

ABC

DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA



NO AL
FRAUDE
FISCAL

ALTO A
LA
EVASIÓN

JUSTICIA
FISCAL



ABC

DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA



(c) Red de Justicia Fiscal de América Latina y el Caribe
Jr. Daniel Olaechea 175 Jesús María, Lima - Perú
Fono: +511-2076856
www.justiciafiscal.org
Coordinación: Luis Moreno
Autor: Marcelo Oliveira - Instituto de Justicia Fiscal de Brasil
Cuidado de edición: Rodolfo Bejarano y Omar Olivares

Este texto es un esfuerzo por acercar a la ciudadanía en general los contenidos de algunos de los términos usados en las discusiones sobre fiscalidad para la construcción del enfoque de la justicia fiscal.

Los términos han sido seleccionados y descritos por los investigadores del Instituto de Justicia Fiscal de Brasil y de la Red de Justicia Fiscal de América Latina y el Caribe.

Esta publicación fue elaborada e impresa gracias al apoyo institucional de Christian Aid.

Diseño e impresión:
Impresión Arte Perú S.A.C.
Jr. Recuay 375- A, Breña
Telf.: 3323401 • RPC: 986601361

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú N° 2015-15782
Tiraje: 2000 ejemplares
1° Edición
Noviembre 2015
Lima - Perú

Contenido

INTRODUCCIÓN.....	5
¿QUÉ HACE INJUSTO AL SISTEMA TRIBUTARIO?.....	6
JUSTICIA FISCAL.....	6
BACK TO BACK.....	7
BASE IMPONIBLE.....	7
BASE TRIBUTARIA.....	7
BENEFICIARIO EFECTIVO.....	9
BEPS.....	10
CAPACIDAD DE PAGO.....	11
SUBCAPITALIZACIÓN (THIN CAPITALIZATION).....	12
CARGA TRIBUTARIA.....	13
COEFICIENTE DE GINI.....	16
COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING (INFORME PAÍS POR PAÍS).....	17
DESIGUALDAD REGIONAL.....	17
EARNINGS STRIPINGS.....	18
EQUIDAD Y JUSTICIA EN LA IMPOSICIÓN TRIBUTARIA.....	19
CATEGORÍAS TRIBUTARIAS.....	19
EVASIÓN TRIBUTARIA (EVASIÓN Y ELUSIÓN).....	21
FACILITACIÓN DEL COMERCIO.....	22
HECHO GENERADOR.....	23
FEDERALISMO FISCAL.....	24
FUNCIÓN DE LA IMPOSICIÓN FISCAL.....	25
GUERRA FISCAL.....	26
IMPUESTO A LAS GRANDES FORTUNAS - EXPERIENCIAS INTERNACIONALES.....	26
IMPUESTO VERDE.....	28
INMUNIDAD Y EXENCIÓN DE IMPUESTOS.....	29
IGUALDAD TRIBUTARIA (ISONOMÍA TRIBUTARIA).....	30

“PRINCIPIO FUENTE Y RESIDENCIA”	31
EL CAPITAL EN EL SIGLO XXI	32
PARAÍSO FISCALES	33
PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA.....	34
PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	36
PROGRAMAS DE TRANSFERENCIA DE RENTA	37
PROGRESIVIDAD Y REGRESIVIDAD.....	38
REMESA DE UTILIDADES Y DIVIDENDOS	39
FONDOS DE IDA Y VUELTA.....	40
SISTEMA FISCAL /TRIBUTARIO Y MODELO DE ESTADO	40
SOBERANÍA TRIBUTARIA (O SOBERANIA FISCAL).....	41
IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS	42
TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	43
IMPUESTOS SOBRE BASE UNIVERSAL.....	44
IMPUESTOS SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....	45
VALOR AGREGADO.....	46

INTRODUCCIÓN

Este estudio es impulsado desde la Red de Justicia Fiscal de América Latina y el Caribe y ha sido redactado por el Instituto de Justicia Fiscal de Brasil, a través de un esfuerzo colectivo de los miembros y otros colaboradores invitados.

Este documento, es un compendio de los principales temas y conceptos relacionados con la tributación y el sistema fiscal, a fin de apoyar y dotar a los movimientos sociales con información necesaria para la comprensión, a grandes rasgos, de la estructura Fiscal de los Estados.

El objetivo es lograr que cualquier persona comprenda los temas fiscales, que por el lenguaje están limitados a círculos empresariales, ejecutivos, expertos y funcionarios públicos y que, por lo general, están familiarizados con el tecnicismo del lenguaje usado en este campo. De hecho, existen muchos estudios que muestran el efecto del lenguaje como factor de exclusión social.

Por otra parte, son exactamente los temas que se ocupan de los impuestos, el gasto público y el control social, los que afectan de forma más directa al universo de intereses de la sociedad, especialmente a los sectores menos favorecidos, pues son poderosas herramientas para la reducción de la desigualdad y la promoción del bien común.

Una correcta comprensión del sistema fiscal por parte de las organizaciones sociales es una condición esencial para la construcción de una sociedad más justa, donde las demandas sociales no sean relegadas a porciones residuales de la riqueza producida por la sociedad.

Por consiguiente, los colaboradores de este estudio, quienes son expertos en temas fiscales, tratarán no solo de identificar los asuntos relevantes, sino también de consolidar la información con un lenguaje comprensible, con el fin de transformar el conocimiento en un instrumento de cambio hacia una verdadera Justicia Fiscal.

¿QUÉ HACE INJUSTO AL SISTEMA TRIBUTARIO?

El sistema fiscal de una nación es la principal fuente de financiación estatal y, en consecuencia, de los gastos en los que este incurre para las diversas funciones y servicios que proporciona a su población; sin embargo, esta recaudación de recursos puede ocurrir de una manera justa o injusta.

Desde los tiempos pre-bíblicos siempre ha habido algún tipo de recaudación de recursos para satisfacer las necesidades sociales. Con la institución del Estado, esta recaudación se estructuró de una manera u otra, en la tributación. Al principio, el impuesto se gravaba simplemente “por cabeza”, pero la complejidad de la vida económica ha evolucionado y hoy cada país tiene su sistema de impuestos y tasas establecidas con el fin de recaudar los recursos de la manera más eficaz posible. –De esta manera, hay casos de impuestos que gravan el consumo, otros que gravan los ingresos y otros, inclusive, el patrimonio. Otro atributo que se espera de un sistema tributario es la justicia fiscal: los grandes movimientos sociales tienen como sus principales causas de lucha el cuestionamiento sobre la distribución de la carga fiscal entre las clases sociales.

En cada una de las bases tributarias (consumo, ingresos y bienes) se intenta aplicar el principio de la capacidad de pago según el cual las personas deben contribuir de forma variable según su capacidad de pago varíe. En este sentido, la cuestión de la progresividad, según la cual la tributación aumenta según aumente la capacidad de pago, debe aplicarse siempre que sea posible con el fin de generar una recaudación justa de recursos.

Debido a que cada tipo de impuesto tiene su propia peculiaridad, no siempre es posible (ya sea por cuestiones técnicas o políticas) establecer tasas progresivas, de modo que un sistema fiscal tendrá una composición de impuestos progresivos, neutros e incluso regresivos. Es preciso entender que el impuesto regresivo es aquel que se centra más en los que menos pueden, y esto es una forma de recaudación injusta de recursos.

En la pelea por la torta tributaria, se puede ver la correlación de fuerzas que existen entre las clases en una sociedad, pues cada una lucha para que otra se quede con parte de lo que sería su carga fiscal. El economista Nicholas Kaldor sostenía que es en el sistema tributario donde se materializa la división del poder en una sociedad, por lo que se afirma que “una reforma tributaria es hacer que el otro pague más impuestos y yo, menos”.

Con el fin de evitar un sistema fiscal injusto, es importante que la aplicación de los impuestos incorpore los criterios de justicia fiscal mediante los cuales los contribuyentes con ingresos más bajos no soporten una carga fiscal más alta que la carga impuesta a las personas con mayores ingresos y/o patrimonio, que haya una mejora en la distribución de los ingresos después de la aplicación del sistema tributario; y que los estratos sociales desprovistos financien gastos gubernamentales que estén destinados a ser asumidos por los estratos más favorecidos.

JUSTICIA FISCAL

Justicia se define como el valor inherente a la organización social que constituye una virtud moral según la cual se asigna a cada persona lo que le corresponde, tanto en derechos y en deberes. El término justicia se relaciona con el concepto de equidad; es decir, tratar igual a los que son iguales

y diferente a los que son o están en diferentes situaciones para dar a todos las mismas condiciones y oportunidades de vida.

En este sentido, la **Justicia Fiscal** es una cualidad inherente al sistema tributario que significa la vinculación y acondicionamiento, tanto de la tributación (recaudación de impuestos) como de la estructura del gasto público, con los objetivos vinculados a la concepción moderna del Estado como proveedor de bienestar comprometido con la reducción de las desigualdades sociales. Esto puede producirse mediante dos aspectos: la equidad horizontal y la equidad vertical.

La **equidad horizontal** es la que define el trato igualitario a todos los que se encuentran en una misma condición. Los socios de un club dentro de la misma categoría, deben ser tratados por igual, independientemente de cualquier otro elemento que los caracterice. No debería importar su condición económica o sus atributos físicos. Del mismo modo, la aplicación de impuestos o la definición de una tasa no debe considerar otros factores además de los necesarios para la relación Estado – Contribuyente.

En cambio, la **equidad vertical** es la que, en igualdad de circunstancias, considera las diferentes capacidades contributivas de las personas, exigiendo más a los que más tienen y menos a aquellos que se encuentran en condiciones menos ventajosas. Este concepto es la base del principio de progresividad en los impuestos, según el cual "pagará más impuestos quién más capacidad económica tenga", un principio que ya era defendido por Adam Smith en su obra clásica liberal "La riqueza de las naciones" (1776), así como por las más exitosas doctrinas fiscales de ese entonces.

Se puede afirmar que un sistema tributario es mucho más justo cuanto más respete las condiciones de equidad, tanto horizontales como verticales, de modo que integre el respeto a la capacidad de pago de todos los contribuyentes.

Con respecto al impuesto sobre la renta, podemos decir que la falta de igualdad de trato para las rentasen función de su origen (sea del trabajo o del capital), afecta la equidad horizontal, pues trata de manera desigual a personas con la misma capacidad contributiva. El ejemplo más claro es el de las diferencias en las tasas de impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de los salarios, a los que se aplica una serie de tasas de impuestos, y por las ganancias provenientes del capital, que paga impuestos con tasas menores.

Por consiguiente, la Justicia Fiscal, en relación con el sistema de impuestos, representa la obligación del Estado y el derecho de la sociedad de que la recaudación de los impuestos se realice de manera justa, mediante la aplicación de los principios constitucionales del respeto a la capacidad contributiva, de progresividad, de dignidad humana, entre otros.

Por otra parte, la Justicia Fiscal también debe ser observada de manera permanente en lo que se refiere al gasto público. No se puede negar el hecho de que el Estado debe garantizar los derechos fundamentales, como una manera de crear condiciones de igualdad de oportunidades para todos. El uso de los recursos públicos de manera justa requiere bastante motivación y justificación basada en el interés público. No basta una estricta legalidad, sino también es necesario que el gasto esté alineado con su propio objetivo. Ese es el principio de finalidad. Un puente construido con técnica (y recursos) mucho más alto de lo necesario no sólo es un desperdicio, sino que también es injusto, porque los recursos públicos empleados ya no se utilizarán para atender otras necesidades sociales.

La Justicia Fiscal, vista como un instrumento para reducir las desigualdades debe ser el elemento guía para las definiciones referentes al uso de recursos y es imprescindible que la sociedad ejerza control sobre los presupuestos públicos y actúe de manera coordinada para garantizar la atención prioritaria del interés público y no de manera secundaria.

Un sistema tributario justo constituye el principal instrumento del Estado y de la sociedad que puede generar igualdad de condiciones y oportunidades para todos los ciudadanos, independientemente de su clase social o económica. Esta es la Justicia Fiscal y es otro derecho más en la lista de derechos de los ciudadanos.

BACK TO BACK

En el comercio internacional, una operación *back to back* es aquella en la que la compra y venta de productos se produce sin que estos productos ingresen de manera efectiva al país encargado de la transacción. El producto se compra a un país extranjero y se vende a un tercer país sin el tránsito de mercancías en el país donde se realiza la transacción.

Como la operación de compra-venta se realiza en el exterior, en consecuencia, no hay recaudación del impuesto sobre la circulación de mercancías (IVA, por ejemplo). Tampoco se produce la exportación; por lo tanto, no hay aplicación del impuesto a la exportación u otro relacionado con esta operación.

La operación *back to back* permite muchas combinaciones, como por ejemplo, la compra de un producto en un país "A" y enviarlo a otro país "B", por cuenta y orden del comprador latinoamericano, o exportar un producto de América Latina, añadir otros componentes en el extranjero y exportarlo hacia un tercer país. Otra opción puede ser la de comprar y vender en el mismo país, es decir, la compra de mercancías a un proveedor en Inglaterra y luego venderlo a una empresa en la propia Inglaterra según la legislación del país, desde fuera.

BASE IMPONIBLE

Se refiere a la base que se usa para determinar el monto del impuesto a pagar.

Por ejemplo, en la venta de bienes raíces, la base de cálculo para la determinación de la ganancia de capital y el impuesto sobre la renta correspondiente es la diferencia entre el valor de venta y el valor declarado de la propiedad en la declaración anual de ingresos y bienes. En el caso del IVA, la base imponible es generalmente el valor de venta de los bienes o servicios. En cuanto a la Seguridad Social, la base para el cálculo de las contribuciones de seguridad social es el sueldo.

BASE TRIBUTARIA

Son los objetos de incidencia de los impuestos: los ingresos, el patrimonio, el consumo de bienes y servicios son las principales fuentes de recaudación en la mayoría de los sistemas tributarios.

Pueden existir otros casos, pero en general tienen otras funciones que no son necesariamente de recaudación, como los impuestos sobre las transacciones financieras o en operaciones de comercio exterior (que, aunque sea considerado impuesto sobre el consumo, tiene como objetivo regular el comercio internacional y no genera necesariamente ingresos fiscales).

Los impuestos sobre los bienes y los ingresos son llamados impuestos directos, porque el deudor y el pagador son la misma persona; mientras que los impuestos sobre el consumo son llamados impuestos indirectos, precisamente porque existe la posibilidad de transmitir la carga de pago a otra persona. Es el ejemplo del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el que el consumidor final asume el pago del impuesto que está incorporado en el precio de los bienes o servicios.

Los más conocidos son los impuestos directos que gravan los ingresos (salarios, alquileres, ingresos de inversiones financieras) y sobre el patrimonio (bienes raíces, vehículos, tierra, herencia), e indirectos los que se aplican a los bienes y servicios de consumo (arroz, frijoles, carne, luz, teléfono, mercancía general).

La distribución de la carga fiscal entre sus bases muestra el carácter más o menos progresivo/regresivo de un sistema fiscal o, en otras palabras, la evidencia en qué se apoya efectivamente el financiamiento estatal. De acuerdo con datos de la OCDE, en los países socialmente más desarrollados, al menos 2/3 de la recaudación provienen de los impuestos directos (ingresos y activos), mientras que un tercio proviene de impuestos indirectos (consumo). En los menos desarrollados socialmente, ocurre lo contrario. Cuanto mayor es la recaudación indirecta, es decir, a mayor imposición sobre el consumo, más regresivo será el sistema.

En ciertas circunstancias, el impuesto sobre el consumo puede tener un impacto menor para los trabajadores de menores ingresos: cuando se grava con más impuestos los artículos de lujo o superfluos (bebidas, cigarrillos, perfumes), mientras que los bienes básicos están exentos o con menores tasas (alimentos y bienes de primera necesidad para la salud e higiene). Curiosamente, en muchos países no existe un impuesto sobre embarcaciones y aviones, como para cualquier otro vehículo, lo crea una distorsión.

