

ECONOMÍA Y FINANZAS

PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA EN AMÉRICA Y EUROPA

Entre la crisis de 2008 y la pandemia de 2020

Julia Strada - Rocío Velarde
Colaboración: **Lail Furchi López**

Junio 2021



Esta publicación es la primera de una serie de tres documentos realizada por el CEPA con apoyo de FES. Son investigaciones que abordan distintas temáticas que tienen por objetivo contribuir a la justicia fiscal.



Este documento analiza avances y retrocesos en políticas tributarias progresivas entre la crisis de 2008 y la pandemia iniciada en 2020. Se estudian comparativamente once países de América y Europa occidental.



Algunas preguntas que guían la investigación son: ¿Los sistemas tributarios han ganado en progresividad o han profundizado inequidades? ¿Hubo intentos de los gobiernos de modificar los sistemas? ¿Qué desafíos se abren ante la emergencia provocada por el covid-19?

ECONOMÍA Y FINANZAS

PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA EN AMÉRICA Y EUROPA

Entre la crisis de 2008 y la pandemia de 2020

en cooperación con



Índice

INTRODUCCIÓN	3
ESTADO DEL ARTE, METODOLOGÍA E HIPÓTESIS	5
1. LAS TRANSFORMACIONES EN MATERIA DE PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA EN PAÍSES DE AMÉRICA DEL SUR, EUROPA OCCIDENTAL Y AMÉRICA DEL NORTE: ANÁLISIS DE ONCE CASOS	12
ARGENTINA _____	12
BRASIL _____	23
CHILE _____	28
URUGUAY _____	33
ALEMANIA _____	38
ESPAÑA _____	41
ITALIA _____	45
FRANCIA _____	49
REINO UNIDO _____	54
DINAMARCA _____	58
ESTADOS UNIDOS _____	62
2. IMPUESTOS PROGRESIVOS A LA RENTA Y A LA PROPIEDAD: RELEVAMIENTO DE ALÍCUOTAS Y PISOS DE INGRESOS EN AMÉRICA DEL SUR Y EUROPA	71
ARGENTINA _____	72
BRASIL _____	74
CHILE _____	75
URUGUAY _____	76
ALEMANIA _____	79
ESPAÑA _____	80
ITALIA _____	81
FRANCIA _____	82
REINO UNIDO _____	82
DINAMARCA _____	84
3. CONCLUSIONES	87
BIBLIOGRAFÍA	99
ANEXOS I - II	106

AGRADECIMIENTOS

En el inicio del proceso de investigación para este estudio fue fundamental contar con el apoyo del profesor Jorge Gaggero, a quien agradecemos enormemente sus aportes al diseño metodológico y a la selección muestral, y el compartir contactos académicos en distintas partes del planeta para la recolección de información. Asimismo, el Prof. Gaggero mantuvo un interés activo en la elaboración del documento, muy necesario e inspirador considerando su extensa trayectoria. Enrique Arceo realizó una lectura muy detenida del presente y de los documentos que plantean la continuidad de la serie de investigación, con devoluciones pertinentes en lo referido a los cambios globales recientes. También Magdalena Rúa fue muy importante en el proceso final con sus lecturas atentas y atinadas devoluciones.

Asimismo, los agradecimientos se dirigen al periodista de *Página 12*, e integrante de Tax Justice Network, Marcelo Justo, quien tuvo un rol fundamental en acercarnos a fuentes de información específica sobre la estructura tributaria de países de Europa y de América del Sur, además de contar con su mirada idónea sobre tributación en el Reino Unido.

Queremos reconocer y agradecer a una decena de académicos y especialistas en tributación que fueron consultados a lo largo del proceso de redacción de este trabajo: José María Mollinedo (España), Andrés Knobel (Argentina), Rafael Rey y Joaquín Toledo (Uruguay), James Henry (Estados Unidos), João Carlos Loebens (Brasil), Ricardo Martner (Chile), Stefan Bach (Alemania) y María Fernanda Valdés (Colombia).

En la revisión documental y cuantitativa de los datos contamos con la colaboración del contador y economista Hernán Letcher. Para el estudio de las alícuotas a los ingresos y al patrimonio a nivel global, destacamos la colaboración experta del Dr. Arturo Capellano.

INTRODUCCIÓN

La crisis del covid-19 ha abierto debates en todo el mundo acerca de la necesidad de avanzar en una mayor justicia tributaria. La situación crítica en materia de salud y el incremento de la pobreza derivados del efecto de la pandemia sobre las economías han tenido impactos regresivos sobre la distribución del ingreso en un escenario de destrucción de riqueza generalizada. En este contexto, hasta el propio Fondo Monetario Internacional (FMI) recomendó la adopción de medidas fiscales que involucraran el aumento de las alícuotas para los tramos más altos del impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales.

