el sistema tributario no satisface ni la equidad horizontal ni la vertical. Un ejemplo al respecto es el del impuesto a la renta en Chile.

14.3.- Crecimiento económico y eficiencia

El sistema tributario no debería reducir o impedir la capacidad productiva de la economía. No debería desalentar el ahorro, la inversión y la acumulación de capital, pues ello reduce a través del tiempo la generación de puestos de trabajo, mayor producción y bienestar para la población. En la práctica se producen paradojas como colocar un impuesto a la renta que desincentiva el ahorro, la inversión y el crecimiento, para luego, introducir erosiones en el impuesto y crear incentivos para el ahorro y la inversión.

14.4.- Neutralidad

El sistema tributario debería ser neutral, lo cual significa que los impuestos no deberían incentivar ni desincentivar ninguna decisión económica tomada por el contribuyente, excepto en el caso de un impuesto regulador. La verdad es que la única forma de tributación que cumpliría este principio es el impuesto de suma fija, sin embargo, no satisface el principio de la equidad, por ello no se aplica en la práctica. Los demás impuestos que se utilizan en la práctica no resultan ser neutrales en todas las decisiones tomadas por los contribuyentes. Por esta razón, este principio se ha reemplazado por algo más modesto, la minimización de los costos que producen las distorsiones que generan los impuestos. La teoría de la tributación óptima entrega una serie de recomendaciones para alcanzar este propósito.

14.5.- Transparencia

Los contribuyentes deberían conocer la existencia de un impuesto y cómo y cuando este es colocado sobre ellos. Este principio está directamente relacionado con el de la simplicidad, permite a los contribuyentes conocer el verdadero costo de las transacciones y a entender mejor el impacto del sistema tributario.

14.6.- Minimización del no cumplimiento

Un impuesto debería ser estructurado de manera de minimizar el no cumplimiento de las responsabilidades tributarias. La diferencia entre lo que se debería pagar y lo pagado debería minimizarse aumentando la facilidad del cumplimiento, disminuyendo los incentivos para evadir el cumplimiento y usando reglas apropiadas de procedimiento y medidas para inducir el cumplimiento.

14.7.- Minimización del costo de recaudación

El costo de recaudar un impuesto debería ser mantenido a un nivel mínimo tanto para el gobierno como para el contribuyente. Por cierto, estos costos (personal para administrar el proceso de la recaudación, costos de cumplimiento del contribuyente, etc.) deben estar en relación con la magnitud de los recursos que se desea recaudar.

14.8.- Impacto sobre los ingresos del gobierno

El gobierno debería ser capaz de determinar con un grado razonable de certeza la cantidad de los ingresos tributarios recibidos, así como la programación de su recaudación en el tiempo. Después de todo, el principal objetivo de los impuestos, es proporcionar a la autoridad los recursos necesarios para cumplir con las funciones del Estado. Algunos expertos sostienen que un sistema tributario que combina una variedad de fuentes tributarias permitirá una fuente más estable de ingresos impositivos. No obstante, de acuerdo con los planteamientos económicos sobre la función consumo a nivel macroeconómico, la base gasto en consumo también sería bastante estable.

14.9.- Certeza

Los contribuyentes tienen que ser capaces de poder calcular sus responsabilidades tributarias. Por lo tanto, las reglas impositivas deberían especificar claramente como determinar la cantidad de impuesto que debe ser pagada y cuando y como el impuesto debe ser pagado. Cuando los contribuyentes carecen de certeza acerca de cuáles son sus obligaciones tributarias, si sus cálculos son correctos y si los formularios están apropiadamente completados, las tasas de cumplimiento caen y los costos de recaudación aumentan.

14.10.- Conveniencia en el pago

Logrando conveniencia en el pago de los impuestos ayuda a asegurar su cumplimiento. Los mecanismos de pago más apropiados deberían tomar en cuenta la cantidad adeudada, el mejor punto para la recaudación del impuesto (empresario, trabajador,

consumidor, etc.) y la frecuencia del cobro (anualmente, trimestralmente, mensualmente, etc.).

Cualquier reforma tributaria debe ser evaluada con respecto a este conjunto de principios para incrementar la probabilidad de que el nuevo sistema tributario sea mejor que el antiguo. Por cierto, los evaluadores podrán agregar otros principios, aunque hay bastante consenso sobre la importancia de los mencionados.

15.- ¿POR QUÉ, PARA QUÉ, CUÁNDO Y CÓMO HACER UNA REFORMA TRIBUTARIA?

¿Por qué hacer una reforma tributaria? Porque debido al cambio en el conocimiento, en la tecnología, en la cultura, en el desarrollo de los sistemas de información y en el deseo de seguir progresando, es posible introducir cambios fundamentales en el sistema tributario actual para alcanzar de manera más óptima los objetivos que queremos lograr. Por ejemplo, si queremos tener un sistema tributario más equitativo es necesario revisar todas las erosiones que a través de los años se han ido introduciendo en los impuestos recaudadores, para eliminar todas aquellas que ya no se justifiquen en términos de su eficiencia y eficacia y mantener aquellas que todavía cumplan un objetivo social loable. Sin embargo en este caso, también habría que estudiar si ellas pueden ser sustituidas por transferencias entregadas directamente a las personas o actividades que se desea beneficiar, así se podrá juzgar mejor el impacto sobre la equidad de la medida.