El impuesto sobre la renta también puede tener un esquema más progresivo, en el caso que exista una diferenciación de las tasas a medida que aumenten los niveles de ingresos, por lo que, de conformidad con el principio de capacidad de pago, quien gana más termina pagando proporcionalmente más.

A mayor base tributaria, mayores posibilidades de que el sistema fiscal adoptado distribuya la carga de manera más justa. Cuando hay concentración en pocas bases o en bases con tasas que no diferencian los niveles de ingresos, el sistema tiende a volverse injusto, desde el punto de vista fiscal.

BENEFICIARIO EFECTIVO

Es el beneficiario real o usufructuario de un ingreso proveniente de un bien o una propiedad. En otras palabras, es la persona que disfruta de los beneficios de una propiedad o de dinero, incluso si el título está a nombre de otra persona, empresa, fundación u otra entidad. Se podría decir que es

cualquier persona o grupo de personas que, directa o indirectamente, o por medio de terceros, tiene el poder de decidir o influir sobre las transacciones dentro de una empresa, fundación, sociedad o entidad, por el hecho de ser su verdadero dueño.

Tratar de identificar al beneficiario real de una renta o al verdadero dueño de una fortuna, de bienes o de propiedades, es uno de los principales desafíos que enfrentan los gobiernos a nivel mundial en la actualidad. Esto se debe a que muchas personas o empresas esconden sus fortunas o activos en paraísos fiscales y crean, para ello, empresas en nombre de otros o empresas ficticias, así como fundaciones y fideicomisos, cuyos beneficiarios de los ingresos son los verdaderos dueños de los recursos. El objetivo de "jugar a las escondidas" es evitar el pago de impuestos en el país de origen del dinero y, muchas veces, también ocultar la fuente de los recursos obtenidos ilegalmente.

El secreto proporcionado por los paraísos fiscales afecta directamente a la Justicia Fiscal, ya que no permite saber el nombre del verdadero propietario de los fondos depositados/ocultos en estos, de manera que el país de origen del dinero no puede descubrir ni cobrar los impuestos sobre esas fortunas escondidas. Por lo tanto, existe una presión de la sociedad civil internacional para que los gobiernos exijan a los paraísos fiscales información sobre la propiedad de estas entidades ("trusts") y conozcan quién realmente las controla y dirige.

BEPS

BEPS son las siglas en inglés para "Erosión de la base imponible y traslado de ganancias (*Base Erosion and Profit Shifting*).

Este acrónimo es un término técnico-tributario que se emplea para referirse a las prácticas nocivas que utilizan las grandes empresas para reducir su pago de impuestos mediante distorsiones en las leyes nacionales tributarias y/o normas internacionales en uso, o mediante incentivos fiscales procedentes de terceros países. BEPS también identifica al proyecto del G-20, bajo la dirección de la OCDE (Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo), creada para hacer frente a estas prácticas.

Para responder mejor a estas prácticas, el proyecto BEPS fue dividido en 15 acciones con entregas programadas en septiembre de 2014, septiembre de 2015 y diciembre de 2015. Estas son:

1. Abordar los desafíos fiscales de la economía digital;
2. Neutralizar los efectos de las diferentes caracterizaciones por parte de las normas fiscales de los distintos países para una misma entidad o para un mismo instrumento financiero, que forman parte de transacciones internacionales entre estos países (arreglos híbridos);
3. Fortalecer las normas para la tributación de subsidiarias y filiales en el extranjero;
4. Limitarla erosión de la base a través de la deducción de intereses u otros pagos financieros;
5. Abordar, de manera más eficiente, las prácticas fiscales nocivas, normalmente ejecutadas a través de incentivos fiscales que tienen como único objetivo atraer el flujo de caja;
6. Evitar el uso inadecuado de los tratados fiscales;

7. Evitar la distorsión artificial de un establecimiento permanente;
8. Garantizar que las reglas de precios de transferencia estén alineadas con la creación de valor de los bienes o servicios para el caso de intangibles;
9. Garantizar que las reglas de precios de transferencia estén alineadas con la creación de valor de los bienes o servicios para el caso de en casos de riesgo y capital;
10. Garantizar que las reglas de precios de transferencia están alineadas con la creación de valor de los bienes o servicios para los casos de otras operaciones de riesgo;
11. Definir una metodología para recopilar datos e identificar las situaciones en las que se produce la BEPS;
12. Crear reglas internas que requieran a los contribuyentes a señalar una planificación fiscal que se considere agresiva;
13. Volver a examinar la documentación de los precios de transferencia; 14. Dotar de mayor eficiencia a los mecanismos de resolución de conflictos relacionados con tratados fiscales;
15. Desarrollar un instrumento multilateral que permita a las jurisdicciones implementar las medidas definidas anteriormente de conformidad con los tratados fiscales.

REFERENCIAS:

OCDE. *Plan de acción para la erosión de la base imponible y traslado de ganancias* (<http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> en 29/01/2015)

CAPACIDAD DE PAGO

El principio de capacidad de pago señala que todo ciudadano debe contribuir a la comunidad en función de su capacidad para hacerlo, es decir, la carga fiscal será mayor cuanto mayor sea su capacidad de hacer frente a esa carga y, por el contrario, será menor, o incluso inexistente, si la capacidad de pago fuera inferior o nula.

El principio de capacidad de pago implica una cuestión jurídica y ética, ambas atravesadas por la noción de justicia, ya que el sentido del principio dependerá de la noción de igualdad que sirva de fundamento a determinada comunidad política.

Una actitud del Estado que respete el principio de la capacidad de pago es contribuir a la reducción de las desigualdades económicas y sociales, pues al estar intrínsecamente ligado a la idea de la solidaridad, exige que el deber fundamental de pagar impuestos sea absorbido, más significativamente, por los que tienen mayor capacidad a la vez que protege las necesidades básicas.

La incapacidad para gravar el mínimo vital para la existencia humana preserva la vida digna de los ciudadanos. Si no se posee lo necesario para vivir de forma mínimamente digna, desaparecen las condiciones esenciales para la libertad.

Hay técnicas que corresponden a un modelo basado en la recaudación de impuestos según la *capacidad de pago*, como la *progresividad* y la *selectividad*. En términos técnicos, la **progresividad** se

sustenta en el sentido de que los impuestos se deben cobrar con tasas ascendentes en función del aumento de la base imponible. Por el contrario, la progresividad se expresa mediante niveles de tasas de impuestos. El nivel es mayor cuando mayor es la riqueza a la que se aplica el impuesto. La **selectividad**, a su vez, determina que el legislador establezca diferentes tasas en razón de la necesidad de los bienes o servicios, diferenciándolas según su importancia (*esencialidad*). Los bienes de extrema necesidad pueden tener una tributación reducida, mientras que los que se consideran superfluos pueden tener una mayor carga fiscal.

Aunque la *progresividad* y *selectividad* son importantes instrumentos de la *justicia fiscal*, a menudo no logran diferenciar a los contribuyentes de manera adecuada. Cuando estas técnicas impositivas no señalan la estructura tributaria de acuerdo con la capacidad de pago, se apostará por la *extra fiscalidad*.

La **extra fiscalidad** se traduce en un conjunto de normas que, aunque formen parte del derecho tributario, no necesariamente tienen como finalidad la recaudación de impuestos. Los beneficios fiscales, tales como las exenciones de impuestos, terminan siendo medios para diferenciar ciertas situaciones cotidianas que sería imposible diferenciar mediante la sola aplicación de una imposición tributaria.

Por lo tanto, el Estado cuenta con potentes herramientas para que la imposición de una carga fiscal respete la capacidad de pago, que sea adecuadamente progresiva, selectiva, que no alcance al mínimo existencial, que no sea confiscatoria, y que pueda emplear la extra fiscalidad para los casos en que la fiscalidad no consiga salvaguardar la capacidad de pago. En el caso del Estado, a través de los impuestos, protege ciertas condiciones (que se consideran desde un enfoque ético, legal y político), a pesar de que tal postura no represente ingresos para las arcas públicas.

Por lo tanto, la tributación vista a la luz del principio de capacidad de pago destaca la urgencia por igualdad, colocándola inevitablemente en el centro del debate ético, jurídico, político y económico como una forma de evaluar la imparcialidad de los modelos fiscales adoptados por una comunidad política particular.

SUBCAPITALIZACIÓN (THIN CAPITALIZATION)

Se trata de una operación realizada por una empresa inversionista para reducir su propio capital al invertirlo en otra empresa interconectada o filial (o subsidiaria), que normalmente se encuentra en un país con baja imposición fiscal, la que luego presta esos recursos a la misma inversionista para recibir intereses sobre el préstamo. Con ello, la empresa inversionista tiene un gasto por el pago de intereses, que reduce la base imponible del inversionista. El propósito de esta operación es reducir el pago de impuesto sobre la renta en el país de la inversionista.

De hecho, se trata de una operación ficticia o artificial, ya que el capital del inversionista pasó a la subsidiaria y regresa a manos de la propia empresa inversionista en la forma de préstamo. Por lo general, la inversionista que paga los intereses se encuentra en un país con una tasa mayor de impuesto sobre la renta, mientras que la subsidiaria que obtiene ingresos por intereses se encuentra en algún paraíso fiscal o en un país con muy baja tributación. Se trata de una planificación fiscal internacional realizada por multinacionales y/o grandes empresas con el fin de reducir el pago de impuestos, con el consiguiente perjuicio para las finanzas del Estado.

Ante esta realidad, los Estados han creado leyes en un intento por prevenir o reducir la práctica de este tipo de operaciones. La legislación creada, en la mayoría de los países, limitaba, para la renta imponible, la deducción de gastos con intereses de préstamos realizados entre empresas vinculadas con residencia en el extranjero.

En Brasil, estas reglas de subcapitalización se crearon en 2010 con la promulgación de la Ley 12.249, y establecen límites para la deducción de los intereses a los efectos del cálculo de la renta imponible, con el fin de proteger la base tributaria del país del deudor, en las operaciones de deuda con personas vinculadas en otros países.

CARGA TRIBUTARIA

La carga tributaria (CT) se refiere a la recaudación del Estado en relación con todo lo que se produce en el país en un período determinado de tiempo. Normalmente, la CT se define por la relación entre la recaudación tributaria y previsional, y el valor del producto interno bruto (PIB). En este caso, es la carga tributaria bruta (CTB).

Pero no toda la carga fiscal se queda en manos del Estado, pues parte de lo recaudado no le pertenece. Por ejemplo, los ingresos previsionales, que se redistribuyen directamente a los ciudadanos en forma de transferencias públicas de jubilación obligatoria, como las pensiones. Otras fuentes de recaudación pueden estar directamente relacionadas con los programas de renta mínima, asistencia social y subvenciones en forma de préstamos de vivienda y programas agrícolas y, por lo tanto, no quedan a disposición de la caja gubernamental. De este modo, la Carga Tributaria Líquida (CTL) se obtiene al restar de la CTB, las transferencias y subsidios obligatorios. Esto es lo que en realidad queda en manos del Estado para invertir en infraestructura, salud, educación, seguridad, costo de la administración pública, etc. Para hacer una comparación más eficaz y justa entre los países desarrollados y en desarrollo, se debe tener en cuenta la CTL y no solo la CTB, descontando también de la CTL los recursos que están destinados al pago de intereses y amortización de la deuda pública. Por último, hay que considerar los recursos realmente disponibles.

En este sentido, es necesaria una mayor discusión acerca de lo que efectivamente le queda al Estado en términos de recursos financieros disponibles. Decir que la CTB es alta, que el país A o B tiene la carga tributaria más alta del mundo, o que es uno de los países con mayores valores de carga fiscal no es suficiente.

Una carga tributaria alta no siempre significa más dinero para que el Estado invierta, ya que es necesario tener en cuenta los ingresos (PBI) per cápita. Si un país tiene una renta per cápita muy baja, quedan mucho menos recursos para invertir. Los países desarrollados fueron aumentando su carga fiscal a medida que iba aumentando a la vez su PBI per cápita. El problema radica en tener una elevada carga tributaria en relación con un crecimiento económico muy bajo y con renta baja, lo que significa que la tributación se trasladará principalmente al consumo, por lo que se convierte en un sistema muy injusto. Corea del Sur, por ejemplo, tiene 26,8% de CT con un PBI per cápita de 33.000 dólares; Australia tiene el 25,8% de CT con un PBI per cápita de US \$ 43.000 y Suiza, el 29,4% de CT con un PBI per cápita de US \$ 46.000. Países como Noruega y Suecia, por citar otros ejemplos, coexisten con una elevada carga fiscal y un PBI per cápita también alto. Esta es una opción que elige la sociedad.

Diferentes países tienen diferentes modelos. Algunos, como Brasil, por ejemplo, tienen un sistema de salud universal y un importante sistema previsional. Esto significa tener una CT considerable, en niveles mínimos para garantizar estos servicios a la población, así como todos los demás. El mayor problema es que la CTL es mucho menor que la CTB, o sea, quedan mucho menos recursos para que el Estado invierta. Es muy importante tener en cuenta este valor en el debate sobre la carga tributaria, pues países con menor carga tributaria bruta pueden tener mayor carga tributaria líquida.

Cuando añadimos la variable población, se crea una nueva medida para el análisis comparativo: la **carga tributaria líquida per cápita**. Esto es, el monto recaudado disponible por ciudadano y es una variable importante en los debates sobre la carga tributaria. Después de todo, si el gobierno dispone de pocos recursos para la inversión, ¿cómo podrá proporcionar buenos servicios a su población?

A continuación presentamos dos tablas. En la primera, se ha ordenado a los países de América según la Carga Tributaria Bruta (CTB), mientras que en el segundo cuadro el orden muestra la cantidad recaudada por habitante (CTB/habitante). Para calcular el importe neto disponible, se restan las transferencias netas y los subsidios. El ideal sería tener la siguiente secuencia de tablas donde: CTB → CTL → CTB/habitante → CTL/habitante.

Carga tributaria como% del PIB2013

País	Carga Tributaria % PBI	Orden
Brasil	35,3	1
Canadá	30,7	2
Argentina	29,5	3
Trinidad y Tobago	29,2	4
Uruguay	27,6	5
Jamaica	24,4	6
Estados Unidos	24,3	7
Bolivia	22,9	8
Belice	22,5	9
Costa Rica	21,9	10
Guyana	20,5	11
Ecuador	19,4	12
Nicaragua	18,9	13

País	Carga Tributaria % PBI	Orden
Chile	18,8	14
Perú	18,5	15
Surinam	18,3	16
Panamá	17,4	17
Colombia	16,1	18
Honduras	16,1	19
El Salvador	16,0	20
Paraguay	14,3	21
Venezuela	13,6	22
República Dominicana	13,5	23
Haití	12,9	24
Guatemala	10,9	25
México	10,0	26

Fuente: La Fundación Heritage, 2015 Índice de libertad económica.