Los impactos regresivos en materia distributiva y específicamente en lo que refiere a las modificaciones en la tributación se remontan a la década del 70 y a una serie de transformaciones que determinaron el fin de los Estados de Bienestar tal como los conocíamos. La alianza hegemónica Margaret Thatcher - Ronald Reagan, la caída de la Unión Soviética, el ascenso de China y el fenómeno de la creciente transnacionalización del capital se combinaron como elementos decisivos para cambiar la forma de acumulación predominante en el mundo. A este fenómeno se agregó la globalización financiera –que describe muy cabalmente F. Chesnais (2001)– a partir del fin de los acuerdos de Bretton Woods, con la consiguiente desregulación de los mercados financieros nacionales. En la región, las dictaduras de Augusto Pinochet en Chile y de Jorge R. Videla en Argentina, con los respectivos golpes de Estado previos en 1973 y 1976, fueron los quiebres de modelos económicos antaño anclados en la industrialización, Estados fuertes y procesos progresivos de distribución del ingreso.

Esta creciente composición regresiva de la recaudación, experimentada tanto en Argentina como a nivel global, no se ha revertido en su nueva configuración estructural desde los años 70, e incluso si bien la crisis de 2008 ha abierto la puerta a cuestionamientos a los cimientos desiguales sobre los que se monta el sistema, ello no significó su transformación. La pandemia de covid-19 arrecia luego de décadas de concentración del ingreso y de la riqueza, y sin la aparición de una correlación de fuerzas suficiente –y con una voluntad política asociada y decididamente potente– para modificarla. En 2020, casi como búsqueda de un atajo veloz y efectivo a la necesidad de recaudar más por parte de los Estados para fortalecer su capacidad de afrontar la crisis sanitaria y económica (cuyo impacto de por sí, ya es desigual y regresivo), surgió con fuerza, tanto en países europeos como en el continente americano, la posibilidad de impulsar impuestos sobre los grandes patrimonios o de mejorar los gravámenes existentes incorporando mayores niveles de progresividad tributaria. Si bien se han manifestado variantes, muy correlacionadas con la historia política, económica y social, y con particular asociación a las trayectorias tributarias de cada país, en todas se considera la necesidad de recuperar mayores niveles de solidaridad tributaria para atender los crecientes gastos fiscales derivados de la pandemia. En un documento precedente, datado en abril de 2020, Strada, Letcher, Rua y Garriga Olmo abordaron este surgimiento de nuevas propuestas en materia de gravámenes a la riqueza con una lectura que identificaba la emergencia de iniciativas de índole social, política y en algunos casos con alcance institucional, que procuraban avanzar en una tributación más equitativa en distintas partes del planeta (CEPA, 2020b).

En este sentido, el presente documento se propone abordar una serie de interrogantes que cobran particular relevancia en los tiempos actuales y que, por ende, guían la investigación: ¿Los sistemas tributarios han ganado en progresividad o han profundizado las inequidades en la última década? ¿La crisis del 2008 sirvió como puntapié para transformar políticas tributarias hacia una mayor progresividad? ¿Qué cambios hubo luego de ella en los países analizados? Hay una pregunta ulterior, a la que, si bien no responde este trabajo, forma parte de las reflexiones que lo impulsan: ¿es posible sostener niveles de tributación que financien Estados fuertes con políticas de

bienestar hacia la población? ¿Qué margen social, político e histórico tienen las sociedades para modificar la senda regresiva en materia de tributación, instaurada y sostenida en los últimos 50 años?

El objetivo de este documento es identificar y analizar avances y retrocesos en políticas progresivas de orden tributario relacionadas con las propuestas y la implementación de impuestos progresivos en países seleccionados de América y Europa, a partir de la poscrisis económica internacional de 2008 y con particular énfasis en el marco de la pandemia de covid-19. Para ello, se organizan dos objetivos específicos: i) Analizar la evolución de la progresividad/regresividad en los sistemas tributarios de los países seleccionados en América y Europa, en el periodo comprendido entre la crisis de 2008 y la emergencia de la pandemia, y, ii) analizar en detalle los niveles de alícuotas legales del impuesto a la renta y del impuesto al patrimonio en estos países, procurando establecer comparaciones. La contracara de este análisis tiene que ver con la debilidad, el resquebrajamiento y erosión de las bases imponibles producto de los fenómenos de evasión y elusión fiscal, asociados a la fuga de capitales que particularmente afectan a las economías emergentes. Aparecen serias limitaciones al avance de la progresividad tributaria en un contexto donde las bases imponibles están incompletas. Por ello este trabajo incorpora entre sus conclusiones la indispensable mirada sobre los paraísos o guaridas fiscales, tema que será cabalmente trabajado en el Documento 3 de esta serie de informes de investigación de CEPA con apoyo de FES Argentina.