¿Para qué hacer una reforma tributaria? Para llegar a establecer un sistema tributario diseñado de acuerdo con las recomendaciones de la tributación óptima y los objetivos que la sociedad desee impulsar. Por ejemplo, tener un sistema tributario de base única, que no desaliente el ahorro y la inversión, es decir, que sea pro-crecimiento económico. Además, de mejorar la equidad y la simplicidad. Una proposición podría ser cambiar la base ingreso (impuesto a la renta) por la base gasto en consumo (impuesto progresivo o proporcional), en la primera se grava el consumo y el ahorro (la inversión), mientras en la segunda solo se grava el consumo, siendo esta última una proposición más pro-crecimiento.

¿Cuándo hacer una reforma tributaria? En el momento que una mayoría importante de los ciudadanos se den cuenta de: las dificultades que presenta el sistema en vigencia, que disponemos de conocimiento, tecnología y sistemas de información apropiados para reemplazarlo, que estamos en condiciones de hacer mejor las cosas, que los grandes objetivos que pretendamos alcanzar a través del sistema tributario se pueden obtener reformando al actual. Esto requiere de la realización de estudios para conocer:

el objetivo más importante para los ciudadanos, las alternativas de reformas disponibles para alcanzar este objetivo, los efectos sobre las variables económicas de un nuevo sistema, el momento oportuno para iniciar el cambio, los arreglos necesarios para el periodo de transición que generalmente requiere cualquier reforma tributaria, etc.

¿Cómo hacer una reforma tributaria fundamental? Debe llevarse a cabo un proceso de investigación económica, política, social y legal, informar los resultados a la opinión pública, convencer de la necesidad de realizar una reforma, difundir y convencer sobre los beneficios y los costos que acarrearía la reforma, etc. Debe producirse una amplia participación de la comunidad a través de las instituciones públicas involucradas, los representantes de los trabajadores y de los empresarios, los políticos, los centros de investigación privados, la academia, etc. Información y aceptación (apoyo) son dos requisitos importantes para tener éxito en introducir una reforma. Una reforma tributaria debe perdurar en el largo plazo, no se puede hacer sin discusión, difusión y convencimiento, por lo tanto, requiere que se le dedique mucho tiempo. Las reformas que se hacen de un día para otro, por lo general, están condenadas al fracaso. Una sociedad puede discutir en cualquier momento una reforma, sin embargo, hay que ser muy cuidadoso con la elección del momento del tiempo en que se hará entrar en operación.

16.- REFORMAS TRIBUTARIAS EN CHILE

Algunos ejemplos de reformas tributarias fundamentales ocurridas en Chile son:

Primero, la eliminación del impuesto a la compra-venta y su reemplazo por el impuesto al valor agregado. El impuesto a la compra-venta era tremendamente ineficiente, se definía como un impuesto cascada, que producía efecto piramidación e incentivaba la integración vertical de las empresas para pagar menos impuesto (elusión). El IVA es un impuesto más eficiente, es un impuesto de etapa múltiple y que eliminó las ineficiencias del impuesto a la compra-venta.

Segundo, la reforma económica que consistió en abrir la economía al comercio internacional, se complementó con una reforma tributaria que implicó una rebaja directa y unilateral de la tasa del arancel a las importaciones. Posteriormente, debido a la suscripción de tratados de libre comercio (TLC), particularmente con países desarrollados, las tasas arancelarias sobre las importaciones de varios bienes entre dichos países, ha llegado ya a un nivel cero.

Tercero, la introducción de la unidad tributaria para fijar los tramos de impuestos con estructuras de tasas progresivas, como el global complementario o el impuesto de segunda categoría. Este instrumento permitió proteger a los contribuyentes del fenómeno inflacionario, para evitar que pasaran a tributar a tasas porcentuales mayores cuando recibían solo reajuste de remuneraciones.

Cuarto, la introducción del rol único tributario, RUT. Instrumento que identifica a un contribuyente y que facilita a la autoridad la fiscalización de los contribuyentes.

Quinto, la eliminación del impuesto especial a las sociedades anónimas y encomandita por acciones, del impuesto del 2% de la planilla de sueldos, el impuesto sobre los cheques y documentos equivalentes.

Sexto, la definición de contribuyente para efectos del impuesto a la renta, señalando que solo serán las personas naturales (no las jurídicas). Esto explica porque existe la integración perfecta entre el impuesto global complementario y el impuesto de primera categoría.

Séptimo, la exención del impuesto de primera categoría de las utilidades retenidas en la empresa, y luego, la reversión del cambio.