Recaudación Tributaria per cápita (PPP) en 2013

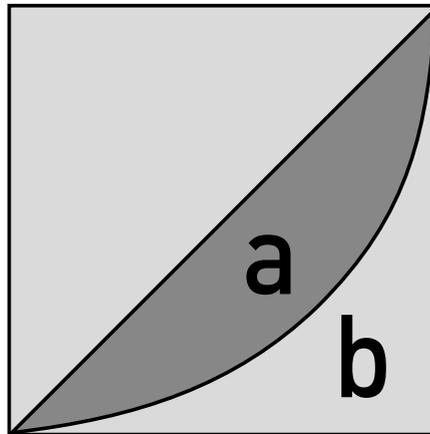
País	Recaudación tributaria per cápita(PPP)	Orden
Canadá	13,345.9	1
Estados Unidos	12.903,5	2
Trinidad y Tobago	5968.4	3
Argentina	5531.0	4
Uruguay	4616.0	5
Brasil	4.314,0	6
Chile	3.584,6	7
Panamá	2898.3	8
Costa Rica	2.834,6	9
Surinam	2,401.7	10
Jamaica	2,208.0	11
Perú	2,057.9	12
Belice	1,958.6	13
Ecuador	1,955.5	14
Venezuela	1,850.3	15
Colombia	1,801.4	16
Guyana	1,692.0	17
México	1,556.3	18
República Dominicana	1,337.9	19
Bolivia	1,228.2	20
El Salvador	1,202.5	21
Paraguay	975,7	22
Nicaragua	860,7	23
Honduras	779,2	24
Guatemala	575,8	25
Haití	169,7	26

Fuente: La Fundación Heritage, 2015 Índice de libertad económica. Los datos sobre la población corresponden al año 2013, disponibles en *World Development Indicators Online 2014*.

La unidad monetaria fue ajustada para reflejar la paridad del poder adquisitivo (PPP).

COEFICIENTE DE GINI

El coeficiente de Gini (o índice de Gini) mide el nivel de concentración de la distribución de los valores de determinadas variables de desigualdad, como por ejemplo, calcular la desigualdad en la distribución del ingreso. También puede medir la concentración en la distribución de una variable que represente cualquier fenómeno social, como la concentración de la tierra, la riqueza o la educación. Fue desarrollado inicialmente por el estadístico italiano Corrado Gini, en 1912. Sus valores van del número 0 (cero) al uno (1), donde 0 (cero) corresponde a una igualdad completa con la variable objeto de estudio (por ejemplo: ingresos, donde todos tienen los mismos ingresos); y 1 (uno) corresponde a una total desigualdad con la variable (por ejemplo, ingresos, donde un individuo o un grupo retienen la totalidad de ingresos y los demás no tienen ingresos). El cálculo del coeficiente de Gini tiene como referencia la curva de Lorenz, una línea que traza la distribución relativa de la variable en la población, y se presenta como una relación de las áreas en el diagrama de esta curva. El eje horizontal representaría la proporción acumulada de la variable "población", el eje vertical representaría la proporción acumulada de la variable "ingresos" y la diagonal representa la igualdad perfecta de ingresos. Si el área entre la línea de perfecta igualdad y la curva de Lorenz es "a", y el área bajo la curva de Lorenz es "b", entonces el coeficiente de Gini se obtiene calculando: $a/(a+b)$. El coeficiente de Gini se puede utilizar para varios propósitos. Entre ellos destacan: la orientación de la política pública para reducir los desequilibrios regionales, identificación de los factores que determinan los desequilibrios entre regiones y/o identificación de las potencialidades regionales como zonas o regiones con concentración de actividades productivas que deben beneficiarse con la política para la formación de agrupaciones productivas locales (APL, en Brasil) - clusters.



Representación gráfica del coeficiente de Gini (curva de Lorenz).

El eje horizontal representa el porcentaje de personas y el eje vertical, el porcentaje de ingresos, la diagonal representa la perfecta igualdad de ingresos: el coeficiente de Gini = $a/(a+b)$.

COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING (INFORME PAÍS POR PAÍS)

Se trata de un modelo de informe creado por la OCDE, junto con el G-20 en 2014 como una recomendación para las administraciones tributarias, a través del cual las empresas multinacionales deberían proporcionar información a las autoridades fiscales sobre la asignación de su renta mundial, la actividad económica y los impuestos pagados, país por país. El objetivo es asegurar que los beneficios se graven en el país donde se generaron las actividades económicas, evitando así la transferencia de los beneficios a los paraísos fiscales y la reducción del pago de impuestos.

Una de las principales preocupaciones actuales de los gobiernos de todo el mundo es la erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios a paraísos fiscales. Para hacer frente a estos problemas, el G-20 y los países de la OCDE se reunieron en 2013 y aprobaron un plan de acción de 15 puntos, que se llamó Plan BEPS. El objetivo del plan era garantizar que los beneficios se graven en el lugar donde las actividades económicas generan la riqueza. Uno de los puntos aprobados en el año 2014 fue el "informe país por país", por el cual las empresas multinacionales proporcionarían información a los gobiernos sobre la asignación de los ingresos/renta, utilidades, impuestos y actividades económicas en cada país.

Este documento requiere que las empresas multinacionales proporcionen anualmente información por cada país en donde llevan a cabo negocios, tales como: el valor de su facturación, impuestos pagados o por pagar, ganancias antes de pago de impuestos o pérdidas calculadas, el número de empleados, el capital y las utilidades acumuladas, los activos tangibles e intangibles de cada país. El informe también exige a la empresa identificar cada entidad del grupo económico al que pertenece y su jurisdicción fiscal, e informar de las actividades comerciales llevadas a cabo por cada empresa que pertenece al grupo económico.

El fortalecimiento de la transparencia de las actividades de las empresas ante la Administración Tributaria, a través del suministro de información apropiada para esta revisión y auditoría de precios de transferencia (precio que se cobra en las transacciones entre multinacionales) es una parte esencial para hacer frente al problema de la erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios. Fue en este sentido que se creó el informe titulado "Reporte país por país".

A pesar de los esfuerzos multilaterales, la OCDE y el G-20 no tienen poder para obligar a los países a adoptar este informe. Esta es solo una recomendación de estos organismos internacionales. Cada país es libre de aplicar este requisito en su ordenamiento jurídico.

Curiosamente, en los EE.UU. ya existe una variante de este tipo de informe en el que los beneficios generados por las grandes empresas se distribuyen, según criterios geográficos y económicos, entre los diferentes estados de Estados Unidos.

DESIGUALDAD REGIONAL

La desigualdad regional es un proceso complejo a través del cual la coordinación y la integración de las regiones son lideradas por una región hegemónica que, además, ocupa espacios económicos importantes y consolida marcadas diferencias entre las distintas partes de un territorio.

Las diferencias regionales no tienen ninguna relación con algún tipo de determinismo geográfico, económico o social, sino que son el resultado del establecimiento de relaciones económicas y acciones gubernamentales asociadas que definen qué región iniciará un proceso de desarrollo y asumirá una posición hegemónica, mientras que el desarrollo de las otras regiones queda condicionado al de la primera. Es decir, el desarrollo de la primera región influye tanto positivamente como negativamente a las demás.

Aspectos fundamentales en el análisis de las desigualdades regionales son las estructuras productivas, las relaciones y el mercado de trabajo, las condiciones de vida y también las oportunidades de acceso de la población a los bienes y servicios básicos.

Cabe destacar también en estos análisis la definición de región. Esta puede ser cualquier área geográfica que forma una unidad distinta y que se caracteriza por un conjunto de factores geográficos, étnicos, históricos, económicos, ecológicos, políticos, entre otros.

EARNINGS STRIPINGS

Este es un método para ocultar los beneficios obtenidos mediante su transferencia a otra empresa del grupo económico, bajo la apariencia de pago de un supuesto gasto o costo, con un valor muy por encima del mercado, tales como intereses sobre préstamos, asesoramiento técnico o administrativo, derechos de autor (copyright), patentes (innovación tecnológica), consultorías, entre otros. Por ejemplo, una filial latinoamericana de una corporación internacional paga tasas de interés excesivas por préstamos, reales o ficticios, a su casa matriz u otra filial (que normalmente se encuentra en un paraíso fiscal con baja o ninguna tributación).

Para evitar esta transferencia de beneficios, la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) propuso la aplicación de métodos de restauración de precios acordes con el valor de mercado. Sin embargo, son métodos basados en modelos de difícil aplicación: aunque son modelos bien estructurados, no son fáciles de aplicar debido a la dificultad para obtener datos de mercados que puedan ser comparados.

Con el fin de limitar este tipo de gasto que reduce indebidamente el beneficio y, a la vez, restaura el beneficio obtenido realmente, muchas administraciones tributarias están utilizando otras normas más prácticas para ser más eficientes.

Es importante tener en cuenta que el beneficio obtenido en la filial latinoamericana se transforma en costo financiero (u otro tipo de gasto), lo que reduce la base imponible. Con esta reducción, los impuestos sobre estos ingresos no se cobran y los salarios de los trabajadores se mantienen limitados por los “bajos” ingresos operativos.

A esto se añade que esa transferencia de beneficios y la falta de pago de los impuestos correspondientes socavan el principio fundamental del capitalismo, la libre competencia, puesto que las grandes corporaciones internacionales pueden acogerse a la transferencia de beneficios y recuperarlos para apoyar sus actividades operativas contra empresas competidoras que no tienen acceso a este recurso.

EQUIDAD Y JUSTICIA EN LA IMPOSICIÓN TRIBUTARIA

En su libro "La justicia como equidad: una reformulación" (§ 13, p 60), el filósofo John Rawls formuló así sus principios de justicia como equidad:

Principio 1: toda persona tiene el mismo derecho inalienable a tener un esquema plenamente adecuado de derechos y libertades básicas iguales, que sea compatible con el mismo esquema de libertades para todos;

Principio 2: las desigualdades sociales y económicas deben cumplir dos condiciones: en primer lugar, deben estar vinculadas a cargos y puestos accesibles para todos, en condiciones equitativas de igualdad de oportunidades, y, en segundo lugar, deben beneficiar al mayor número de miembros menos favorecidos de la sociedad (el principio de diferencia).

Los dos principios de la justicia, dice Rawls, evalúan la estructura básica de la sociedad, de acuerdo a cómo sus instituciones protegen y distribuyen algunos de los bienes primarios (por ejemplo, las libertades básicas), y regulan la producción y distribución de otros bienes primarios como, por ejemplo, el ingreso y la riqueza.

La política fiscal, una poderosa institución del capitalismo, es una herramienta esencial para la redistribución del ingreso y la riqueza. Un sistema tributario justo y equitativo debería ser una especie de Robín Hood: por un lado, debería recibir más recursos de los ricos (los que tienen mayor capacidad de pago), a través de impuestos progresivos y con una mayor incidencia en los ingresos más altos; y, por otro lado, debería distribuir más recursos a los miembros menos favorecidos de la sociedad a través del gasto social intensivo en educación como una manera de igualar las oportunidades.

Así pues, tendríamos un sistema fiscal que estaría alineado con los principios de justicia formuladas por Rawls: imposición tributaria progresiva y un elevado gasto social.

Sin embargo, el modelo regresivo que golpeó y deterioró el espectro fiscal de América Latina desde los años 90, sobre todo después del fuerte ajuste fiscal a finales del siglo pasado, sigue siendo hasta hoy como un Robin Hood al revés: quita recursos a los más pobres mediante altos impuestos sobre el consumo y transfiere esos recursos a los más ricos, beneficiarios de los intereses sobre los bonos de la deuda pública en los países de América del Sur.

CATEGORÍAS TRIBUTARIAS

Los impuestos son obligaciones pecuniarias para los ciudadanos de una unidad político-administrativa (Unión/Gobierno Central, estado/departamento/provincia, municipios), destinadas a la financiación pública de sus actividades. Por lo general, se dividen en las siguientes categorías: impuestos, tasas y contribuciones previsionales.

El impuesto se deduce de la ocurrencia de un hecho desencadenante predefinido, independientemente de la acción directa del Estado para el contribuyente. El Estado, al recaudar ingresos fiscales de los impuestos, puede gastarlos para atender las demandas de la sociedad.

En Brasil, un país federado, la potestad tributaria, es decir, la capacidad de establecer impuestos, se distribuye entre la Unión, los estados y los municipios. Sin embargo, existen otros modelos tributarios en el mundo. Por ejemplo, es posible que el autoridad tributaria esté totalmente concentrada en el gobierno central, pero que la administración tributaria se comparta con los Estados/ Departamentos / Provincias o Municipios Unidos.

Los impuestos pueden ser directos o indirectos de acuerdo con la base imponible.

El impuesto directo es aquel en el que el contribuyente "de hecho" (alguien que asume la carga financiera) y el contribuyente "de derecho" son la misma persona. En general, el impuesto directo grava los activos (bienes raíces, automóviles, transferencia patrimonial a través de herencia o compra) o los ingresos (beneficios, intereses y salarios). Se asocia con la capacidad de pago, por lo que en los sistemas fiscales progresivos predomina este tipo de impuestos.

Impuesto indirecto: es aquel en el que el contribuyente "de derecho" (quien tiene la responsabilidad legal de cobrar el impuesto) puede trasladar la carga a un tercero: el contribuyente "de hecho". En general, la base tributaria es el valor de las ventas de bienes y servicios, y el impuesto está incluido en el precio, como el IVA - Impuesto sobre el Valor Agregado. Si bien existe la posibilidad de identificar la capacidad de pago de los consumidores mediante la exención de determinados bienes y servicios que componen una canasta básica, o se puede aplicar una diferenciación de tasas según su esencialidad o cantidad consumida, esto rara vez se hace porque, en general, frente a su "invisibilidad" (recordando que el contribuyente "de hecho" pagó el valor implícito en el precio), es un impuesto de fácil recaudación. En Brasil, este tipo de impuesto representa la mayor parte de la recaudación.

TASA es el cobro de un valor en contraprestación de un servicio público proporcionado o puesto a disposición en forma directa al contribuyente, o mediante el ejercicio del poder por la policía. En otras palabras, es un impuesto que depende de una actividad del Estado. Por ejemplo, la tasa para la fabricación de pasaportes, solo la paga ese contribuyente que requiere el documento. En general, los ingresos de las tasas formarán parte de los ingresos operativos del órgano público que presta el servicio. Por el contrario, otros gastos públicos como la salud, educación, seguridad, entre otros, serán costeados normalmente por los impuestos.

Es importante destacar que cuando el servicio es proporcionado por el Estado, este cobra una tasa, mientras que cuando un servicio es proporcionado por el sector privado a través de una concesión pública, ocurre un cambio en la perspectiva de la facturación, cuya denominación es el precio del servicio. Por ejemplo, el servicio telefónico es el resultado de una concesión al sector privado, cuyos servicios son pagados según un precio.

En general, como medida de protección a los ciudadanos frente al poder del Estado, los impuestos están previstos en las constituciones nacionales. Sin embargo, las tasas, al ser retribuciones por servicios prestados directamente a los contribuyentes y cuyo costo pueden ser individualizados, no están todas previstas en las constituciones nacionales. Con los cambios económicos y la aparición de nuevas actividades y servicios, es posible que el gobierno imponga nuevas tasas.

CONTRIBUCIÓN PREVISIONAL: es el impuesto para financiar el sistema de seguridad social de un país. Hay que tener en cuenta que el monto recaudado no pertenece al estado para su uso en el presupuesto general, sino que pertenece a todos los trabajadores que aportan al sistema previsional y esperan emplearlo para su jubilación.

Las dos principales contribuciones previsionales son recaudadas por los empleadores: la parte que se retiene del salario y el monto gravado en la nómina. Otros ingresos pueden ser objeto de contribución previsional.

CONTRIBUCIÓN PARA MEJORAS es el impuesto cobrado según la valorización de una propiedad del contribuyente, sobre la base de una obra pública. Es una forma de compensación por el dinero público invertido en la ejecución de la obra, por ejemplo, cuando las obras de saneamiento causan la valorización de los bienes privados.

El valor de la contribución para mejoras que se cobran a los contribuyentes beneficiarios tiene como límite total el valor del gasto realizado por la Entidad Pública, y como límite individual, el valor añadido del resultado de las obras públicas en el bien privado.

Se debe tener en cuenta que la aplicación de tasas para mejoras, aunque es justa, es muy difícil de implementar, especialmente en las zonas urbanas, puesto que (1) las obras pueden resultar en valorización o desvalorización según el propietario interesado (mejor flujo de entrada puede representar tanto un fácil acceso como mayor ruido y contaminación del aire), y (2) existe la dificultad de medir la exacta valoración patrimonial de cada inmueble.