ESTADO DEL ARTE, METODOLOGÍA E HIPOTÉISIS

En este documento nos concentramos en un concepto: la progresividad tributaria. La cuestión de la progresividad tributaria es un tema central que atraviesa a las luchas sociales y políticas de la “modernidad”, tal como señala Gaggero (2008). La progresividad se refiere a los impuestos en tanto instrumentos de cambio económico-social y fue introducida por la Revolución Francesa de la mano de Maximilien Robespierre. De esa manera se incorporó el debate sobre la propiedad privada y la progresividad a la agenda histórica de los Estados-Nación a fines del siglo XVIII. Un impuesto progresivo es aquel que busca recaudar aplicando alícuotas crecientes a medida que aumenta el monto imponible, es decir que paga más aquel contribuyente que más ingresos o riqueza tiene. El primer impuesto progresivo que se empezó a aplicar en Inglaterra a fines del siglo XVIII fue el impuesto a la renta, un impuesto por el que se paga un porcentaje de los ingresos de las personas. El impuesto a la renta es una “insignia” de la progresividad.

Más recientemente, Thomas Piketty, uno de los autores que más conmovió el campo académico en materia de análisis tributarios y desigualdad, señaló que desde 1970 la desigualdad creció significativamente en los países ricos, sobre todo en Estados Unidos, donde en la década de 2000-2010 la concentración de los ingresos recuperó el nivel récord de 1910-1920. El análisis de Piketty se centra en el estudio de la desigualdad de patrimonios, su evolución y determinantes y confirma que el capital se encuentra mucho más concentrado que el ingreso en todos los países para los que se presentan mediciones. Por ejemplo, hacia el año 2010, el 10% más rico de la población estadounidense ostentaba el 70% del patrimonio. Aun en países con baja desigualdad de ingresos, como Suecia, el patrimonio se concentra fuertemente dado que el 1% más rico capta el 20% del capital total (Herrera, 2015).

Sostienen Piketty y Saez (2007: 4):

La definición de un sistema tributario progresivo generalmente comienza con la idea de un impuesto proporcional, en el que todos pagan la misma parte de los ingresos en impuestos. A partir de esa línea de base, un impuesto progresivo es aquel en el que la participación de los ingresos pagados en impuestos aumenta con los ingresos, y un impuesto regresivo es uno en el que la participación de los ingresos pagados en impuestos disminuye con los ingresos. Por supuesto, los sistemas tributarios del mundo real son complejos y están llenos de reglas que tienen diferentes efectos en la distribución del ingreso. Por lo tanto, una definición más general es que un sistema tributario puede definirse como progresivo si los ingresos después de impuestos se distribuyen de manera más equitativa que los ingresos antes de impuestos, y regresivo si los ingresos después de impuestos se distribuyen de manera menos equitativa que los ingresos antes de impuestos.

Por su parte, para Caprarulo en referencia a Argentina¹:

Existe consenso en la teoría económica respecto a que los tributos deben ser progresivos, dicho en otras palabras: que cada contribuyente pague de acuerdo a sus ingresos. Caso contrario estaríamos agrandando la brecha entre las personas de mayor y menor poder adquisitivo, porque después de pagar los

¹ “La reforma tributaria debe ser la base del nuevo acuerdo económico y social”, IADE, junio 2020, <http://www.iade.org.ar/noticias/la-reforma-tributaria-debe-ser-la-base-del-nuevo-acuerdo-economico-y-social>

impuestos, los primeros tendrían proporcionalmente más recursos que antes respecto al resto. [...] La regresividad de la estructura tributaria y la preponderancia del IVA en la recaudación es una cualidad que compartimos con el resto de Latinoamérica. Por el contrario, en las economías más avanzadas, la presión fiscal es más progresiva porque la principal fuente de recaudación son gravámenes sobre los ingresos. Los que más ganan pagan más. Con la particularidad de que recae principalmente sobre los individuos para evitar que las empresas lo trasladen a los precios y lo terminen pagando los consumidores.