Estos son algunos cambios fundamentales ocurridos en el sistema tributario chileno, que sirven para ilustrar el concepto reformas tributarias fundamentales.

17.- ALTERNATIVAS DE REFORMAS TRIBUTARIAS

Como los agentes económicos difieren en la valoración o ponderación que le dan a los distintos principios para juzgar una reforma tributaria, en los objetivos que se quieren alcanzar con los impuestos, en sus intereses personales y familiares, en su tasa de impaciencia o tasa de descuento intertemporal, en sus ideas económicas, políticas y sociales, etc., resulta que es muy difícil coincidir en una única reforma tributaria a llevar a cabo. Por ello, es inevitable que en una discusión abierta sobre la reforma tributaria que queremos surjan variadas propuestas alternativas a implementar.

Por lo señalado, a continuación se entrega una presentación sucinta de diferentes alternativas de reforma tributaria que se discuten a nivel internacional.

17.1.- Cerrar o eliminar las erosiones del (los) impuesto(s) recaudatorio(s)

Esta recomendación de reforma fue entregada para mejorar el sistema tributario de Estados Unidos en el documento “Simple, fair, and pro-growth: Proposals to fix America’s tax system”. La idea es eliminar muchas de las erosiones lícitas que se establecieron en el impuesto a la renta a través del tiempo, para aumentar el tamaño de la base de este impuesto. Si las tasas del impuesto (progresivo) se mantuviesen constantes se incrementaría la recaudación tributaria total, obteniéndose un resultado más justo (equitativo), más simple (menos erosiones) y más eficiente (se eliminan distorsiones). Esto permitiría financiar más gasto público o reducir las tasas del impuesto a la renta, devolviendo los mayores recursos recaudados a los privados.

¿Tendría sentido aplicar esta propuesta en Chile? La respuesta es debiera revisarse, esto es porque el impuesto a la renta presenta una importante cantidad de gastos tributarios, tal como se puede ver en el Cuadro N° 1. El flujo anual de gasto tributario llegó a representar un 5,3% del PIB el año 2008. En millones de dólares nominales la cifra creció en términos absolutos todo el periodo hasta el año 2011. El impuesto a la renta representa una mayor participación que el IVA en los gastos tributarios totales. Se han dejado de pagar impuestos por más de 10.000 millones de dólares anuales. El año 2012 el diferimiento de pago de impuesto a la renta alcanza al 58,4% del gasto tributario total anual proyectado y corresponde completamente a incentivos para fomentar el ahorro y la inversión. De la información presentada se deduce que cerrar todas las erosiones proporcionaría una importante cantidad de recursos adicionales anuales. Parte de la solución en el caso del impuesto a la renta sería eliminar la posibilidad de diferir el pago del impuesto, para lo cual se debería gravar en el impuesto global complementario todas las utilidades de la empresa y no solo las utilidades distribuidas o dividendos. Sin embargo, habrá que revisar con cuidado cada uno de estos gastos tributarios para determinar cuáles de ellos todavía tienen justificación económica y cuáles no. Retirar un beneficio concedido no es fácil políticamente, los beneficiarios lo consideran un derecho adquirido y se resistirán a perderlo. Lo que puede ayudar a resolver este problema será convencer a los contribuyentes que la reforma es necesaria para cumplir un fin superior.

También se debe considerar el IVA que presenta exenciones, hay que revisar si ellas se deben a incentivos económicos justificables y cuáles a dificultades de medición de la base, lo cual ya podría estar superado por la realidad. Hay exenciones en el tratamiento de los intereses bancarios y de otras instituciones financieras, para la educación, la salud y algunas instituciones, un sistema IVA especial para el sector de la construcción de viviendas, los fletes marítimos, fluviales, lacustres, aéreos y terrestres del exterior a Chile y viceversa, y los pasajes internacionales, las empresas navieras, aéreas, ferroviarias y de movilización urbana, interurbana, interprovincial y rural, sólo

respecto de los ingresos provenientes del transporte de pasajeros, etc. Antes de tomar una decisión se deberá tomar los mismos cuidados señalados para el impuesto a la renta. Algunos de los sectores exentos corresponden a aquellos que producen bienes o servicios meritorios.

Cuadro N°1¹³⁸
Gasto Tributario 2001 – 2012
(Millones de dólares y porcentajes del PIB)