CONTRIBUCIONES ESPECIALES: son aquellos impuestos cuyos ingresos tienen un destino específico, es decir, los ingresos recaudados se deben gastar en gastos específicos, a diferencia de los ingresos fiscales.

También se denominan contribuciones para fiscales, ya que su objetivo va más allá del simple interés de recaudación de recursos.

En Brasil, por ejemplo, solo la Unión tiene competencia tributaria sobre las contribuciones especiales y los ingresos por recaudación deben ser gastados en seguridad social (salud, asistencia y previsión social). La Contribución Social sobre el Beneficio Neto (CSLL) es un ejemplo de este impuesto en Brasil.

EVASIÓN TRIBUTARIA (EVASIÓN Y ELUSIÓN)

La evasión de impuestos (también llamada la evasión fiscal o fraude fiscal) es el acto por el cual el contribuyente evita el pago de impuestos, utilizando procedimientos que violan directamente la ley tributaria. Este es un acto voluntario y consciente, en el que el contribuyente pretende omitir una parte o la totalidad del impuesto a pagar.

En general, se define la evasión fiscal como una deficiencia específica de la recaudación tributaria que se relaciona con la diferencia entre los pagos reales de los impuestos y la obligación legalmente establecida. En este caso, se le conoce en la literatura especializada por el término "tax gap" (brecha fiscal).

Es importante destacar, sin embargo, que la "brecha fiscal" no es exactamente igual a la cantidad de ingresos adicionales que serían recaudados a través de una imposición legal más estricta, porque tal carga puede afectar significativamente la situación económica (algunas empresas pueden quebrar, los contribuyentes pueden modificar su oferta de empleo, los precios y las rentas pueden modificarse y, así, sucesivamente), por lo que la base imponible sería de hecho cambiada.

En términos económicos, los problemas de evasión fiscal derivan del hecho que las variables que definen la base tributaria (ingresos, ventas, renta, patrimonio, etc.) no son observables. Es decir, un observador externo no puede identificar el valor real de la base tributaria de un individuo y, por lo tanto, no puede conocer su verdadera obligación tributaria. De este modo, los contribuyentes pueden aprovechar la información imperfecta sobre su responsabilidad fiscal y eludir impuestos.

Otro concepto relacionado con la pérdida de la recaudación es la elusión fiscal (o ahorro fiscal, a través de la cual las personas reducen el pago de impuestos de una manera que no había sido prevista por los legisladores, pero que estaría permitida por la ley.

La elusión se realiza normalmente a través de transacciones estructuradas para minimizar la obligación tributaria.

Según las palabras de André Margairaz, en ***La Fraude Fiscale et ses Sucédanés***:

"La elusión fiscal es reconocida como tal cuando un contribuyente utiliza una ingeniosa combinación o cuando realiza una operación particular, basándose en una convención no señalada por la legislación tributaria en vigor. Usa el texto legal sin violarlo: sabe utilizar hábilmente una oportunidad en el arsenal fiscal".

Desde el punto de vista legal, la evasión se diferencia de elusión por ser ilegal y, por lo tanto, punible (al menos en teoría). Sin embargo, en cuanto a la función económica, la evasión y la elusión fiscal tienen similitudes muy fuertes y, en la mayoría de los casos, apenas se pueden distinguir.

FACILITACIÓN DEL COMERCIO

El término "facilitación del comercio" (Trade Facilitation) se refiere al conjunto de medidas adoptadas con el fin de promover el comercio que se realiza entre las naciones. Por lo tanto, implica aspectos relacionados con la modernización de las instalaciones por las que transitan las mercancías, retiro de restricciones, simplificación y agilización de los procedimientos administrativos utilizados normalmente, la armonización de normas, reglas y procesos, y la adopción de procedimientos desburocratizantes, con la participación del sector público y privado, en lo que se refiere al control y a la verificación de las mercancías, el carácter logístico, los pagos internacionales relacionados, con las autorizaciones (licencias) que se requieren para el procesamiento de las operaciones de importación y exportación, así como otros aspectos relacionados con la entrada o salida de los bienes de un país en particular.

Así, mediante la "facilitación del comercio" se tiene como objetivo lograr una mayor agilidad y eficiencia en el desarrollo del comercio internacional, así como proporcionar nuevas y mejores oportunidades para la expansión de los flujos comerciales.

El tema de la "facilitación del comercio" se incluyó en las negociaciones internacionales durante la Conferencia Ministerial de la OMC, celebrada en Singapur en 1996, junto con otras cuestiones, no menos importante, como inversiones, políticas de competencia y transparencia en las compras del gobierno.

Durante las negociaciones internacionales celebradas en Ginebra en 2004, los países optaron por dar prioridad a las negociaciones relacionadas con la facilitación del comercio, dejando atrás las otras cuestiones que se habían planteado en Singapur. Así surgió el Acuerdo sobre Facilitación del Comercio, que forma parte del "Paquete de Bali" resultado de la novena Conferencia Ministerial de la OMC, celebrada en Bali, Indonesia, del 3 al 7 diciembre de 2013.

A pesar de los avances en el aumento del flujo comercio, existen severas críticas que se pueden hacer al Acuerdo sobre Facilitación del Comercio, como las consideraciones sobre los controles fiscales, fitosanitarios y de salud necesarios para las operaciones de comercio exterior. Cabe señalar aquí, el gran interés de las empresas multinacionales en la reducción de los controles, lo que, de acuerdo con Santos (2014), definiría una mejor ubicación para transferir sus beneficios a países con baja imposición tributaria, reduciendo la recaudación en los demás países.

Referencias:

OMC. Disponible en: http://www.wto.org/english/tratop_e/tradfa_e/tradfa_e.htm. Acceso: 14 Enero 2015.

SANTOS, Dão Real Pereira. *Dificultar o controle para facilitar o comércio.* 2014. Disponible en: <http://www.auditoresfiscais.org.br/media/documentos/Analise_Acordo_de_Bali_-_Dao_Real.pdf>. Acceso el 15 enero de 2015.

SOUZA, Maurício Jorge Pinto de and BURNQUIST, Heloísa Lee. *Facilitação de comércio e impactos sobre o comércio bilateral.* *Estud. Econ.* [online]. 2011, vol.41, n.1, pp. 91-118. ISSN 0101-4161. <http://dx.doi.org/10.1590/S0101-41612011000100004>.

UNAFISCO SINDICAL - *Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil Considerações sobre a aduana brasileira.* Rio de Janeiro: 2006. Disponible en: <http://www2.unafisco.org.br/noticias/boletins/2006/novembro/2245_consideracoesaduanabrasileira.pdf>. Acceso 15 de enero de 2015.

HECHO GENERADOR

Hecho generador es una expresión legal y contable que define un hecho o conjunto de hechos previamente definidos cuya ocurrencia da lugar a la creación de una obligación legal (obligación fiscal) para pagar un determinado impuesto.

Algunos expertos en Derecho Tributario distinguen dentro del concepto de Hecho Generador dos elementos: el presupuesto de incidencia, el hecho descrito en el presupuesto legal; y el hecho imponible, la ocurrencia del hecho previsto en el presupuesto de incidencia.

En Brasil, el Código Tributario Nacional (CTN) emplea la expresión Hecho Generador tanto para el momento en que se refiere al presupuesto de incidencia como al hecho imponible, dejando que el intérprete de la norma reconozca el significado dado según su contexto.

El Hecho Generador puede originar dos tipos de obligación tributaria: la principal, que genera el crédito fiscal; y la accesoria, que requiere práctica o abstención para realizar el acto, que no configure una obligación primaria.

Los hechos generadores pueden clasificarse según varios criterios: **según la cantidad de actos**, en simples (constituidos por un solo elemento) y complejos (constituidos por un conjunto de actos); **según el momento de la ocurrencia**, en instantáneos (cuando se consume en un momento dado, como en el caso del IVA) y en periódicos (cuando su ciclo de formación se completa dentro de un determinado período de tiempo, como el caso del impuesto sobre la renta); **espacial**, lugar donde ocurre el acto generador (despacho aduanero); o **temporal**, momento en que ocurre el acto

generador. Los datos de los generadores se pueden clasificar según varios criterios: la cantidad de los actos: sencillo - que consta de un solo elemento y complejo o constituido por un conjunto de actos; en el instante - cuando se consume en un momento dado (por ejemplo, el IVA/impuestos); periódicos - cuando su ciclo de formación se completa dentro de un cierto período de tiempo (por ejemplo, caso del impuesto sobre la renta; espacial - donde se produce el evento desencadenante (despacho de aduana); o temporal - punto en el tiempo cuando se produce el hecho imponible.

Es importante destacar que, obedeciendo a los principios contables de la oportunidad y de la competencia, los gastos y los ingresos deben registrarse en el momento del hecho generador, es decir, en el momento de su ocurrencia real, independientemente de su pago.

FEDERALISMO FISCAL

El federalismo es una forma de organización del Estado Nacional que está presente en muchos países, en los que la administración pública se compone de la suma de varias sub-unidades con la misma capacidad de autonomía y representación. Son autónomos porque tienen poderes y prerrogativas garantizadas por la constitución del Estado Federal, pero no tienen una soberanía reconocida internacionalmente. Argentina, Brasil y México son ejemplos de Estados federados organizados. Uruguay y Perú, por su parte, son estados unitarios.

El federalismo fiscal es la expresión de la organización de las finanzas públicas en el pacto federal. La distribución de competencias en materia fiscal y la distribución de los ingresos, por un lado, y de las responsabilidades de gasto público, por el otro, definen el federalismo fiscal.

En general, la organización federal del Estado se basa en principios tales como la asignación eficiente de los recursos, la expansión de la participación política de la sociedad y la protección de las libertades fundamentales y los derechos individuales. En resumen, lo que se busca es garantizar la mejor asignación de recursos nacionales mediante la descentralización de la producción de bienes y servicios públicos en los diferentes niveles de gobierno.

Se pueden identificar cuatro principios como pilares de la disposición federal: la autonomía, la cooperación, el equilibrio estructural y la coordinación. Los expertos entienden que, además de la autonomía de las entidades federativas y la cooperación entre ellas, corresponde al gobierno central (gobierno federal), permitir el equilibrio estructural entre las partes a través de políticas de corrección que creen un marco fiscal y realicen la coordinación a través de instituciones y normas que conduzcan a la cooperación entre éste y las entidades federadas con el fin de proporcionar un entorno económico estable. Esta coordinación se lleva a cabo normalmente por medio de políticas fiscales, monetarias y financieras.

En países con fuertes disparidades regionales, el papel de la Unión es fundamental para reducir los desequilibrios estructurales y así mantener la cohesión federal. El reparto de los ingresos fiscales entre las diversas entidades federales permite su autonomía, mientras que la redistribución de los recursos intrafederales es el pacto federal para garantizar la cohesión social a través de la atención plural de las necesidades de los ciudadanos.

FUNCIÓN DE LA IMPOSICIÓN FISCAL

En una primera aproximación, se puede decir que los impuestos son el medio por el cual una comunidad obtiene los recursos para pagar determinados gastos públicos. Desde la antigüedad, ha habido ejemplos de agentes encargados de la tarea de recaudar impuestos. Pero un cambio importante tuvo lugar con la llegada de la modernidad: la creación del Estado.

A diferencia de todas las anteriores formas de organización política, el Estado es la expresión de la centralidad y de la unidad del poder, a partir de la noción de soberanía. Y, en este contexto, los impuestos son la principal forma de intervención estatal en la economía. Pensar en la función de la tributación es actualmente pensar, por lo tanto, en el papel del Estado.

Inicialmente, el Estado fue creado como una forma de limitación del poder real, incluyendo en lo que atañe a los impuestos. Lo imprevisible en la voluntad de los soberanos producía inestabilidad comercial. De esa forma, las Constituciones elaboradas en ese momento fueron marcadas por el ideal de la libertad y la seguridad, centrados principalmente en la defensa y protección de la propiedad privada. Este modelo se denomina Estado Liberal.

Desde finales del siglo XIX, empezaron a producirse cambios en los paradigmas en medio de la sociedad, derivados de una serie de demandas sociales, y de la experiencia catastrófica de las dos guerras mundiales. Las Constituciones de la época llegaron a reconocer los derechos sociales y difusos que iban más allá de la simple pretensión individual. En otras palabras, se acuñó la noción de que el Estado también tiene un papel transformador en la sociedad, induciendo políticas públicas de interés colectivo. Este modelo de Estado es conocido como Estado Social.

Los agentes económicos contribuyen a la existencia del Estado y son los que permiten la realización de las políticas públicas. El gasto público en salud, educación, vivienda, entre otros, se financia con recursos adquiridos a través de los impuestos. Por esta razón, se puede decir que hay un deber fundamental de pagar impuestos. Es el precio que se paga por vivir en una sociedad basada en la libertad, por un lado, y un mínimo de solidaridad, por el otro.

Sin embargo, justamente, aquel que tiene más capacidad de pago es por lo general quien menos necesidad de políticas públicas. En este caso, la legitimidad democrática de esa intervención estatal se basa en el principio de capacidad de pago, el principio de igualdad y de solidaridad en materia tributaria.

Por lo tanto, los impuestos tienen una segunda función tan importante como la primera: son un poderoso instrumento para la reducción de las desigualdades. Dependiendo de cómo se estructuren los impuestos, ya sea de manera progresiva o regresiva, servirán como un medio de redistribución o de concentración de la riqueza, respectivamente.

Esto significa que la tributación puede contribuir de manera efectiva a la reducción de las desigualdades, una vez que se ha respetado el principio de capacidad de pago. Pero lo contrario también es cierto: los impuestos pueden aumentar radicalmente las desigualdades, en la medida en que, de manera institucionalizada, favorece la concentración de la riqueza. Los países en desarrollo aplican políticas de redistribución de la riqueza a través del recaudamiento. Pocos, sin embargo, aplican políticas de redistribución de la riqueza mediante la recaudación - la función esencial de los impuestos en el ámbito del Estado Social.

GUERRA FISCAL

Guerra fiscales la disputa entre los diversos gobiernos nacionales y subnacionales (estatal / provincial / departamental y municipal) por la inversión privada mediante atractivos "incentivos" públicos.

Basados en el argumento de generar desarrollo económico, riqueza e ingresos para sus regiones, muchos gobiernos han promovido diversos incentivos fiscales para atraer la inversión privada nacional y/o internacional. Estos incentivos van desde la exención total de derechos e impuestos a la construcción de infraestructura, e incluso de los locales comerciales, usando recursos públicos.

El resultado de la Guerra de impuestos es bastante discutible, pero hay una consecuencia que es indiscutible: el debilitamiento de los fondos públicos. Es decir, como la decisión de invertir en general, no depende de criterios geográficos, los incentivos requeridos/ofrecidos operan como una "tasa de instalación" (requerida por las empresas). Tales transferencias de fondos públicos a la propiedad privada de las empresas vulneran las arcas públicas, de modo que otros servicios y/o inversiones no pueden realizarse. Para hacer frente a esta falta de recursos, los gobiernos se endeudan para cubrir los recursos que ya no son recaudados. Resulta interesante observar las consecuencias con respecto a la justicia fiscal: en cuanto a la inversión, existe una clara discriminación contra los pequeños inversores locales que no tienen acceso a los "incentivos"; el pago de los intereses derivados de la deuda se vuelven en una transferencia de recursos de toda la población hacia solo un grupo que percibe ingresos (a menudo los propios beneficiarios de los incentivos fiscales), mientras que la propia deuda también representa una transferencia de recursos de toda la sociedad hacia las empresas beneficiarias de estos "incentivos fiscales".