Cetrángolo y Gómez Sabaini (2007) indican, asimismo, que cuanto más concentrada sea la riqueza que grava un impuesto mayor será su nivel de progresividad. Este es el caso de los impuestos al patrimonio, a la herencia o a las donaciones como así también los impuestos al ingreso individual. En el supuesto contrario se encuentran aquellos impuestos que afectan tanto a ricos como a pobres, es decir, que afectan a todos los ciudadanos y las ciudadanas por igual. El paradigma de estos tributos son los impuestos al consumo –usualmente mediante impuesto al valor agregado (IVA)–.²

Por otro lado, existe también la distinción entre impuestos directos e impuestos indirectos, cuya diferencia radica en la base a la cual gravan. De acuerdo con López Accotto, Martínez, Mangas *et al.* (2016: 52):

La diferencia entre impuestos directos e indirectos se considera sobre la base de la incidencia real del impuesto y quién es el sujeto que realmente lo paga. El impuesto directo lo paga el sujeto pasivo que determina la ley, y este no lo traslada a otro (un ejemplo de ello es el impuesto a las ganancias y bienes personales). En el caso de los impuestos indirectos, la ley define a un sujeto que debe pagarlo, pero el responsable lo traslada a otra persona (impuesto al valor agregado, impuesto a los ingresos brutos). Otra forma de explicarlo es la que define los impuestos directos a partir de que gravan manifestaciones directas de la capacidad contributiva, o sea, la renta y el patrimonio. En cambio, los impuestos indirectos gravan manifestaciones indirectas, como el consumo, las transferencias de bienes o el volumen de los negocios.

En este documento nos interesa particularmente retomar la relación entre la progresividad tributaria y la presión fiscal. Como señalan Martin y Martner (2004: 16):

Muchos estudios relacionan negativamente la presión tributaria, o el gasto público, con el desempeño económico. Pero no es posible avanzar en conclusiones sólidas al respecto: hay países que han crecido satisfactoriamente con un alto nivel de impuestos y muchos otros que tienen un mediocre desempeño macroeconómico y una presión tributaria reducida. Antes bien, la causalidad parece ser inversa: a medida que los países crecen, la base tributaria se amplía y el sistema puede volverse más progresivo, todo lo cual redundando en un círculo virtuoso entre crecimiento, gasto público, nivel de impuestos y progresividad del sistema.

En efecto, mejorar los niveles de progresividad permitiría aumentar los niveles de recaudación y de esa manera fortalecer las arcas estatales, lo que a su vez habilita la ejecución de un gasto público aún más relevante, corrigiendo tanto por la vía tributaria como por la fiscal la desigualdad entre ricos y pobres. La progresividad y el desarrollo tienen, para este documento, una relación intrínseca y por estos tiempos ineludible en los debates públicos sobre la financiación de la pandemia.

Es importante señalar que este documento se aboca al análisis de los cambios en las políticas tributarias asociadas a la progresividad, pero no aborda los cambios en lo referido al gasto o a la política fiscal en su integralidad. Esta limitación en el alcance es fundamental que sea allanada en el inicio, ya que la corrección a la desigualdad que aporta la tributación es diferente –y en distintas etapas menor– a la que aporta la ejecución del gasto.

² Desde un abordaje más integral, la desigualdad se mide analizando la evolución del coeficiente de Gini, el cual se ve afectado por la distribución del ingreso existente en una sociedad comparando los deciles de mayor riqueza con los deciles de menor riqueza. Este coeficiente varía entre 0 (que corresponde a una igualdad total de ingresos) y 1 (que corresponde a una desigualdad total). A la hora de estudiar la participación tributaria en los indicadores de desigualdad es fundamental, según estos autores, clasificar el grado de progresividad o regresividad que tiene cada impuesto y cómo impacta en el resultado final del Gini (Cetrángolo y Gómez Sabaini, 2007).

A modo de ejemplo, en lo que refiere al caso argentino, a la hora de determinar el impacto que ejerce el sistema tributario respecto de la desigualdad, o, en otras palabras, su “corrección” de las asimetrías, los trabajos de Santiere, Gómez Sabaini y Rossignolo (2000) y de Gaggero y Rossignolo (2011) constataron que hubo una leve mejora entre 1997 y 2010. Si en el primer año de referencia se registraba un efecto “levemente regresivo” –luego del pago de impuestos o detracción estatal se observaba un empeoramiento del coeficiente de Gini–, hacia 2010 se observa un sistema “ligeramente progresivo”, ya que el ingreso disponible se distribuye en forma más igualitaria que el ingreso previo al pago de impuestos. Esta mejora en la forma de recaudación argentina no deja de mostrar un sistema tributario altamente regresivo, donde el 10% más pobre de la población participa en mayor medida del pago de impuestos que del reparto del ingreso.³