Años	Renta		Empresas		Personas		IVA		Total	
	US\$	%	US\$	%	US\$	%	US\$	%	US\$	%
2001	2.411	3,6	1.049	1,6	1.362	2,0	575	0,8	2.925	4,4
2002	2.255	3,4	808	1,2	1.447	2,2	550	0,8	2.806	4,2
2003	2.224	3,1	869	1,2	1.355	1,9	559	0,8	2.783	3,9
2004	2.660	2,8	756	0,8	1.904	2,0	588	0,6	3.248	3,4
2005	4.075	3,5	1.068	0,9	3.008	2,6	979	0,9	5.054	4,4
2006	4.773	3,3	1.394	1,0	3.379	2,3	1.128	0,8	5.901	4,1
2007	6.782	4,1	1.385	0,8	5.397	3,3	1.221	0,8	8.003	4,9
2008	7.468	4,4	1.682	1,0	5.786	3,4	1.507	0,9	8.975	5,3
2009	6.901	4,2	1.722	1,1	5.179	3,1	1.415	0,9	8.316	5,1
2010	8.846	4,4	1.265	0,6	7.580	3,8	1.344	0,7	10.189	5,1
2011p ¹³⁹	9.305	3,8	1.559	0,6	7.746	3,2	1.689	0,7	10.944	4,5
2012p	7.648	2,9	1.937	0,7	5.712	2,2	1.840	0,7	9.488	3,6

17.2.- Impuesto negativo al ingreso

Es una reforma preocupada prioritariamente de la distribución del ingreso en la sociedad. Como el ingreso se relaciona con el acceso al bienestar económico, se asocia la distribución del ingreso (medible) con una aproximación a la medición de la distribución del bienestar económico (no medible). Un impuesto positivo al ingreso es cuando un contribuyente debe pagar una cierta cantidad de recursos al Estado, es lo que entendemos actualmente por el impuesto a la renta que se aplica en nuestro país. Un impuesto negativo al ingreso sería exactamente lo contrario, es decir, cuando el Estado transfiere ingresos a ciertas personas que cumplen determinadas características.

Esta propuesta de reforma tributaria requiere establecer tres parámetros: el nivel de ingreso mínimo que la autoridad desea garantizar para las personas que no generan ingresos propios (I_{\min}), el nivel de ingreso a partir del cual la autoridad deja de

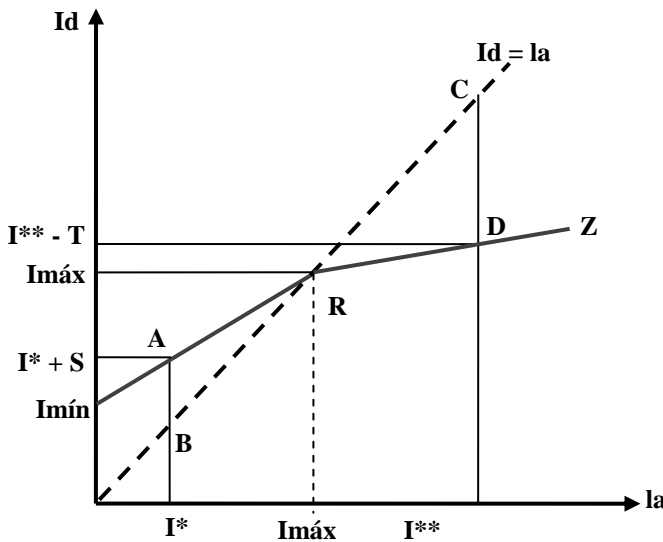
¹³⁸ Fuente: Elaborado en base a información del Servicio de Impuestos Internos, publicada en “Informe de las Finanzas Públicas: Proyecto de Ley de Presupuestos del Sector Público”, varios años, Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda.

¹³⁹ p = proyecciones

complementar los ingresos propios de los individuos con transferencias ($I_{m\acute{a}x}$) y el nivel de la tasa a la cual se va a reducir el monto de la transferencia (T_{subs}). En términos prácticos, si la autoridad fija el valor de dos de estos parámetros, el tercero se puede deducir con esta información. Los contribuyentes cuyo ingreso supere el valor $I_{m\acute{a}x}$, pagarán impuesto positivo al ingreso para financiar el costo que demanda el impuesto negativo al ingreso. Para simplificar el análisis se asumirá un impuesto proporcional a la renta de tasa t por ciento.

La idea básica de esta propuesta de reforma tributaria se muestra en el gráfico N° 1. El eje horizontal del dibujo mide el ingreso que es capaz de generar cada contribuyente por sus propios medios, por si mismo o sin la intervención del Estado (ingreso propio). El eje vertical del dibujo mide el ingreso de los individuos después de impuestos negativo o positivo sobre el ingreso, es decir, el ingreso líquido o neto que queda finalmente en el bolsillo de los individuos.

Gráfico N° 1.- Impuesto negativo al ingreso



Un individuo que gana un ingreso laboral de I^* , será beneficiario de una transferencia por un monto igual a $S = AB$ unidades monetarias, quedando con un ingreso final de magnitud $I^* + S$.

Un individuo que gana un ingreso laboral de I^{**} , pagará impuesto a la renta por una cantidad igual a $T = CD$ unidades monetarias, logrando un ingreso después de impuesto

igual a $I^{**} - T$. Por lo tanto, este contribuyente ayuda al financiamiento de la transferencia dada a la persona de menor nivel de ingreso.

La tasa a la cual se pierde la transferencia es igual a la pendiente de la línea Imín R, la tasa del impuesto positivo sobre el ingreso es igual a la pendiente de la línea RZ.