Un ejemplo interesante en Brasil fue la guerra fiscal entre los distintos estados en relación con los locales de varias plantas de la industria automotriz, que estaban siendo trasladados desde los EE.UU. y Europa hacia América Latina, particularmente hacia Brasil. Varios estados comprometieron recursos públicos importantes, en forma de financiación directa, en forma de inversiones en infraestructura específica, y todos tuvieron finanzas públicas aún más vulnerables.

Suponiendo que las inversiones privadas se deben a la proyección de retorno del capital, en términos de Justicia Fiscal, lo ideal es que las partes interesadas acuerden formas para que todos los gobiernos aprovechen la inversión empresarial para maximizar la satisfacción de intereses diversos. Así ocurrió, por ejemplo, con la aplicación de condominios del gobierno para la instalación de hospitales regionales y otras inversiones de negocios, cuyos costes son compartidos por varios municipios cubiertos por dichas inversiones, para que todos puedan y reciban, de manera proporcional, los beneficios que provienen de esta aplicación.

IMPUESTO A LAS GRANDES FORTUNAS - EXPERIENCIAS INTERNACIONALES

El impuesto a las grandes fortunas o riqueza es un impuesto sobre el patrimonio general de todos los bienes del contribuyente, el cual ha sido recomendado como una herramienta importante para disminuir la concentración de la riqueza, controlar el flujo de ingresos y balance de riqueza y, en menor medida, como fuente de recaudación de fondos. Lo que se sabe, por supuesto, es que el sistema capitalista tiende a la concentración de ingresos y de los recursos y se ha propuesto la imposición de este tipo de impuesto como un mecanismo eficaz de reducción en la concentración de la riqueza (Suecia es un buen ejemplo).

Alemania y Suecia fueron los primeros países en establecer el impuesto progresivo anual sobre el capital a principios del siglo XX. El impuesto fue abolido en Suecia en 2007, debido a la disminución en la concentración de la riqueza durante todo el siglo XX, y en Alemania, en 1996, por el Tribunal Supremo debido a una gran inequidad horizontal entre activos inmobiliarios tazados en sus valores catastrales, bastante desfasados, y los activos financieros medidos según valores de mercado. Actualmente su reedición en Alemania fue muy debatida debido a la actual crisis económica.

El ISF - Impuesto sobre la fortuna que se aplica actualmente en Francia, cuenta con seis tasas progresivas, se centra en la riqueza neta de más de € 1,3 millones y se basa en los valores de mercado de los diferentes tipos de activos, reevaluados cada año. Sin embargo, contiene imperfecciones tales como la existencia de reglas de exclusión y la ausencia de declaración precargada de gran utilidad porque transcribe datos de forma automática gracias al cruce de información proporcionada por las empresas a los contratistas.

En Argentina, el impuesto sobre el patrimonio se instituyó en 1973 bajo el nombre de Impuesto sobre Bienes Personales y su recaudación se hizo en base a la Ley 23 966/1991 (y sus modificaciones posteriores). Los activos brutos se gravan con tasas progresivas al exceder el límite de exención de 305.000 pesos argentinos. Las propiedades representan el grueso de la base imponible y su recaudación representa aproximadamente el 2% de los ingresos fiscales y el 0,3% del PBI.

En Uruguay fue instituido el Impuesto al Patrimonio hace casi medio siglo, con la disposición legal para su extinción en 2024. Grava la riqueza neta por encima de los US \$ 135.550 (en el caso de parejas, el patrimonio conjunto se gravará por encima de los USD 271.100) con tasas progresiva del 0,7% al 1,6% para los residentes y únicas para los no residentes. Representa aproximadamente el 5% del ingreso nacional.

Otros países con impuestos sobre el patrimonio son España (más de 700.000 €¹ con tasas de 0,2% a 2,5%), Colombia (por encima de USD 409,000 con tasas del 1,15% en 2015, 1% en 2016 y 0,4% en 2017), Noruega (con tasas de 0,9% y 1,1%).

En Brasil, para aplacar las acciones de los sectores políticos más progresistas, se creó una disposición constitucional para su institución, pero se incluyó el requisito de crear una Ley Complementaria (que requiere quórum especiales) que regule el impuesto. Es el único caso en el que Brasil no ejerce su competencia tributaria.

Estados Unidos, al igual que otros países de habla inglesa - Reino Unido, Canadá, Australia y Nueva Zelanda - a pesar de haber realizado estudios sobre el tema, nunca instituyó impuesto directo sobre las grandes fortunas, pero ahora, por una iniciativa del Presidente Obama, que se hizo pública en el Congreso de Estados Unidos en febrero de 2015, durante su discurso sobre el Estado de la Unión, EE.UU. volvería a revisar el tema.

Entre los principales países emergentes - BRICS - solo la India adoptó la imposición tributaria a las grandes fortunas. Desde 1957 existe el impuesto anual sobre el patrimonio neto con tasas progresivas, pero su recaudación es mínima, ya que el impuesto sólo afecta a bienes considerados improductivos, como joyas e inmuebles vacíos, sin tener en cuenta los activos financieros y propiedades residenciales y comerciales.

Thomas Piketty, en el Capítulo XV de su libro *El Capital en el siglo XXI*, propone la creación del impuesto global y progresivo sobre el capital, acompañado de una gran transparencia financiera internacional, para regular el capitalismo patrimonial del siglo XXI y adaptarlo al mundo de hoy, mediante la actualización del programa socialdemócrata y de impuestos liberal del siglo XX.

El programa se basa en dos instituciones que deben seguir desempeñando un papel central en el futuro: el Estado social y el impuesto progresivo sobre los ingresos. Este debe ser repensado en el contexto del capitalismo patrimonial globalizado del siglo XXI, tanto en términos de tasas de impuestos como de sus modalidades prácticas, mediante una lógica de intercambio automático de información bancaria internacional, declaraciones precargadas y valores de mercado como una forma de regulación eficaz de la actual dinámica de concentración de la riqueza mundial.

Referencias:

Nota Técnica del Instituto de Investigación Económica Aplicada (Pedro Humberto Bruno de Carvalho Jr. - Octubre / 2011);

Impuesto a las fortunas grandes (Información Legislativa Revista - Brasilia 37 n 146 abril / junio 2000 - Olavo Nery Corsatto....);

Capital en el siglo XXI (Thomas Piketty / 2014);

<http://www.net-iris.fr/indices-taux/impots/43-isf-bareme-impot-solidarite-fortune>

<http://www.elpais.com.uy/el-empresario/el-impuesto-al-patrimonio-de-las-personas-fisicas-y-como-evitarse-dolores-de-cabeza.html>

IMPUESTO VERDE

El término "impuesto verde" se utiliza a menudo en un sentido amplio, para designar a los impuestos cuyo principal objetivo no es la recaudación, sino un cambio de comportamiento de los agentes económicos, mediante el establecimiento o el aumento del impuesto debido a la contaminación causada por un producto o servicio. Es la característica llamada *extrafiscalidad tributaria*, por la que se establece un impuesto diferenciado para los llamados productos tradicionales (o elaborados de manera tradicional) en comparación a los que se consideran menos perjudiciales para el medio ambiente, tratando de fomentar el consumo de unos más que de otros.

Teniendo en cuenta el agotamiento de los recursos naturales y el deterioro de la calidad ambiental generada por los procesos de producción, se iniciaron discusiones sobre los modelos de desarrollo económico empleados en la post-guerra, destacando la Primera Conferencia Mundial sobre el Hombre y el Medio Ambiente, organizada por las Naciones Unidas (también conocida como la Conferencia de Estocolmo de 1972) y la publicación del documento "Nuestro Futuro Común" - Informe Brundtland, que introdujo el concepto de *Desarrollo Sostenible*.

En este escenario de tensión entre los valores de defensa de un medio ambiente sano y del desarrollo económico, se busca aplicar y efectivizar los principios del derecho ambiental: el principio de precaución, el principio de la prevención y el principio del que contamina, paga. Este último principio destaca dado que durante los procesos de producción, además del producto deseado, son creados subproductos, muchas veces no deseados y por eso son denominados "externalidades negativas". Las externalidades no están integradas al costo de producción, y son trasladadas a la comunidad, a diferencia del beneficio, que es exclusivamente para el productor privado. Por lo tanto, el principio del que contamina, paga tiene como objetivo incorporar este costo, relegado a la sociedad, para corregir una distorsión que provoca la indiferencia ante las externalidades en el "mercado", además de aplicar la justicia y prevenir que la ganancia sea retenida por un productor privado y que el costo de la contaminación sea relegado al público.

Sin embargo, esta incorporación de los costes de las externalidades no sucede en el mercado sin la intervención del gobierno. La acción del Estado puede producirse mediante mecanismos de dirección (la imposición de normas permisivas o prohibitivas, la definición de los instrumentos de control de emisiones o de limitación para el uso de los recursos, la supervisión y la aplicación de sanciones a los infractores, y la obligación de realizar reparaciones de los daños) o la inducción (orientación de los agentes económicos hacia comportamientos que el Estado considera menos dañinos). El uso de los mecanismos de inducción se presenta más amigable que los mecanismos de dirección, porque no son impositivos, pero reconocen beneficios para los agentes económicos que se adaptan a los niveles de contaminación aceptables establecidos por el Estado. Por lo tanto, la incorporación de los costos en razón de las emisiones o daños causados al medio ambiente también puede servir como un incentivo para buscar nuevas técnicas de producción de materias primas renovables que generan menor impacto ambiental. Así, puede ser utilizado como un mecanismo de inducción de la eficiencia económica, no obligatorio, dejando a criterio de cada productor la forma y tiempo para adaptarlo a su proceso de producción y reducir el daño ambiental y la carga fiscal sobre el producto.

De esta manera, los denominados impuestos verdes surgen como una interacción entre las ramas del Derecho Ambiental y el Derecho Tributario, que propicia la búsqueda-a través de la extrafiscalidad de los impuestos-de justicia en la asignación de las externalidades negativas en el valor de los bienes y servicios que los generan, y de orientación en el uso de opciones menos contaminantes para la producción y el consumo, que fomenten la innovación y el cambio de hábitos hacia un desarrollo más sostenible.

INMUNIDAD Y EXENCIÓN DE IMPUESTOS

Inmunidad tributaria

Es el impedimento establecido por la Constitución para crear impuestos para determinados objetos o personas, de tal manera que no se produce el hecho generador/imponible. Se puede decir que algunos bienes, personas, patrimonio o servicios no están sujetos al pago de impuestos, pues los entes tributantes (Unión, Estados y Municipios) están impedidos de crear los respectivos impuestos. Es un límite al poder de la creación de impuestos para que la Constitución establezca que en estos casos la hipótesis de incidencia simplemente se retira y es como si no se produjera.

Las inmunidades se pueden clasificar como objetivas cuando se refieren a un determinado bien específico (por ejemplo, libros y periódicos), o subjetiva, cuando están destinadas al sujeto beneficiario (por ejemplo, templos de cualquier culto y sindicatos).

Tomemos el caso del impuesto sobre la propiedad inmobiliaria: siempre que exista, el poder público cobra impuestos de sus propietarios, excepto en el caso de los templos religiosos y cuando el propietario es otra entidad política (Unión y Estados). En este último caso, se trata de una inmunidad recíproca por la que una entidad no puede imponer un impuesto sobre otro. Otro ejemplo es la inmunidad en la cobranza del IR por parte de la Unión sobre los ingresos de otras entidades políticas.

Exención de impuestos

Es la renuncia anticipada y por ley, al pago de un impuesto en una situación en la que normalmente debería pagar. La exención se produce cuando una ley define que en una situación en la que existe el hecho generador/imponible, el contribuyente deje de cumplir con su respectiva obligación tributaria. Podemos decir que la exención fiscal es un favor concedido por la ley con el fin de eximir al contribuyente del pago del impuesto. ¿Quién puede conceder una exención? Solo la entidad federal que tiene la autoridad constitucional para crear el tributo. Por lo tanto, la Unión no puede conceder la exención de impuestos que es responsabilidad de los Estados y/o Municipios, y viceversa. Por ejemplo: El gobierno federal no puede eximir al contribuyente del pago de impuestos a la propiedad, que es responsabilidad de los Municipios.

La exención podrá concederse con carácter general o individual, condicional o incondicional y por un período determinado o por tiempo indefinido (y puede ser revocada o modificada en cualquier momento por ley, sin perjuicio de los demás principios constitucionales, como el carácter anual, por ejemplo).

Algunos ejemplos de exenciones fiscales son: la plusvalía obtenida por la venta de activos y derechos de pequeños valor; alimentos, transporte y uniformes o ropa de trabajo especial que proporciona de manera gratuita el empleador a sus empleados; las ganancias obtenidas en las cuentas de depósito de ahorros.

La exención es un importante instrumento de política fiscal que puede utilizarse como factor de distribución de los ingresos, como por ejemplo, la exención de impuestos sobre la canasta básica; como factor de estímulo para las actividades económicas que la sociedad considera estratégicas para su desarrollo, como por ejemplo, estímulos de nuevos sectores económicos. Las exenciones son genéricas y regulan hechos antes de que ocurran. El problema para la Justicia Fiscal es el uso de esta importante herramienta en situaciones en que el beneficio es apropiado de manera individual, sin que la sociedad obtenga beneficio, es decir, cuando el costo de la no recaudación del impuesto es mayor que el beneficio obtenido por la sociedad.

Las diferencias entre la inmunidad y exención

Existen dos diferencias básicas.

En cuanto al origen, mientras que la inmunidad se origina en la Constitución, la exención está en la ley.

En cuanto al efecto, en la inmunidad, aunque se produzca el hecho generador/imponible, hay una prohibición para cobrar impuestos a determinadas personas o bienes y servicios, por lo que no hay incidencia de los impuestos. Por el contrario, la exención es una dispensa del pago del tributo, es decir, el hecho generador y la incidencia tributaria se producen, pero la entidad federal que estableció el impuesto se abstiene de cobrarlo.

IGUALDAD TRIBUTARIA (ISONOMÍA TRIBUTARIA)

En el ámbito legal, se entiende como la igualdad de todos ante la ley. Pero este concepto es relativo en la medida que las personas no siempre se encuentran en igual situación en la sociedad. Por tanto, se entiende por tratamiento igualitario (isonomía) el considerar con igualdad a los que son iguales, y con desigualdad a los que están en condición de desigualdad.

En la legislación fiscal, la igualdad tributaria es considerada una de las normas generales, y también se le conoce como el principio de la igualdad tributaria. La igualdad tributaria establece que no habrá un trato diferente a los contribuyentes que se encuentren en situación de igualdad jurídica. Debe asegurarse que los contribuyentes en situaciones similares gocen de los mismos derechos, privilegios y ventajas, así como exigirles las obligaciones correspondientes.

A partir de la idea de igualdad, surgen dos conceptos: la equidad horizontal y vertical. En el primer caso, los contribuyentes bajo la misma condición económica no deben ser distinguidos y por lo tanto deben ser tratados por igual; por el contrario, la equidad vertical establece que los individuos en condiciones económicas diferentes deben ser tratados de manera diferente teniendo en cuenta la situación. De este modo, los contribuyentes que ganan X deben contribuir de la misma forma y en la misma cantidad, independientemente de otros factores externos, como la ocupación o puesto desempeñado. Por su parte, los contribuyentes que reciben diferentes valores de X deben ser tratados teniendo en cuenta estas diferencias. Este tratamiento puede ser proporcional, siempre con la misma tasa o porcentaje, regresivo o progresivo, según si la tasa o proporción final de su participación disminuya o aumente a medida que aumenta el ingreso X.