En función de los conceptos centrales delineados en el somero estado del arte precedente, existe una serie de temas que interesa particularmente abordar en el actual documento. Primero, ¿qué niveles de carga tributaria existe en los distintos continentes y subcontinentes, atendiendo a la muestra seleccionada de once países? La foto de la carga tributaria (o presión tributaria) y su análisis en clave de progresividad son fundamentales para poner negro sobre blanco una serie de aseveraciones que suelen realizarse acerca de la muy elevada carga tributaria de los países del Cono Sur, respecto de los “desarrollados”.

Seguidamente, el estudio del nivel de progresividad de esta forma de recaudación permitirá agregar un dato cualitativo de enorme relevancia: ¿cuánto de esos impuestos se cobran sobre los que más ganan o más tienen? ¿Qué nivel de avance progresivo hay en cada parte del planeta estudiada (América de Sur, América de Norte y Europa occidental)? Este vector de análisis es central por lo antedicho: la importante relación que existe entre progresividad tributaria y alto nivel de recaudación. En otros términos, la posibilidad del Estado de recaudar más, si se recauda progresivamente, es mayor. La regresividad impone límites cuantitativos a los niveles de recaudación que son asimismo un límite a la capacidad del Estado de redistribuir, seguidamente, a través del gasto.

Otro interrogante que aborda este documento –si bien no es su tema principal– refiere a cuáles son las distintas formas de mejorar la progresividad tributaria: ¿vía suba de impuesto a los ingresos o vía aumento de los gravámenes a los patrimonios? Y, en ese marco, ¿qué rol juegan los impuestos a las grandes fortunas que surgen en estos tiempos de pandemia como propuestas de emergencia?

La contracara de este análisis tiene que ver con la debilidad, el resquebrajamiento y erosión de las bases imponibles producto de los fenómenos de evasión y elusión fiscal, asociados a la fuga de capitales que particularmente afecta a las economías emergentes, como ha problematizado extensamente Magdalena Rúa (2018 y 2019). Nos preguntaremos oportunamente, en el Documento 3 de esta serie: ¿cómo operan entonces los paraísos fiscales o guaridas que facilitan la evasión fiscal y resquebrajan las bases tributarias?

En línea con los interrogantes que se propone responder este trabajo, entre las hipótesis delineadas, y articuladas con los objetivos específicos, se encuentran las siguientes:

i) Se espera constatar que, si bien la crisis de 2008 abrió la puerta a la reflexión y al debate público en torno a la desigualdad económica, la aparición de las demandas para introducir impuestos progresivos se produjo al mismo tiempo que el avance o consolidación –en la última década– de sistemas con poca participación de los impuestos al patrimonio y a la renta.

ii) La emergencia de propuestas de gravámenes a las grandes fortunas, específicamente en el marco de la pandemia de covid-19, se parece antes bien a un “atajo” progresivo en un contexto de crisis e incertidumbre, considerando las dificultades que entraña una modificación más profunda de los sistemas tributarios.

3 Cabe retomar la indispensable distinción entre distribución primaria y secundaria a los efectos de nuestros objetivos. Si la distribución primaria es la que sucede como efecto del funcionamiento de las fuerzas de mercado –que por cierto no son ajenas a la acción estatal–, y es la que constituye un determinado modo de producción, “la recaudación de impuestos cumple la función de afectar la distribución del ingreso a través de la denominada redistribución o distribución secundaria”, tal como lo señalan los tributaristas argentinos López Accotto, Martínez, Mangas *et al.* (2018). Por esta razón es relevante el estudio tributario que aquí se propone realizar.

Otra hipótesis relevante, en términos globales, refiere a los niveles de progresividad según regiones:

iii) América del Sur ostenta niveles de alícuotas legales significativamente más bajas que Europa occidental en lo que atañe a los impuestos progresivos, mientras que en Estados Unidos no hay uniformidad, sino que existen variantes estatales. Al mismo tiempo, las presiones fiscales son diferenciadas según regiones, con varios puntos más de participación de la recaudación tributaria sobre PIB en países típicamente considerados desarrollados o centrales respecto de la periferia económica.