Esta proposición de reforma tributaria tiene algún punto de contacto con la política del ingreso ético familiar que se comienza a aplicar en Chile, aunque son propuestas distintas.

17.3.- Impuesto sobre el gasto en consumo

La tributación óptima recomienda un sistema tributario de base única para evitar las dobles o más imposiciones de una misma base, lo cual puede producir ineficiencia e inequidad. Por lo tanto, otra alternativa de reforma tributaria para Chile sería consolidar la base gasto en consumo como la base del sistema tributario chileno. Argumentos a favor de esta proposición son que se trata de un impuesto pro-crecimiento económico, al gravar solo el gasto en consumo de la economía y no el ahorro, como si lo hace al menos en parte el actual impuesto a la renta. Por lo tanto, se trata de un impuesto neutro con respecto al ahorro y la inversión, no los castiga ni los incentiva. Esto permite en el largo plazo, comparado con la situación actual, una mayor acumulación de bienes de capital (stock de capital), lo cual va asociado a mayor producción, empleo, bienestar y crecimiento.

Actualmente en Chile, la recaudación tributaria proviene entre un 60 y hasta un 75% de la base gasto en consumo, donde el IVA aporta hasta un 50% de los ingresos tributarios, y el resto de los impuestos sobre consumos específicos aporta hasta 25%.

Por otra parte, el impuesto a la renta ha ido adquiriendo a través del tiempo muchos elementos de un impuesto progresivo al gasto en consumo, al ir eliminando de su base una serie de formas de ahorro. Por ejemplo, las cotizaciones para la salud y la previsión están exentas del impuesto a la renta. Además, hay ingresos que pueden diferir el pago del impuesto a la renta mientras se mantengan en la forma de ahorro. Es el caso de las utilidades retenidas o no distribuidas por las empresas, las cuales quedan afectas al impuesto de primera categoría pero no son pasadas por el global complementario de los dueños de las empresas. Indudablemente que este mecanismo será utilizado por las personas cuya tasa marginal de su global complementario sea superior a la tasa de primera categoría. Beneficios similares tienen las sociedades profesionales, de personas y fondos de inversión. También pueden diferir el pago del impuesto a la renta los retornos de las inversiones hechas en Ahorro Previsional Voluntario y Fondos Mutuos. Todos estos beneficios son aprovechados por los

sectores de más altos niveles de ingreso, que es donde se produce la mayor cantidad de ahorro. Estos elementos han ido transformando el impuesto global complementario en un impuesto progresivo al gasto en consumo, al menos para las personas de más altos niveles de ingreso. La reforma propuesta implicaría eximir todos los ahorros de la base del impuesto global complementario, incluso los montos más pequeños.

La reforma propuesta sería reemplazar el actual impuesto a la renta para los residentes por un impuesto progresivo al gasto en consumo. Una alternativa que parece insatisfactoria sería continuar avanzando en el proceso de ir eliminando de la base del global complementario todas las formas de ahorro. Al proceder de esta forma se tiene un impuesto progresivo al gasto en consumo, pero con el nombre de impuesto global complementario. Lo insatisfactorio sería tener un impuesto tramposo, que tendría un nombre que no le corresponde.

Es interesante hacer notar que el proceso de globalización de las economías produjo una importante competencia tributaria entre los países por atraer la inversión extranjera y eliminar las barreras al comercio internacional. Esto ha reducido la importancia de la recaudación de los impuestos a la renta y ha incrementado la importancia de los impuestos al consumo.

17.4.- Impuesto sobre los males o pecados sociales

Se entiende por males o pecados sociales los consumos excesivos de productos que generan externalidades negativas o deseconomías externas, tales como: alcohol, tabaco, combustibles, juegos de azar, grasa, sal, azúcar, drogas, fuegos artificiales, etc.

Varios de estos productos producen adicción en sus consumidores, lo cual significa que el consumo que hizo un individuo en el pasado (ayer) afecta su consumo en el presente (hoy día) y el consumo actual afectará su consumo futuro (mañana). Por lo tanto, mientras más temprano se inicie un individuo en el consumo de estos productos más pronto desarrollará su adicción y comenzará a sentir los efectos dañinos derivados del consumo. El efecto dañino es acumulativo y sus consecuencias se van desarrollando a través de un largo período de tiempo.

Los impuestos e incluso las regulaciones que se aplican con la intención de reducir el consumo de estos productos son resistidos por sectores que ven amenazados sus intereses económicos y otros sus libertades individuales para tomar decisiones económicas. Esto hace que sea una propuesta polémica y sus detractores apelen a la educación como la herramienta más apropiada para enfrentar el tema de las externalidades económicas. La evidencia empírica muestra que ninguna medida ha logrado resolver el problema en su globalidad.

Los impuestos reguladores en la medida que ayudan a reducir el consumo de los productos con efectos dañinos sobre sus consumidores excesivos son un instrumento económico importante para ayudar a controlar las externalidades negativas. Estos impuestos deben ser acompañados de otras regulaciones para solucionar el problema.