Tabla 1: Equidad horizontal: mismo ingreso, mismo resultado

	Los ingresos percibidos por impuestos (10%)
Contribuyente 1100	10
Contribuyente 2100	10
Contribuyente 3100	10

Tabla 2: La equidad vertical: ingresos diferentes, diferentes tratamientos

Ingresos obtenidos	Regresiva (inequidad)	Proporcional (Neutral)	Progresiva
Contribuyente 1100	10	10	10
Contribuyente 2200	18	20	22
Contribuyente 3300	24	30	36

"PRINCIPIO FUENTE Y RESIDENCIA"

La literatura fiscal internacional acuñó el término "*border tax adjustments*" (BTAs), o "ajustes fiscales en frontera" para abordar el impacto de los impuestos sobre la circulación de mercancías entre los países.

Dos principios se pueden utilizar para lograr los ajustes fiscales a nivel internacional: el del destino y el del origen.

Según el principio de origen, se gravan las exportaciones y todo lo que se produce y se consume internamente en el país. Los productos que se importan (producidos en el extranjero) no están gravados.

Según el principio de destino, la imposición fiscal se produce en las importaciones, es decir, que están sujetas al mismo sistema de imposición de los productos nacionales, mientras que las exportaciones están completamente exoneradas.

Así, el principio de origen implica que el impuesto grava la producción, mientras que en el destino se grava el consumo de bienes.

El mismo concepto se aplica a las transacciones interestatales en los sistemas federales: con la adopción del principio de destino, los impuestos en cada entidad federal recaen en el consumo de bienes ocurrido en el respectivo territorio, mientras que en el principio de origen, los impuestos gravan la producción.

Brasil, por ejemplo, adopta el principio de origen en la imposición interestatal, pero no en su totalidad. En Brasil, el principio de origen se aplica solo en parte, ya que un porcentaje de la recaudación se dirige al Estado donde se encuentra la industria y otro porcentaje al Estado destino de los productos. Ese sistema ha sido denominado "mixto" en la literatura especializada.

La adopción del principio mixto (origen / destino) trae problemas para los Estados exportadores, siendo una de las principales causas de la "guerra fiscal". Quién produce más, recauda más y, en consecuencia, obtiene más "armas" en la guerra fiscal.

La solución para reducir la competencia fiscal, los costos de las empresas y volver más equitativa la distribución de los ingresos públicos es adoptar el principio de destino. Es decir, todos los productos que se consumen en un determinado Estado, se hayan producido en el lugar o no, deben generar ingresos para el estado consumidor. No se debe gravar impuestos a aquellos bienes producidos en el Estado que son destinados a la exportación o llevados a otros estados.

El principal obstáculo para la adopción del principio de destino es la oposición de los estados más ricos de la Federación, ya que este principio implica la redistribución de los ingresos fiscales, lo que favorece a los Estados importadores netos, que son precisamente los más pobres.

EL CAPITAL EN EL SIGLO XXI

El capital en el siglo XXI es el libro escrito por el economista francés Thomas Piketty que fue lanzado en Francia en 2013.

El aspecto más importante y destacado en la obra de Piketty es el aumento de la desigualdad en el mundo, algo que ha sido voceado constantemente en los últimos tiempos, y las posibles consecuencias producto de esta desigualdad.

Piketty utiliza una gran cantidad de datos estadísticos, lo que amplía el alcance de las conclusiones presentadas. De este modo, logra demostrar el aumento de la desigualdad de los ingresos y,

sobre todo, el aumento de la desigualdad de la riqueza. El libro muestra que la concentración de la riqueza ha variado a lo largo de los siglos en todo el mundo, pero las cifras nunca llegarán a ser alentadoras y, para los próximos años muestran una tendencia a llegar a un nivel mucho mayor de concentración que en períodos anteriores. Así, se presentan diferentes informaciones y datos que muestran cómo se concentran las propiedades en manos de pocas personas desde el siglo XVIII hasta principios del siglo XXI. El libro se basa principalmente en los países con mayor cantidad de información y datos, Francia y Gran Bretaña –los que ya tenían una buena información en el siglo XVIII –, Estados Unidos, Japón y Alemania, y trata de extender el análisis hacia otros países.

Un aspecto clave es la consideración de que la concentración de la riqueza debería aumentar ya que la tasa de capital de retorno (r), aquello que se recibe después de haber invertido una cantidad, es mayor que la tasa de crecimiento de la economía (g), es decir, $r > g$. Esto significa que la riqueza en manos de los que ya son ricos debería aumentar más que proporcionalmente a la riqueza total del país, resultando en un movimiento de concentración de la riqueza. Este fenómeno es más evidente en períodos de bajo crecimiento económico, lo que parece ser una situación más común, a nivel mundial, que la situación contraria, cuando existen períodos de alto crecimiento económico. Esta dinámica se puede observar a partir de los datos proporcionados en el libro de Piketty.

Piketty señala que en casi toda la historia económica, el crecimiento suele ser cercano a 0 o 1% por año. Son poco comunes los momentos de crecimiento que superen el 4 o el 5%, como se observó en el siglo pasado, entre los años 50 y principios de los 80. De esta manera, también se puede prever más concentración, ya que el rendimiento del capital se ha mantenido en índices mucho más altos que las tasas de crecimiento de las economías.

Piketty también pone de relieve la existencia de fuerzas que operan para aumentar la desigualdad (a las que llama "fuerzas divergentes") y otras que operan en contra de la desigualdad ("fuerzas convergentes"), destacando entre ellas la difusión del conocimiento, que puede generar el aumento de ingresos de la población.

La creación del impuesto sobre la renta tuvo como resultado una mayor cantidad de información sobre los ingresos y la riqueza, llevando mayor transparencia al análisis de la desigualdad. Piketty señala que, a través de los impuestos se puede ver una mejora en la distribución de los ingresos y la riqueza, particularmente por los impuestos gravados a la riqueza (como el Impuesto sobre Grandes Fortunas-IGF), algo que ha sido considerado por importantes líderes mundiales como el presidente de los Estados Unidos.

Referencias:

Piketty, Thomas. El capital en el siglo XXI. Río de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PARAÍDOS FISCALES

Paraíso fiscal es un país o una localidad con sistemas judiciales autónomos, es decir, tiene sus propias leyes, ofrece condiciones muy ventajosas para la aplicación de los fondos extranjeros de origen desconocido. Estas condiciones son, básicamente, el secreto fiscal y sobre todo el secreto de las empresas, además de una baja o nula tributación por los ingresos. Las empresas con sede

en paraísos fiscales normalmente no están obligadas por las leyes de estos lugares, a mantener un registro contable, de conformidad con las normas internacionalmente aceptadas.

Los paraísos fiscales funcionan como una especie de "almacén financiero", donde los recursos son depositados provenientes de actividades económicas que involucran a uno o más países con sistemas jurídicos y fiscales que no pueden ser considerados paraísos fiscales. Es decir, los recursos que circulan en un paraíso fiscal siempre provienen de la economía real.

No existe una relación directa y necesaria entre los recursos invertidos en un paraíso fiscal y las actividades ilegales o delictivas. Sin embargo, el secreto casi absoluto y la tributación demasiado baja o nula hacen que una parte muy significativa de todo el dinero sucio a nivel internacional busque estos lugares para "esconderse". Por lo tanto, el paraíso fiscal opera con varios mecanismos que hacen que sea casi imposible rastrear los fondos de las actividades ilícitas. Como ejemplo de estos mecanismos, podemos mencionar las "acciones al portador" que son títulos de propiedad (parcial o total) de una persona jurídica, identificadas por un código sin que haya registro del nombre de sus titulares. ¡Ni siquiera la institución depositaria necesita saber quién es el verdadero propietario de esa riqueza!

Las operaciones comerciales pueden ser total o parcialmente liquidadas en estos lugares sin que el país o los países en los que las transacciones económicas en realidad se produjeron (producción, extracción de materias primas, servicios, etc.) tomen conocimiento de ello, reduciendo así las bases tributarias o, incluso, eliminando los impuestos que se gravarían en los Estados Nacionales.

La existencia de los paraísos fiscales afecta directamente a la Justicia Fiscal en la medida en que proporciona las herramientas y refugios a las transacciones financieras que buscan ocultar la evasión de impuestos y que debilitan la recaudación de los estados. Se añade a esto que los únicos que tienen acceso a este tipo de operaciones en paraísos fiscales son las empresas (por lo general multinacionales que utilizan las fronteras como herramientas para la ubicación más barata de sus beneficios) y los individuos ricos y multimillonarios. Para compensar la disminución de sus recaudaciones fiscales, los Estados Nacionales han recurrido a impuestos con bases de incidencia regresivas, como las ventas de las empresas o sobre el consumo de bienes, por no poder alcanzar a los beneficios y a los patrimonios, precisamente, la parte más rica de su poblaciones, lo que aumenta aún más el proceso de concentración de ingresos en el mundo.

PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA

Un dicho popular sostiene que solo dos cosas son ciertas en la vida: la muerte y los impuestos. Es verdad que la muerte no puede evitarse. Sin embargo, los impuestos poseen mecanismos por los cuales es posible reducir su impacto, o incluso evitarlos.

Estos mecanismos son de dos tipos:

- **Illegal** - la evasión de impuestos, por la que el contribuyente recurre al delito para no pagar o pagar menos impuestos adeudados,
- **Legal** - evasión fiscal (elusión de impuestos), por la que el contribuyente hace uso de los medios legales para reducir su carga fiscal.

La elusión fiscal puede ser también llamada ahorro fiscal y, más comúnmente, de planificación fiscal/tributaria. Este es el conjunto de actos lícitos que practica el contribuyente con el fin de reducir o excluir la responsabilidad fiscal, mediante la no ocurrencia del hecho generador o su ocurrencia en aspectos cuantitativos menores.

Es importante destacar que la práctica elusiva se produce antes del acto generador, sin que se practique ninguna acción simuladora. Por lo tanto, la planificación fiscal es un conjunto de ordenamientos jurídicos que tienen como objetivo reducir el pago de impuestos.

El contribuyente tiene derecho a estructurar su negocio de la manera que mejor le convenga, buscando reducir costos en su emprendimiento, incluso impuestos. Si esa forma es legal y lícita, la administración tributaria deberá respetarla.

La elusión se divide en dos tipos:

- **Aquella que surge de la ley** - la propia ley autoriza expresamente un ahorro de impuestos o induce a un procedimiento que da lugar a esta economía. Hay una voluntad clara y consciente del legislador de dar al contribuyente ciertos beneficios fiscales. Los incentivos fiscales son ejemplos típicos de elusión inducida, ya que el propio texto legal otorga a sus destinatarios determinados beneficios. Los regímenes fiscales para las pequeñas y medianas empresas, así como modelos simplificados de declaración de impuestos sobre la renta, son otros ejemplos.
- **Aquella que es resultado de las lagunas y brechas en la ley** - cuando el contribuyente opta por establecer su negocio de tal manera que se configure con una menor carga fiscal, utilizando elementos que la ley no prohíbe (una omisión deliberada) o una laguna (una omisión no intencional), o que permita evitar el hecho generador de determinado impuesto con elementos de la propia ley.

La evasión fiscal es un acto intencional y delictivo, mediante el cual el contribuyente omite la ocurrencia del hecho generador para no pagar el impuesto adeudado.

En medio de ambas prácticas para la reducción de la carga fiscal, surge una figura creada por abogados a través del cual disfraza el objetivo de evadir impuestos con una apariencia de legalidad: la planificación tributaria abusiva. En esta modalidad, de hecho, los actos legales que tienden a formar el hecho generador son formalmente legales, pero ocultan la verdadera naturaleza de la empresa para reducir o suprimir la carga fiscal real. En otras palabras, el contribuyente, mediante la organización planificada de actos lícitos, pero carente de una causa (en forma simulada o mediante fraude), trata de evitar la ocurrencia de la obligación tributaria con el fin de encajar en el régimen fiscal más favorable y obtener una ventaja fiscal específica. Un ejemplo típico es la operación en que la venta de un terreno se simula mediante la formación de una nueva empresa formada por el comprador y el vendedor que aportan el capital con el dinero y el terreno, respectivamente, y, posteriormente, el mismo día se dan cuenta de la disolución social en el que el comprador recibe la tierra y el vendedor, el dinero.

El tema del acto abusivo (*unconscionability*) se ha superado en los EE.UU. desde 1935 en el caso emblemático de Gregory versus Helvering, cuando la Corte Suprema dictaminó que la planificación fiscal es, a priori, un derecho del contribuyente, como una forma de reducir la presión fiscal,

siempre que no se establezca como una manera de ocultar o simular negocios jurídicos sujetos a tributación, en cuyo caso se vuelve una práctica abusiva e ilegal.

En general, en América Latina el debate sobre planificación fiscal abusiva aún no está pacificada y se ha convertido en una importante fuente de injusticia fiscal, en la medida en que se deja de recaudar importantes recursos a través de mecanismos legales, pero en última instancia se acaba llevando la carga tributaria al resto de la población.

PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Es el precio de compra y venta (transferencia) de bienes, derechos y servicios entre empresas vinculadas - en particular por parte de empresas multinacionales, que representan por lo menos el 65% del comercio internacional -y que a menudo es manipulado para más o para menos, diferenciándose del precio del mercado practicado por empresas independientes. Este precio fijado artificialmente tiene como objetivo reducir el pago de impuesto sobre la renta, sobre los beneficios en el país donde los impuestos son más altos mediante la transferencia del beneficio a otro país o paraíso fiscal que no grave la renta o que la grave con una tasa muy baja. Es una forma de planificación fiscal utilizada por las grandes empresas y multinacionales para reducir el pago de impuestos en el mundo.

Con el fin de poner freno a la práctica de la sobrefacturación y subfacturación, la mayoría de los países ha establecido leyes para controlar y vigilar los precios de las multinacionales en las transacciones con sus vinculadas en el extranjero y en las operaciones con paraísos fiscales, mediante el establecimiento de un parámetro de precios considerados como promedio en el mercado. El objeto principal de la ley es para inhibir la transferencia de ganancias hacia las empresas vinculadas en el extranjero en las operaciones de importación y exportación de bienes, servicios y derechos. El objetivo de la normativa de precios de transferencia es determinar los precios máximos (precio parámetro) en las operaciones de importación y los precios mínimos (precio parámetro) en las operaciones de exportación. Por lo tanto, el precio de la empresa se compara con el precio parámetro establecido por la legislación, y la diferencia (si la hay) se gravará con el Impuesto sobre la Renta. En el caso de las importaciones, la empresa acostumbra aplicar un precio elevado, más alto que el precio de mercado, para aumentar el costo en el país importador, y reducir la ganancia. Así, si el precio que se cobra es mayor que el precio parámetro (establecido por ley), la diferencia será gravada con el impuesto sobre la renta. En la exportación se produce lo contrario, la empresa aplica un precio inferior al del mercado con el fin de reducir los ingresos tributarios en el país exportador a fin de pagar menos impuestos. En este caso, si el precio que se cobra es menor que el precio parámetro (establecido por ley), la diferencia será gravada con el Impuesto sobre la Renta.

De esa manera, los precios aplicados a las transacciones entre las multinacionales y los paraísos fiscales están sujetos al control de precios de transferencia de acuerdo con las normas establecidas por el país.

La Justicia Fiscal está muy afectada por la práctica de las grandes empresas y las multinacionales en al menos tres puntos. En primer lugar, afecta a la competencia empresarial - pilar del capitalismo

- porque las grandes empresas pueden manipular los precios y los resultados económicos con el fin de operar en los niveles de actividad donde la competencia que no tiene la misma estructura no puede competir y es forzada a salir el mercado. En segundo lugar, los ingresos tributarios de los países se ven disminuidos por la práctica de precios de transferencia ya que los beneficios se transfieren a paraísos fiscales o países con impuestos más bajos. En tercer lugar, los salarios de los trabajadores son afectados porque los resultados económicos de las empresas son artificialmente bajos, maquillados mediante la transferencia de sus beneficios a paraísos fiscales.

PROGRAMAS DE TRANSFERENCIA DE RENTA

Los programas de transferencias de renta (o programas de renta mínima) surgieron en los países desarrollados en el siglo XX, desde la post-guerra, como instrumentos de consolidación del Estado de Bienestar.