EL COVID-19 Y LA RECONFIGURACIÓN DE LOS ABORDAJES FISCALES Y TRIBUTARIOS A NIVEL GLOBAL

En 2020, producto de la brutal crisis económica provocada por el covid-19, los debates sobre progresividad tributaria comenzaron a ganar presencia en *papers* académicos y también en los medios de comunicación. Una serie de organismos multilaterales han empezado a señalar la necesidad de gravar el patrimonio y la riqueza para dotar a los Estados de mayor fortaleza fiscal. Esto se ha evidenciado en los informes de los principales organismos, como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), el Fondo Monetario Internacional (FMI) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), y la Comisión Económica para América Latina (CEPAL). También distintas organizaciones no gubernamentales (ONG) han advertido sobre esta necesidad, sobresalen entre ellas: el Panel de Alto Nivel sobre Responsabilidad, Transparencia e Integridad Financieras Internacionales (Panel FACTI) de la ONU y Tax Justice Network (TJN).

Estos debates llevaron a discusiones más profundas, especialmente durante 2020, sobre la necesidad de tomar medidas tributarias extraordinarias que pudieran simultáneamente aliviar el efecto negativo que la crisis tuvo sobre la distribución de la riqueza y financiar los programas de asistencia social que se pusieron en marcha en todo el mundo como respuesta a la pandemia.

De acuerdo con el tributarista alemán Stefan Bach, la definición de Wealth Tax alude al “impuesto anual sobre el alto patrimonio neto personal, es decir, los activos gravables (bienes inmuebles, activos financieros y activos comerciales, excluidos los derechos de pensión y los efectos personales) menos sus deudas asociadas” (Bach, S., y A. Thiemann, 2016: 2). Específicamente durante la pandemia el concepto de impuesto a las grandes fortunas tomó impulso como una solución de corto plazo que pudiera paliar estos efectos negativos y regresivos. La definición del impuesto a las grandes fortunas, sin embargo, varía según los distintos países y toma diferentes nombres a la hora de analizarlo en escala global. En la Argentina, por ejemplo, a finales de 2020 fue aprobada la ley que regulaba el “aporte solidario y extraordinario”, que gravaba por única vez y con tasas progresivas –de entre 2% y 3,5%– las fortunas individuales mayores a los 200 millones de pesos (2 millones de dólares estadounidenses, aproximadamente). Bolivia legisló una situación similar, y en ambos la denominación aludió a “grandes fortunas”. Durante 2020, las iniciativas propuestas en distintos países del mundo evidencian que los impuestos a las grandes fortunas: i) gravan la riqueza acumulada por personas humanas; ii) afectan usualmente a fortunas que representan un porcentaje minúsculo de la población (1% o menos); iii) suelen tener tasas menores a los dos dígitos, más bien ubicadas entre 1% y 5% y, generalmente, proponen tasas progresivas; iv) si bien tuvieron un rol en los debates tributarios de todas partes del mundo, pocos países lo implementaron efectivamente a lo largo del siglo XXI.

Siguiendo la bibliografía tributaria más reciente, Thomas Piketty (2014) ha señalado que los gravámenes sobre el stock de riqueza reducen el flujo neto que de ella se genera. La dinámica de la concentración económica en el capitalismo actual se produce al existir una tasa de rendimiento del capital superior a la tasa de crecimiento de la economía. Por ende, los gravámenes de este tipo no tienen solamente una finalidad recaudatoria para las arcas públicas, sino que contribuyen a limitar los procesos de concentración económica que se han acelerado vertiginosamente desde la década del 70 hasta la actualidad.⁴

En el mes de abril de 2018, la OCDE presentó dos informes; el primero se tituló “Fiscalidad del ahorro de los hogares” y allí indicó la existencia de oportunidades para que algunos países mejoraran la progresividad en sus impuestos sobre el ahorro, como resultado del reciente intercambio automático de información financiera entre

⁴ Esto también es señalado por Magdalena Rúa (2018).

administraciones tributarias. En el otro, titulado “El papel y diseño de los impuestos sobre el patrimonio neto”, señala que hay mayores márgenes para establecer tributos sobre el patrimonio neto en aquellos países donde la tributación de los ingresos de capital es baja o donde no se recaudan impuestos a la herencia.