La teoría económica indica que la solución de estas externalidades negativas requiere gravar directamente (base del impuesto) el componente del producto que genera los efectos dañinos o el producto responsable de ello. La tasa del impuesto debe ser establecida en la forma unitaria o específica y protegida contra la inflación. En Chile esto equivale a colocar la tasa en unidades tributarias por unidad de componente dañino o de producto.

En el caso de la tributación de los productos alcohólicos, el componente de estos productos que daña la salud de sus consumidores excesivos (alcoholismo) es la cantidad de gramos de alcohol puro contenidos en la unidad en que se expende el alcohol. Por lo tanto, el impuesto debiera ser una cierta cantidad de unidades tributarias por gramo de alcohol puro. Para cada unidad de producto alcohólico (litros, latas, botellas, etc.) se debe determinar su contenido de gramos de alcohol puro y ser multiplicado por la tasa del impuesto. Un litro de un producto alcohólico de menor graduación alcohólica (cerveza, por ejemplo) pagará una menor cantidad de dinero de impuesto que otro de mayor graduación alcohólica (aguardiente). En Chile se aplica un impuesto sobre las bebidas alcohólicas que es adicional al IVA, tiene dos tasas 15% (alcoholes de menor graduación alcohólica) y 27% (alcoholes de mayor graduación alcohólica) y su base es el valor agregado. Obviamente que al aplicar la reforma esta forma de operar debe ser cambiada.

En el caso de la tributación de los tabacos, cigarros y cigarrillos la base es el cigarrillo apropiadamente definido por peso (contenido de tabaco) y otras dimensiones. El daño va asociado con la cantidad de cigarrillos consumidos a través del período de vida de los consumidores. Por cada inhalación realizada desde un cigarrillo se ingresan al organismo una gran variedad de elementos tóxicos, por ello, la base se define como el cigarrillo. La tasa debiera ser fijada en unidades tributarias por cigarrillo, sin diferenciar por marcas u otras características del cigarrillo. Por lo tanto, el impuesto no discriminaría entre cigarrillos baratos y caros, como si lo hace el sistema actual de tributación. La cantidad de impuesto por cajetilla sería la tasa del impuesto por el número de cigarrillos en la cajetilla. En Chile tenemos un impuesto a los tabacos, cigarros y cigarrillos cuya base es el precio de venta al consumidor final y su tasa es porcentual, con la excepción de los cigarrillos que incluye adicionalmente una tasa pequeña en la forma unitaria o específica.

En el caso de la tributación de los combustibles la situación es más compleja, dado que hay que considerar dos tipos de externalidades: las que se relacionan directamente con el consumo de combustible más las que se relacionan directamente con la cantidad de kilómetros manejados. Las primeras corresponden a la contaminación global y local. Las segundas se relacionan con la congestión, ruidos molestos, accidentes, costos de construcción y reparación de caminos públicos, etc. La base debe ser la cantidad de unidades físicas consumidas de gasolinas automotrices, petróleo diesel y otros combustibles fósiles como el kerosene, el gas, la leña, etc. La tasa debe ser establecida en unidades tributarias por unidad de combustible. Actualmente en Chile la tasa se fija en UTM, pero su nivel para cada tipo de combustible está lejos de su valor óptimo. Algunas son cero y otras demasiado bajas con respecto a su nivel óptimo.

En el caso de los alimentos chatarra el impuesto debería gravar la cantidad de grasa, sal y azúcar contenidas en los productos alimenticios. La unidad de medida son los gramos de estos insumos por unidad de producto. En Chile solo se tiene experiencia con el impuesto adicional sobre las bebidas analcohólicas, pero que no está establecido como instrumento regulatorio. Se cobra una tasa porcentual adicional de 13% sobre el valor agregado, cuando debiera ser una cierta cantidad de UTM por gramo de azúcar, multiplicado por la cantidad de gramos de azúcar contenidos en cada producto. Dinamarca acaba de aplicar un impuesto sobre la grasa contenida en los productos alimenticios.

17.5.- Impuestos Medioambientales

Detrás del concepto impuesto medio-ambiental se engloban varias ideas. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) define los impuestos relacionados con el medio ambiente como cualquier pago mandatorio u obligatorio realizado por el Estado, sin una contra prestación equivalente, colocado sobre bases tributarias que son de particular relevancia para el medio ambiente. Las bases tributarias relevantes incluyen productos para generar energía, motores de vehículos, residuos o desechos, emisiones de contaminantes y recursos naturales.