El Reino Unido fue el pionero al establecer su programa en 1948, y fue seguido por Finlandia en 1956 y Suecia en 1957. En Alemania, una ley federal creó en 1961, un programa denominado asistencia social (Sozialhilfe), hoy llamado Arbeitslosengeld II.

Los Países Bajos presentaron este tipo de protección social en 1963 y Bélgica, en 1974. Francia estableció más tarde el RMI (Revenu minimum d'insertion), en 1988.

En América Latina, las políticas de rentas mínimas solo surgieron en la década de 1990, guiadas por la idea de la focalización. Ejemplos de ello son el Progresá (actualmente *Programa de Oportunidades*) de México y el Programa Bolsa Familia en Brasil.

Los programas de transferencias de renta conforman la lista de Programas Sociales, que incluyen las políticas previsional es de salud, educación, asistencia, etc. para promover la seguridad social de los ingresos.

Estos programas se operan a través de la concesión de bolsas/ayuda financiera bajo ciertas condiciones, con presencia (o no) de contratos de compromiso con el ciudadano que está calificado para recibirlos y proporcionan beneficios continuos a los ciudadanos no incluidos en el sistema de protección social contributiva, que se encuentren en situación de vulnerabilidad y/o discapacidad para la vida independiente y el trabajo.

Según Lavinas (1999), ahora pueden ser identificados básicamente dos tipos de programas de rentas mínimas: uno que se basa en la garantía de un impuesto de renta negativo (IRN) para todos aquellos que no disponen del mínimo para su supervivencia; y otro, llamado Renta Mínima Universal (RMU), cuyo objetivo es la transferencia incondicional de una renta básica del mismo valor para todos los individuos.

Lo que estos programas tienen en común es la idea de la racionalización de los sistemas nacionales de protección social, lo que implica la sustitución de los diferentes tipos de beneficios por un único ingreso monetario, lo que permitiría a los beneficiarios atender directamente en el mercado, sus necesidades básicas. La dificultad de la RMU es que si su objetivo es reducir la pobreza, el beneficio debe ser relativamente alto, lo que haría que el programa sea excesivamente caro.

Pero el IRN presenta tres desventajas: 1) supone que los recursos reales de los individuos se conozcan; 2) requiere encuestas sobre los ingresos y las relaciones familiares; y 3) no puede ser concedida en el ejercicio fiscal para la obtención de ingresos. Los dos primeros puntos componen el denominado costo de focalización del IRM, que es cero en el caso de la RMU.

Para aquellos que sostienen que, debido a las limitaciones presupuestarias, solo una política socialmente concentrada en los pobres tendrá resultados significativos, el IRN sería la opción ideal. Por otro lado, los defensores de la RMU afirman que el IRN interfiere mucho en las decisiones de trabajo, desalentándolo, y que el costo de atención del IRN puede comprometer gran parte de los recursos del programa, lo que justificaría la adopción de la RMU.

La buena noticia es que todos estos programas, en los distintos países en los que fueron instituidos, han contribuido de manera significativa a la reducción de la pobreza, aunque hayan tenido poco efecto en la desigualdad de ingresos, principalmente a causa de la naturaleza regresiva de los sistemas fiscales vigentes.

PROGRESIVIDAD Y REGRESIVIDAD

El tema de la progresividad en la tributación dominó los debates en los años 1950 y 1960, durante la construcción de la socialdemocracia alemana. En el centro del debate está la distribución justa de la carga fiscal de acuerdo a la capacidad de pago del contribuyente. De este modo, los contribuyentes con ingresos más altos o mayores activos, posee una mayor capacidad de pago de impuestos y por ello debe soportar mayor carga fiscal. Un sistema fiscal será más justo cuando utilice indicadores que reflejen las diferentes capacidades de pago, tales como ingresos, activos y consumo. La Teoría de la Tributación Equitativa sostiene que los ingresos, de preferencia en la persona natural son el indicador que mejor refleja la capacidad de pago y, por lo tanto, el más justo.

La progresividad se produce cuando el sistema de impuestos "grava proporcionalmente más a quien gana más o proporcionalmente menos a quien gana menos". Esto ocurre cuando los impuestos directos predominan en el sistema tributario nacional de un país. Por el contrario, la regresividad es cuando sistema fiscal grava proporcionalmente más a quien gana menos o proporcionalmente menos a quien gana más. La regresividad existe debido al predominio en el sistema tributario nacional de un país de impuestos indirectos, que no tienen en cuenta la capacidad de pago del contribuyente, o, en otras palabras, que no dependen de la condición económica del contribuyente.

Cómo ejemplo de regresividad podemos mencionar a Brasil que, en 2003, según POCHMANN (2008), la carga fiscal sobre la renta de las familias con un máximo de dos (02) salarios mínimos mensuales llegaba a casi el 49% (cuarenta y nueve por ciento), mientras que una familia con un ingreso superior a treinta (30) salarios mínimos mensuales tenía comprometido menos del 27% (veinte y siete por ciento) de sus ingresos en impuestos. Estos datos ponen de manifiesto el carácter regresivo del sistema tributario brasileño, que se caracteriza por el predominio de los impuestos indirectos, como se puede apreciar en los datos de la Tabla 1.

Tabla 01- Participación de las bases de incidencia en la recaudación total en Brasil 2008-2012 (% de la recaudación total)

	2008	2009	2010	2011	2012
Impuestos sobre la renta	20,32	19,50	18,18	19,02	17,84
Impuestos sobre la nómina	24,59	26,42	26,14	25,76	26,53
Impuestos sobre la propiedad	3,51	3,86	3,75	3,70	3,85
Impuestos sobre bienes y servicios	49,50	48,31	49,73	49,22	49,73
Impuestos trans. Financieras	2,02	1,78	2,10	2,19	1,95
Otros impuestos	0,06	0,14	0,10	0,10	0,09
Ingresos Tributarios Total	100	100	100	100	100

Fuente: Ministerio de Finanzas. Servicio de Impuestos Internos (2013).

Los datos de la Tabla 1 muestran que gran parte de los ingresos proviene de los impuestos sobre bienes y servicios, lo que representa alrededor del 50% de la recaudación total del país, que, por ser indirecta, sancionar proporcionalmente más a los contribuyentes con ingresos más bajos. Los datos también muestran la escasa participación de los impuestos sobre la propiedad, un tributo directo, hecho que beneficia al ciudadano que tiene ingresos más altos en comparación con aquel contribuyente que destina casi el 100% de sus ingresos al consumo de bienes y servicios. Estos datos muestran que Brasil tiene una visión opuesta a la Teoría de Tributación Equitativa. Este modelo se repite en los demás países de América Latina, mientras que los modelos más progresistas son más comunes en los países europeos.

A modo de ejemplo, el Gráfico 1 muestra el predominio de los impuestos directos (de propiedad y de ingresos) en los países desarrollados (Japón, Estados Unidos y Francia) y de los impuestos indirectos (consumo) de los países en desarrollo (Brasil y México). Como la tributación puede ser un importante instrumento de distribución de los ingresos de un país, la tendencia es que en los países en los que predominan los impuestos indirectos, es decir, que no tienen en cuenta la capacidad de pago, el sistema tributario tiene poca o casi ninguna capacidad de reducción de las desigualdades de ingresos.

REMESA DE UTILIDADES Y DIVIDENDOS

Las empresas extranjeras establecidas en el país suelen enviar las ganancias y dividendos obtenidos a su matriz y socios en el extranjero. El dividendo es una división de las ganancias de una empresa entre sus accionistas. En casi todos los países de la remisión de beneficios y dividendos se grava con el impuesto sobre la renta. Hasta 1995, Brasil cobraba 15% de impuesto sobre la renta sobre esas remesas.

Pero a partir de 1996, el Brasil dejó de cobrar impuestos sobre las remesas, es decir, la distribución de beneficios y dividendos pasó a estar exenta del impuesto sobre la renta, (aun existiendo un hecho generador/imponible) ya no hay ninguna recaudación de Impuestos sobre las Rentas para los beneficios y dividendos distribuidos, incluyendo los enviados al extranjero.

Es necesario aclarar que las ganancias de la compañía aún son gravadas, pero luego cuando se distribuye los beneficios a los socios y accionistas, este ingreso no está gravado con más impuestos, a diferencia de otros países, que grava los ingresos de la empresa y también el recibo de beneficios y dividendos por parte de las personas naturales y las personas jurídicas beneficiarias.

En Brasil, la remisión de beneficios y dividendos de las empresas extranjeras radicadas en el país alcanzó en el período 2006-2013, el volumen de USD 171,300 millones. Esta cantidad representa un peso significativo en las cuentas externas del país, ya que eleva el déficit de la cuenta corriente, y aumenta la dependencia del capital extranjero en el país para cerrar las cuentas externas, de acuerdo con la Nota Técnica 137 de Dieese. Si esta remisión de ingresos y dividendos se gravan según una tasa del 15%, como lo fue hasta 1995, Brasil habría recaudado 26 mil millones de dólares en impuesto sobre la renta en estos ocho años. En 2014, la remesa de ingresos y dividendos al exterior fue de alrededor de USD 26,000 millones, lo que resultaría en R\$ 10 mil millones de ingresos fiscales.

FONDOS DE IDA Y VUELTA

Cuando una persona o cosa regresa al lugar de donde partió. En el ámbito financiero y fiscal, esta expresión se utiliza para indicar una operación de transferencia de dinero al extranjero y su retorno al país de origen, es decir, el dinero hace un viaje de ida y vuelta al exterior. El objetivo de este tipo de operaciones es generalmente evitar el pago de impuestos (elusión fiscal) o evadir impuestos (evasión fiscal) y, muchas veces, con el propósito de lavado de dinero.

Un caso muy común es cuando una sociedad residente en el país "X" envía dinero a otro país - un paraíso fiscal - donde se crea una empresa "Y" (filial o subsidiaria) que, como extranjero, invierte el dinero en el mercado financiero o de acciones en el país de origen "X" (el dinero regresa al país de donde salió), en el que, como la mayoría de los países no gravan los ingresos extranjeros, no paga el impuesto sobre la renta por las ganancias. Para las autoridades del país "X", "Y" aparece como un inversionista extranjero y, por lo tanto, no pagan impuesto sobre la renta por los ingresos obtenidos en los mercados financieros y de valores en el país "X". Y como la empresa "Y" se encuentra en un paraíso fiscal (por ejemplo, Suiza, Islas Caimán, Singapur, etc.), que por lo general no grava los ingresos o cobra tasas muy bajas de impuesto sobre la renta, termina por no pagar impuestos. En otras palabras, los ingresos de inversión están libres del pago de impuestos, una condición llamada "doble no imposición".

También se puede llamar "round-tripping" a las operaciones de lavado de dinero, cuando el recurso se obtiene por medio de una actividad ilícita, o de evasión de tributos. En este caso, el dinero sale del país a través de varios canales, como sobrepagos, empresas de fachada en el extranjero, pago de servicios ficticios y así sucesivamente. Luego de pasar por las diferentes etapas de lavado, el dinero regresa al país de origen bajo diferentes formas, como una inversión de empresa extranjera o un préstamo extranjero, completando así el viaje de regreso del dinero.

SISTEMA FISCAL /TRIBUTARIO Y MODELO DE ESTADO

Algunas consideraciones sobre el estado brasileño y su sistema fiscal/tributario

El Estado es una institución político-administrativa de la sociedad destinada a brindar el bien común. En general, algunos de sus objetivos son crear las condiciones necesarias y suficientes para garantizar la independencia y el desarrollo económico y social de su pueblo, y garantizar la democracia (donde se aplique).

El mecanismo principal para facilitar el logro de estos objetivos es a través del sistema fiscal, la trayectoria de los recursos públicos recaudados, su uso a través del gasto público y rendición de cuentas públicas, cuyo manejo con total transparencia es un tema de enorme importancia y un

elemento esencial para la viabilidad del control social y la democracia.

El modelo de Estado constituido por una sociedad se materializa, por lo tanto, en la forma cómo se organiza su sistema tributario. Por otra parte, se puede decir que el sistema fiscal es la columna vertebral del Estado y define el modelo y su forma. Por lo tanto, las decisiones de política relacionadas con el sistema tributario (fuente de los recursos) y con las políticas de gasto público (aplicación de los recursos) materializan en el mundo concreto un modelo real del Estado, que no es siempre el modelo establecido por la sociedad en sus Constituciones. Son las decisiones políticas relacionadas con el sistema de impuestos las que determinan el modelo real que puede pasar de un estado institucional, también llamado de Estado del Bienestar Social hasta el denominado Estado Residual en el que el mercado que está en la base de la estructura de producción de bienestar, dejando al Estado un papel residual³.

Durante muchos años se aceptó el argumento de que la Justicia Fiscal, la redistribución de la riqueza o la reducción de las desigualdades sociales y regionales solo podían tener lugar a través del gasto público. Así, el gasto en salud y educación dirigido a niveles más populares era considerado como suficiente para promover la redistribución del ingreso. Sin embargo, este argumento se vino abajo cuando se analiza cómo es la distribución de la carga para sustento del Estado Nacional a través del sistema de impuestos. Se observa que los sistemas tributarios existentes en América Latina son, en mayor o menor grado, concentradores de ingresos pues recaudan más precisamente de aquellos que tienen menos capacidad de pago.

El mantenimiento de la desigualdad social, o su reducción excesivamente lenta, se puede analizar a través de la regresividad del sistema tributario que no ha ayudado en la reducción de las desigualdades, sino que por el contrario, viene contribuyendo a aumentarlas. Sistemas fiscales injustos que privilegian a los titulares de capital y penaliza a la clase obrera, especialmente a los pobres, son los sistemas fiscales adoptadas por los países de América Latina que se sostienen más en los impuestos sobre el consumo y menos sobre la renta y la riqueza, convirtiéndose así en un factor de promoción de las desigualdades sociales.

En términos más prácticos, un sistema tributario justo debe contribuir a la reducción de las desigualdades sociales, pero, los modelos actuales de Estado parecen estar moviéndose en la dirección opuesta a estas perspectivas. Se observa que los Estados deben gastar más y más en costos compensatorios precisamente porque sus sistemas fiscales se basan en una carga tributaria mayor para quienes pueden pagar menos.

En realidad, es importante tener en cuenta que el sistema tributario refleja la distribución del poder como consecuencia del conflicto de intereses entre las clases sociales en un país: las clases más poderosas tienden siempre a pasar la carga de apoyo estatal, así como a ubicarse en las mejores condiciones para apropiarse del gasto público.

En resumen, se puede decir sin exagerar que los sistemas tributarios latinoamericanos van en dirección opuesta a la idea de promover la justicia social, pues contribuyen al mantenimiento y profundización de la desigualdad social.

SOBERANÍA TRIBUTARIA (O SOBERANÍA FISCAL)

La soberanía es la capacidad política de un Estado para ejercer su poder político en su territorio, sin sumisión a los intereses de otro Estado. Es el atributo del derecho público internacional, como nación independiente, frente a otras naciones independientes.

A su vez, la soberanía fiscal se refiere a la capacidad de establecer, recaudar y fiscalizar los impuestos para cumplir las necesidades de gastos del Estado (por ello es también denominada "soberanía fiscal"). Los estados nacionales que se estructuran en una federación de otros estados subnacionales (estados, provincias o departamentos) pueden tener la soberanía fiscal distribuida y compartida con las soberanías fiscales de las unidades federadas.