Por su parte, en abril de 2020, el FMI publicó su “Serie especial sobre políticas fiscales en respuesta al covid-19” y allí el organismo planteó considerar aumentos de las tasas en los tramos superiores del impuesto a la renta, el impuesto a la propiedad y el impuesto al patrimonio, quizás a modo de “sobretasa solidaria”. Por el lado del gasto, propuso una fuerte expansión durante la pandemia. Su directora gerente, Kristalina Georgieva declaró: “Gasten todo lo que puedan, pero guarden los recibos” (15/4/2020).⁵

También en 2020, un grupo de tributaristas del Banco Interamericano de Desarrollo (BID) publicó un informe sobre la región de América Latina y el Caribe. Sostiene que para financiar los déficits de corto plazo es clave retornar en el marco de la pandemia a la política tributaria. En este sentido, propone tomar como eje prioritario la búsqueda de la equidad, considerando el efecto regresivo de la crisis provocada por el covid dado el efecto regresivo de la propia crisis, y sobre las principales bases tributarias del IVA, el impuesto a la renta y el impuesto al patrimonio, establecen algunas consideraciones específicas. Respecto del IVA, el documento del BID hace mención a la necesidad de realizar compensaciones a los hogares más pobres, con transferencias focalizadas que compensen el alza del tributo.

Por otro lado, la CEPAL en su informe “Estudio Económico de América Latina y el Caribe 2020. Principales condicionantes de las políticas fiscal y monetaria en la era pospandemia de covid-19” presenta un análisis de los efectos económicos provocados por la pandemia en cada país de la región, y formula recomendaciones de políticas para enfrentarlos, sobre todo en materia fiscal y monetaria, al mismo tiempo que resalta la importancia de la cooperación internacional. El documento subraya que el desafío es mantener una política fiscal activa en un contexto de mayor endeudamiento:

Para ello se requiere una política fiscal activa en un marco de sostenibilidad fiscal centrado en los ingresos. Es necesario que América Latina y el Caribe aumente su recaudación tributaria, que actualmente es de 23,1% del PIB en promedio para los gobiernos generales de la región, comparado con el 34,3% de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Para esto se debe combatir la evasión y elusión tributaria, que llega al 6,1% del PIB regional, consolidar el impuesto a la renta a personas físicas y corporaciones, extender el alcance de los impuestos sobre el patrimonio y la propiedad, establecer impuestos a la economía digital y correctivos, como los ambientales y relacionados a la salud pública (CEPAL, 2020).

Realizando un balance sobre los cambios ocurridos concretamente durante la pandemia, también la OCDE publicó un reciente informe titulado “Tax Policy Reforms 2020. The role of tax systems in responding to covid-19”, en el cual detalló las principales transformaciones en las políticas tributarias experimentadas en las economías del mundo. Se identificaron las siguientes tendencias:

- *Impuesto sobre la renta de las personas físicas*: hubo reducciones, dirigidas en particular a hogares de ingresos bajos y medios. Si bien esta tendencia representa una amplia continuación de reformas en el impuesto a la renta de personas físicas en los últimos años, se observa la intensificación de los recortes de las alícuotas. Se estrechó la base impositiva, especialmente con el fin de beneficiar familias y personas de bajos ingresos. Respecto de la renta del capital familiar, se introdujeron cambios, que implicaron tanto subas como bajas de impuestos. Estas medidas incluyeron cambios en la tributación de ingresos por alquiler, así como impuestos ampliados para apoyar a los pequeños ahorristas.
- *Cambios en la seguridad social*: se limitaron las contribuciones tanto en número como en alcance. La mayoría de las reformas estaban dirigidas a reducir las contribuciones a la seguridad social, pero los cambios fueron generalmente modestos.

⁵ “La directora del FMI, a Gobiernos y bancos centrales: «Gasten cuanto puedan, pero guarden los recibos»”, *El País*, 15/4/2020, <https://elpais.com/economia/2020-04-15/georgieva-fmi-a-gobiernos-y-bancos-centrales-gasten-cuanto- puedan-pero-guarden-los-recibos.html>