En la literatura se encuentran distintas formas de impuestos medioambientales, las cuales presentan similitudes y diferencias. Impuesto sobre la energía, cuyo objetivo es entregar un incentivo a los empresarios y consumidores para utilizar fuentes alternativas de energía. Por ejemplo, colocar un impuesto para encarecer los combustibles fósiles y abaratar relativamente la energía solar y la eólica. Impuesto sobre el carbono, su objetivo es gravar el contenido de carbono (dióxido de carbono) de los combustibles, para reducir las emisiones de gas de efecto invernadero emitidas por la quema de combustibles fósiles. Impuestos sobre la contaminación, su objetivo es reducir el daño hecho al medio ambiente. Se propone separarlo en dos categorías:

Impuesto sobre las emisiones, un cargo fijo colocado sobre cada unidad de contaminante emitido e Impuesto sobre el producto, cobro colocado sobre cada unidad de producto dañino al medioambiente. Impuestos ecológicos o impuestos verdes, impuestos que promueven actividades ecológicamente sustentables vía incentivo económico y de protección del medio ambiente.

El impuesto sobre el carbono es una preocupación de los países desarrollados que son los principales responsables de la acumulación de dióxido de carbono en el medioambiente mundial. Por lo tanto, nuestro país no participa en la disminución de la contaminación global, no ha firmado ningún compromiso. Sin embargo, si se debe utilizar para enfrentar la contaminación local.

El impuesto a los combustibles es el impuesto medioambiental que puede asociarse a la idea de tributación de la energía y la contaminación, aunque debería perfeccionarse.

En relación con la explotación de los recursos naturales la tributación de los recursos naturales renovables debiera ser a través de un royalty, es decir, un impuesto por unidad de recurso extraído de la naturaleza, pues se requiere controlar la tasa de explotación del recurso para garantizar su mantención en el tiempo. En el caso de los recursos naturales no renovables se debe aplicar un impuesto sobre la utilidad económica de la actividad. Este es el caso de la minería del cobre en Chile, el sistema debiera cubrir todos los minerales explotados. El sistema tributario de los recursos naturales debe también perfeccionarse, por ejemplo, que hacer en el caso de la pesca, los salmones, el bosque nativo, etc.

Una reforma tributaria realizada en serio no es un tema fácil, se requiere examinar todas las posibilidades de cambio para mejorar el sistema tributario que se tiene. Es claro que una reforma puede llegar a involucrar simultáneamente varias de las alternativas reseñadas anteriormente.

18.- CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

No cualquier cambio tributario debe ser denominado una reforma tributaria, algunos pueden corresponder a una simple enmienda. Las reformas tributarias implican cambios en la estructura del sistema tributario, mientras las enmiendas conservan la estructura del sistema tributario.

Las reformas tributarias generan cambios que deben perdurar en el largo plazo. Para lograr esto, es necesario respetar y cumplir una serie de principios tributarios que definen un “buen” sistema tributario.

Las reformas tributarias requieren de un proceso de discusión que toma tiempo, no se pueden hacer reformas de un día para otro, pues existe una altísima probabilidad de fracasar en el logro de sus objetivos al actuar con demasiada celeridad y ligereza. Es necesario hacer estudios de la evidencia empírica disponible, deducir y medir los inconvenientes del sistema vigente, plantear los cambios, discutir y convenir los cambios con los distintos sectores económicos, políticos y sociales, convencer sobre los beneficios y los costos de la propuesta, establecer periodos de transición entre un sistema y otro, implementar los cambios, revisar permanentemente los resultados que se vayan produciendo después de aplicar los cambios, etc.

Las reformas tributarias tienen un momento apropiado para ponerse en ejecución, el cual depende de las condiciones económicas, políticas y sociales del país reformador. Hay que separar claramente el momento de la discusión, del momento de la implementación o ejecución de la reforma tributaria, son tiempos distintos. La idea de introducir una reforma tributaria puede generar incertidumbre en algunos agentes económicos, que los induzca a tomar decisiones inapropiadas e ineficientes. Esto se evita, o al menos se atenúa bastante, dedicando tiempo suficiente a la discusión de la necesidad de la reforma y a concordar los cambios que será necesario introducir. Mientras que el momento de la puesta en práctica vendrá después de la discusión y tendrá que ser estudiado y definido cuidadosamente.

Para llevar a cabo una reforma tributaria es necesario estudiar y analizar una serie de elementos y sus relaciones, los cuales fueron presentados en este artículo. Hay que considerar todas las alternativas de cambio disponibles y la solución tomada puede combinar varias o todas estas.

La clasificación de los impuestos entre recaudador y regulador es de suma importancia para una eventual reforma tributaria para Chile. La categoría impuestos reguladores ofrece la posibilidad de mejorar la eficiencia en el uso de los recursos e incrementar el bienestar social en aquellos mercados en que actualmente se producen externalidades negativas. El sistema tributario chileno contiene varios de estos impuestos, pero no son aplicados como instrumentos reguladores, sino más bien como excelentes instrumentos recaudadores. Los impuestos reguladores generan recaudación de ingresos para el Fisco, los cuales pueden descontarse del impuesto recaudador.

En cuanto al impuesto recaudatorio, en Chile usamos mayoritariamente la base gasto en consumo y en menor medida la base ingreso. El IVA y otros impuestos específicos al gasto en consumo producen entre 60 a 75% de la recaudación tributaria total, el saldo es aportado por el impuesto a la renta. Este último, a través de la aplicación de varias erosiones tributarias asociadas con incentivos al ahorro y la inversión, lo está acercando a un impuesto progresivo sobre el gasto en consumo.