Así, la soberanía fiscal se deriva de la soberanía del Estado, pero no coincide con ella. A pesar de que es una parte de un todo mayor, hay una diferencia importante en cuanto a la cobertura espacial: mientras que la soberanía del Estado se limita al territorio del Estado, pudiendo, en virtud del derecho internacional público, ampliarse o ser compartida a través de tratados internacionales. La soberanía fiscal, que delimita el ámbito de incidencia del sistema tributario creado por el Estado autónomo, puede traspasar sus fronteras sin la oposición de otro Estado soberano, y dirigirse a algunos hechos generadores de tributos o personas (contribuyentes) fuera de su territorio (que puede conducir a la llamada doble imposición). Por lo tanto, en el ámbito del derecho tributario internacional, los tratados para evitar la doble imposición son medidas para limitar la soberanía fiscal, con el fin de evitar o reducir la doble imposición de los ingresos o el patrimonio. La soberanía fiscal es delimitada (1) por las normas internas que regulan el sistema tributario del Estado, y que, en la mayoría de los estados, comprende algunos hechos generadores ocurridos en el extranjero relacionados con residentes en el propio Estado, y (2) por los tratados internacionales con efectos tributarios.

Por otro lado, hay estados que ejercen su soberanía fiscal, de tal manera que generan una "industria financiera local" al servicio del capital internacional, delimitan sus sistemas tributarios para reducir o incluso anular el impuesto sobre la renta y de patrimonio con el fin de atraer capitales y residentes (particulares o empresas) de otros países. La consecuencia de los modelos fiscales de estos "paraísos fiscales" es la disminución/erosión de las capacidades fiscales de los demás y, en consecuencia, la capacidad de éstas para satisfacer las demandas sociales de la población. Los casos más "amenos" en algunos estados crean un trato diferenciado de algún impuesto para contribuyentes especiales (sea para todos los extranjeros o tan solo una empresa que recibe un beneficio fiscal) también los vuelve parte de la llamada competencia fiscal internacional (o incluso subnacional), conocida como la "guerra fiscal".

La Justicia Fiscal es atacada de manera frontal por la competencia fiscal internacional y subnacional en la medida que los beneficios fiscales - exenciones y otros privilegios - están dirigidos y son apropiados únicamente por titulares del capital, que dejan de cobrar sus impuestos, socavan a la competencia empresarial, desequilibrando el mercado y el empleo nacional y transfieren la carga del gasto público hacia los demás contribuyentes. La crisis de 2008 en Europa dio a conocer la fragilidad de las soberanías fiscales causada por los "paraísos fiscales" y la competencia fiscal internacional al mostrar la incapacidad de los Estados para recaudar fondos y la transferencia de la carga para la sociedad (más impuestos, menos beneficios sociales, mayor tiempo para jubilación, etc.).

IMPUESTO A LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

La tasa sobre las transacciones financieras - TTF es una campaña internacional para la creación de un impuesto/tasa sobre las transacciones financieras internacionales - incluyendo las que involucran cambio de divisas, acciones y derivados en mercados de especulación.

Los dos objetivos principales de la creación de TTF son la regulación de los flujos financieros internacionales y la recaudación de recursos para hacer frente a los problemas globales.

Desde el inicio de la liberalización de los flujos financieros internacionales, se produjo un debilitamiento de los sistemas financieros nacionales, como lo demostraron las diversas crisis "de México", "de Rusia", "de Argentina", "de Malasia", etc. En general, fueron resultado de ataques especulativos, en los que se emplean programas informáticos que realizan hasta 18.000 transacciones de divisas en un día solo para buscar ingresos por divisas en el quinto, sexto, o más decimales. El resultado de esta inestabilidad son los diversos programas de ajuste fiscal impuestos a los países y que causan graves daños a sus poblaciones.

Por otra parte, incluso con tasas de TTF inferiores al 1%, estas incidirán en un volumen extremadamente grande de recursos ya que los mercados financieros mueven billones de dólares al día. El monto recaudado podría llegar a decenas de miles de millones de dólares al año - lo suficiente para hacer frente a problemas de enorme importancia, que por su naturaleza solo pueden ser resueltos a través de acciones planetarias: la superación de la epidemia del SIDA, las desigualdades de género, el calentamiento global, la erradicación de la pobreza y la promoción de la justicia social son apenas algunos ejemplos.

Es importante señalar que la propuesta de creación de una TTF tiene, además de su importancia práctica, una enorme importancia simbólica, porque significaría la pérdida de un tabú muy caro para el proyecto neoliberal. Indica que la globalización puede ser regulada por las sociedades, y dejar de ser un proceso dominado por el capital y su lógica de no regulación.

Varias redes internacionales de movimientos - incluyendo ATTAC, Robin Hood y Campaña ZeroZeroCinco, entre otros - tomaron esta propuesta, que se ha extendido rápidamente en los últimos años.

Historia:

El origen de la TTF se produjo por la sugerencia del economista estadounidense James Tobin, ganador del Nobel de Economía en 1981, quien tras el fin de la convertibilidad del dólar en 1971, propuso durante una conferencia en la Universidad de Princeton en 1972, un nuevo sistema para la estabilidad monetaria internacional en el cual se incluiría el impuesto a las transacciones financieras internacionales. Tobin buscaba "lanzar granos de arena en los engranajes de las finanzas internacionales", y así detener el aumento de la especulación a corto plazo. El porcentaje propuesto por Tobin oscilaba entre 0,05% y 0,2%.

El único país que aplicó la TTF fue Suecia. Entre 1984 y 1990, Suecia implementó un impuesto del 0,5% sobre las transacciones en el mercado de valores, pero el principio finalizó en 1990 debido a la fuga de capitales que provocó. Esta experiencia alimentó los argumentos de los enemigos de los impuestos, para quienes toda intención de aplicar un impuesto a las transacciones financieras tendría el efecto contrario al deseado.

A partir de la crisis económica internacional de 2008, varios gobiernos propusieron la creación de un impuesto para regular los flujos financieros especulativos internacionales (Sarkozy en Francia y Angela Merkel en Alemania, por ejemplo), pero no siguieron adelante con estas proposiciones.

TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

El movimiento para la celebración de tratados internacionales que eviten la doble imposición comenzó desde inicios del siglo pasado, después de la primera Guerra Mundial, pero no fue hasta después de la segunda guerra mundial que se intensificó la firma de estos acuerdos, debido

principalmente al proceso de globalización y a la consiguiente intensificación de las relaciones comerciales entre las personas y las empresas ubicadas en distintos lugares.

Estos tratados internacionales estaban destinados a eliminar o reducir la doble imposición y la evasión fiscal (doble no imposición) que puede sufrir/incurrir una organización o un individuo que tiene o desarrolla actividades comerciales en dos Estados diferentes. Los tratados fiscales también pueden incluso tener como objetivo disciplinario la cooperación administrativa entre Estados en materia fiscal y son, por regla general, bilaterales. Sin embargo, debe tenerse en cuenta, que dentro del proyecto BEPS, que hay una discusión de un acuerdo multilateral para permitir la aplicación de las medidas definidas en varias acciones de ese proyecto que buscan luchar contra la erosión de la base tributaria y la transferencia de beneficios.

Los tratados para evitar la doble imposición y la doble no imposición deben ser acordados entre jurisdicciones que de hecho ejerzan sus competencias fiscales. No tendría sentido alguno un tratado en el que una de las partes sea un paraíso fiscal conocido.

Los tratados fiscales son el resultado de las negociaciones bilaterales sobre la base de convenciones tipo, que se limitan a elaborar un modelo que las partes deberán seguir, como es el caso de la Convención modelo de la OCDE y de la ONU. La principal diferencia entre los dos modelos es que el primero defiende el principio de residencia, que otorga más poder de tributación al país de residencia del productor del bien o servicio, generalmente un país desarrollado, mientras que el segundo sigue el principio de la fuente, que a su vez, favorece el país donde se produjeron las ganancias, por lo general un país en desarrollo. Así, por ejemplo, los países que tienen muchas inversiones en el exterior adoptan el principio de residencia de modo que los beneficios obtenidos en el extranjero se gravan en el momento de su internalización en su país. Por otra parte, los países en desarrollo tratan de negociar la prevalencia del principio de la fuente para que los ingresos obtenidos por las inversiones en el exterior, beneficios de las corporaciones multinacionales o intereses por préstamos, por ejemplo, se graven en el país como a cualquier ciudadano.

IMPUESTOS SOBRE BASE UNIVERSAL

En los países que adoptan el sistema de tributación con bases universales, todos los ingresos o beneficios deben ser gravados, independientemente del lugar donde estos beneficios o ganancias se hayan ganado. Por otra parte, un sistema fiscal que adopta una única base regional toma en cuenta solo los beneficios o ingresos obtenidos dentro de los límites geográficos de un Estado Nacional en particular.

Con la internacionalización de la economía y el desarrollo de medios de pago, un impuesto basado solo dentro de los límites geográficos de un Estado es irremediablemente vulnerable a la omisión tributaria y a la evasión fiscal. Los mecanismos mediante los cuales una empresa podría eludir impuestos son relativamente simples y varían para cada tipo de empresa.

Imaginemos, por ejemplo, un exportador de productos primarios. Basta con crear otra filial, una empresa comercial en un paraíso fiscal (véase la entrada 38) y llevar a cabo todas sus ventas a esta empresa con valores por debajo de los del mercado. Así, la empresa nacional no se beneficiaría. Por otra parte, la compañía con sede en un paraíso fiscal realizaría todas sus operaciones de venta, con precios en el mercado, sin algún tipo de costo. Es decir, la empresa nacional no tendría beneficios y los

beneficios permanecerían en un paraíso fiscal (véase la entrada 40 - Precios de Transferencia). Con una imposición con bases universales los beneficios obtenidos por el comercio exterior están bajo la potestad tributaria del Estado nacional, y debe añadirse a los beneficios de la empresa exportadora.

La tributación con bases universales solo se hace efectiva con acciones legales "contra el aplazamiento", es decir, los impuestos se deben dar según la disponibilidad jurídica de los ingresos, y no en cuanto se realiza la remisión de utilidades, ya que la empresa podría diferir (atrasar) de forma indefinida las remesas de beneficios y hacer transacciones y pagos desde el paraíso fiscal.

Sin embargo, incluso con las normas que amplían la competencia fiscal más allá de las fronteras de los Estados Nacionales, en relación con sus residentes, todavía existen grandes dificultades para controlar la evasión fiscal practicada en la planificación fiscal abusiva de los paraísos fiscales, debido al secreto de las operaciones en esos lugares. No es suficiente, por lo tanto, que se amplíe la competencia tributaria de los Estados nacionales, sino que también es necesario tener un control efectivo de los flujos financieros desde y hacia los paraísos fiscales, así como un efectivo intercambio de información con las autoridades fiscales de otros países a fin para minimizar la omisión tributaria y la evasión fiscal.

IMPUESTOS SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Uno de los impuestos más comunes entre las distintas naciones es el impuesto sobre la transmisión patrimonial no onerosa. Cuando la causa es el fallecimiento de una persona se llama herencia y si ocurre en vida se llama donación. Es un impuesto sobre el patrimonio y se grava directamente al titular. Este impuesto es un tributo directo, porque no se puede transferir su carga a otros.

El impuesto sobre sucesiones y donaciones tiene dos funciones importantes. La primera es para recaudar fondos para el Estado (por muy pequeño que sea en comparación con el total, no es despreciable). El segundo, de carácter extrafiscal, es evitar el empeoramiento de la desigualdad social transmitida por herencia. Para combinar estos dos objetivos, la recaudación se compone de un cierto valor de la propiedad - los valores están por debajo del rango de exención. En general, el impuesto es progresivo (las tasas se incrementan debido al crecimiento gravado valor del objeto). Mientras que en los EE.UU. la tasa máxima alcanza el 40% (ya era del 77% en el período 1946-1976) y comienza a centrarse en la equidad de transmisión de más de 5,34 millones dólares en el Reino Unido, aunque la tasa máxima es la mismo, la gama de exención es de hasta £ 325.000. En Brasil, por ser de jurisdicción estatal de impuestos, las tasas varían entre 1 y 8%, y los rangos de exenciones pueden ser variables.

Curiosamente, según el país, una serie de incentivos se establecen de manera que la carga fiscal se reduce. Uno de los más comunes es la asignación de un porcentaje mínimo a organizaciones benéficas que permite la incidencia de las tasas más bajas en la porción no donada. Uno de estos casos ocurre en Chile, donde el "impuesto de herencia, legados y donaciones", con tasas progresivas de 1% a 25%, tiene partes exentas de impuesto cuando las donaciones se hacen con el único propósito de beneficencia, educación y difusión el progreso de la ciencia en el país.

En general, la transmisión intergeneracional de las acciones de capital limitados están socialmente aceptado, pero a partir de cierto punto esta transmisión se convierte en símbolo de una reproducción social independiente de los valores sociales meritocráticos de trabajo y el espíritu empresarial.

VALOR AGREGADO

Es la contribución de un recurso, actividad o proceso de fabricación de un producto o la prestación de un servicio. En términos contables, es la diferencia entre el valor de compra y los precios de venta de bienes o servicios.

El Valor Agregado es extremadamente importante en términos de impuestos al ser asimilado para determinar la base imponible sobre la cual incide el impuesto que las empresas deben recaudar, sobre todo cuando se trata de impuestos indirectos sobre el consumo.

En Brasil, el impuesto sobre el consumo indirecto más conocido en el que se aplica el concepto de Valor Agregado es el ICMS (Impuesto sobre Circulación de Mercancías y Transporte y Servicios de Comunicación), que incide en cada etapa de circulación. Como este impuesto adopta el principio no acumulativo, permite la utilización de créditos fiscales, que son parte del precio de los productos adquiridos en la fase anterior, que se deducirá de la cuantía de su impuesto a la salida de la mercancía del establecimiento, lo que resulta en la incidencia del impuesto únicamente sobre el valor de la diferencia, es decir, sobre el Valor Agregado.

Dos aspectos importantes de este tipo de carga son la vulnerabilidad más baja de recaudación de impuestos pues la no recaudación en una fase afectará solo al valor añadido a esa fase, y la mayor capacidad fiscalizadora, ya que permite un mejor control de todo el proceso productivo.

Dada la alta capacidad de recaudación de los impuestos sobre el consumo - en Brasil es el impuesto que más recauda - y la necesidad de ser controlado a nivel estatal o federal, se comparte con los municipios. En Brasil, el 25% de los ingresos de IVA se distribuye a los municipios, $\frac{3}{4}$ de acuerdo al valor agregado en los municipios y $\frac{1}{4}$ según la ley estatal (CF88, art. 158, IV e § único).

Al igual que el ICMS en Brasil, el IVA - Impuesto al Valor Agregado (o valor añadido en Portugal) - surgió en Francia en la década de 1950, impuesto de naturaleza indirecta de la capacidad de pago, que recae sobre los bienes y servicios de consumo, vigente en la Unión Europea y en los países miembros del Mercosur (Argentina, Uruguay y Paraguay). El IVA se caracteriza por el hecho de que el enfoque sobre el valor añadido (o agregado) en cada etapa de la entrega del bien y prestación del servicio. Se encuentra entre los impuestos no acumulativos, que son aquellos que gravan los hechos generadores que se desarrollan en varias etapas, de múltiples fases, como el ICMS.

Tomando al IVA en la Comunidad Europea como referencia, la principal diferencia entre el IVA y el ICMS recae en el hecho imponible: fundamentalmente el IVA prevé la incidencia sobre el valor total de la entrega de bienes y prestación de servicios realizados por empresas y profesionales en el desarrollo de sus actividades, en las adquisiciones de bienes por profesionales o empresas, y las importaciones de bienes, independientemente de quién sea el sujeto pasivo (empresario, profesional o particular), mientras que el ICMS de Brasil incide en la circulación de mercancías, el transporte interurbano e interestatal y la comunicación, con exclusión de los impuestos a los correspondientes servicios gravados por el ISS (Impuesto sobre Servicios de cualquier tipo), el Impuesto sobre Productos Industrializados (IPI) y las contribuciones federales relacionadas al PIS/ Cofins.