19.- BIBLIOGRAFÍA

Banks, Gary, 2011, Successful Reform: Past Lessons, Future Challenges (Annual Forecasting Conference of the Australian Business Economists, 8 December 2010), Productivity Commission, Canberra.

Bovenberg, A. Lans y Lawrence H. Goulder, 2001, Environmental Taxation and Regulation, National Bureau of Economic Research, Working Paper 8458.

Brys, Bert, 2011, Making Fundamental Tax Reform Happen, OECD Taxation Working Papers, N° 3, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/5kg3h0v54g34-en>

Chaloupka, Frank, Michael Grossman y Henry Saffer, 2002, The Effects of Price on Alcohol Consumption and Alcohol - Related Problems, National Institute on Alcohol Abuse and Alcoholism, National Institute of Health.

Commonwealth of Australia, 2008, Australia's future tax system, Consultation paper, www.taxreview.treasury.gov.au

Cook, Philip y George Tauchen, 1982, The Effect of Liquor Taxes and Heavy Drinking, The Bell Journal of Economics, Vol. 13, N° 2.

Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda, 2010, Cálculo de Ingresos Generales de la Nación. Ley de Presupuestos para el Año 2011.

Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda, 2011, Estadísticas de las Finanzas Públicas 2001 – 2010, Chile, www.dipres.cl

Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda, varios años, Informe de las Finanzas Públicas: Proyecto de Ley de Presupuestos del Sector Público, Chile, www.dipres.cl

Fletcher, Jason, David Frisvold y Nathan Tefft, 2010, The effects of Soft drink taxes on child and adolescent consumption and weight outcomes, Journal of Public Economics, N° 94.

Grossman, Britt, 1999, Pollution Tax, Center for Environmental Economics and Management, encyclo.findlaw.com/2500book.pdf

Kaplow, Louis, 2011, An Optimal Tax System, National Bureau of Economic Research, Working Paper 17.214.

Matheson, Thornton, 2011, Taxing Financial Transactions: Issues and Evidence, International Monetary Fund, IMF Working Paper, WP/11/54.

Ministerio de Hacienda, 1974, Decreto Ley N° 825, Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios (IVA).

Ministerio de Hacienda, 1974, Decreto Ley N° 828, Establece el impuesto a los tabacos elaborados.

Ministerio de Hacienda, Ley N° 18.110, Establece un impuesto de exclusivo beneficio fiscal a los juegos de azar.

Ministerio de Hacienda, 1986, Ley N° 18.502, Establece impuesto a los combustibles.

Ministerio de Hacienda, 2010, Ley N° 20.455, Modifica diversos cuerpos legales para obtener recursos destinados al financiamiento de la reconstrucción del país.

OECD Centre for Tax Policy Administration, 2001, Principles of Good Tax Administration – Practice Note, Tax guidance series, GAP001, Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management.

OECD, 2010, Tax Policy Reform and Economic Growth, Tax Policy Studies, N° 20.

Oliver, Tracy y Scott Bartley, 2005, Tax system complexity and compliance costs – some theoretical considerations, The Treasury, Australian Government, <http://www.treasury.gov.au>

Palazzi, Pamela, 2011, Taxation and Innovation, OECD Taxation Working Papers N° 9, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/5kg3h0sf1336-en>

Parry, Ian y Jon Strand, 2009, Fuel Taxes in Chile, Report to the Inter – American Development Bank, Ministerio de Hacienda.

Parry, Ian W. H. y Jon Strand, 2011, International Fuel Tax Assessment: An Application to Chile, International Monetary Fund, Working Paper, WP/11/168.

Report of the President's Advisory Panel on Federal Tax Reform, 2005, Simple, fair, and pro-growth: Proposals to fix America's tax system, Estados Unidos.

Sallee, James, 2010, The Taxation of Fuel Economy, National Bureau of Economic Research, Working Paper 16.466.

The Chartered Institute of Taxation, 2009, CIOT Green Tax Report, May.

World Health Organization, 2011, WHO Report on the Global Tobacco Epidemic, Warning about the dangers of tobacco.

Yáñez, José, 2010, Obesidad, diabetes y tributación, Revista de Estudios Tributarios N° 2, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.

Yáñez, José, 2011, Tabaquismo y tributación, Revista de Estudios Tributarios N° 3, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.

Yáñez, José, 2011, Alcoholismo y tributación, Revista de Estudios Tributarios N° 4, Centro de Estudios Tributarios, Departamento Control de Gestión y Sistemas de Información, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.

Yáñez, José, 2011, Incidencia Tributaria: ¿Quién paga verdaderamente las cargas de los impuestos?, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.

Zee, Howell H., 2005, A New Approach to Taxing Financial Intermediation Services Under a Value – Added Tax, National Tax Journal, Vol. LVIII, N° 1, March.