- *Recortes de tasas del impuesto sobre la renta de las sociedades*: se observa una continuidad de estas medidas en 2020. Al igual que en 2019, se registra una cierta convergencia en las tasas impositivas legales entre países. Muchos países también reforzaron sus incentivos fiscales corporativos para estimular la inversión, innovación y sostenibilidad del medio ambiente.
- En materia de *fiscalidad internacional*, se observan esfuerzos para proteger las bases del impuesto sobre sociedades contra la elusión de impuestos corporativos. Esto va en línea con el proyecto Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés: *Domestic tax Base Erosion and Profit Shifting*) de la OCDE, que se refiere a las estrategias de planificación de tributación utilizadas por empresas multinacionales para aprovechar baches en las reglas fiscales y así eludir el pago de impuestos.
- *Impuestos a las tecnológicas*: un número creciente de países han anunciado o implementado medidas para gravar ciertos ingresos por *servicios digitales*.
- *Impuestos al consumo*: la estabilización de las alícuotas estándar del IVA observadas en los últimos años tiene su continuidad en la pandemia.
- *Otros impuestos internos*: se han registrado aumentos de impuestos especiales, en particular sobre productos de tabaco y bebidas azucaradas, en línea con tendencias de años anteriores.
- *Medio ambiente*: continuaron a un ritmo lento en 2020. Si bien el número de medidas adoptado aumentó en comparación con 2019, las reformas se concentraron en unos pocos países y su alcance se mantuvo generalmente limitado. La mayoría de las reformas estaban relacionadas con la fiscalidad de la energía, pero a diferencia de años anteriores, los combustibles para el transporte no fueron el foco principal. En cambio, se hicieron cambios a los impuestos al carbono y a los impuestos sobre consumo de electricidad. Hubo algunas reformas tributarias dirigidas a gravar los plásticos y basura, pero limitadas en cantidad.
- *Impuestos a la propiedad*: se observa una tendencia a la suba.

Ante esta enumeración, merece citarse la nota publicada por el principal periódico económico británico, *Financial Times*, que en abril de 2020 se preguntó si no era momento de avanzar en la redistribución de ingresos e impuestos más progresivos.

Tendrán que ponerse sobre la mesa reformas radicales –la reversión de la dirección política prevaleciente de las últimas cuatro décadas–. Los gobiernos tendrán que aceptar un papel más activo en la economía. Deberán concebir a los servicios públicos como inversiones en lugar de pasivos, y buscar formas de hacer que los mercados laborales sean menos inseguros. La redistribución volverá a estar en el orden del día, [para agregar] las políticas hasta hace poco consideradas excéntricas, como los impuestos sobre la renta básica y los impuestos sobre la riqueza, tendrán que estar en la mezcla (*Financial Times*, 3/4/2020).

Los abordajes heterodoxos desde el punto de vista fiscal y tributario, incluso propuestos como medidas de urgencia en tiempos extraordinarios desde usinas de pensamiento liberales, demuestran la naturaleza sin precedentes de la crisis de la pandemia de covid-19. Las marcadas caídas del PIB de las grandes economías del mundo fueron en el año 2020 incluso más acentuadas que las de la Gran Recesión de 2008: España tuvo como resultado un retroceso de -11%, Italia -8,9%, Francia -8,2%, Alemania -5,3%, Brasil -4,4%, Rusia -3,6%, Estados Unidos -3,5%. Las sugerencias o propuestas exploradas para enfrentar esta situación se basan tanto en nuevas fuentes de ingresos como en la modificación hacia la mayor progresividad de los sistemas tributarios existentes. Estas ideas desde el frente tributario se acompañan de un renovado rol del gasto público, tanto para sostener ingresos de los sectores damnificados por el covid-19 como también para impulsar la reactivación.⁶

6 "Ni Argentina ni Italia ni Sudáfrica: la OCDE certifica que España sufrió el mayor colapso económico en 2020", 9/3/2021, *El Mundo*, <https://www.elmundo.es/economia/macroeconomia/2021/03/09/60465ee8fdddffe05a8b4572.html>

En función de lo mencionado hasta aquí, este documento cobra particular impulso en el marco de la pandemia de covid-19, buscando partir de esta situación coyuntural para mirar hacia atrás en la reconstrucción de los principales hitos en materia de introducción de progresividad tributaria en los casos analizados.

ESTRATEGIA METODOLÓGICA

Para el trabajo se utilizó una estrategia cuantitativa y cualitativa basada en estudios de caso. Se consideraron tres grandes regiones: Europa occidental, América del Sur y América del Norte para la construcción de la muestra que abarcó once casos. En Europa occidental abarcó los países de mayor relevancia en la Unión Europea y con trayectorias tributarias muy significativas: Alemania y Francia, junto con España e Italia. Se agrega a la muestra el caso de Reino Unido, considerando su relevancia histórica para el continente europeo y también su rol como guarida en tiempos recientes, según se registra en distintas fuentes. Se suma a Europa occidental el caso de Dinamarca con la finalidad de incorporar a la muestra un país nórdico que posee una particular trayectoria tributario-fiscal, política y social.

En lo que refiere al subcontinente sudamericano, se priorizaron las tres economías que conforman el Cono Sur, Argentina, Chile y Uruguay y a estas se agregó el caso de Brasil, la economía más grande de la región.

En Norteamérica se toma el caso de Estados Unidos, que, por su historia federal, presenta un funcionamiento tributario muy diferente del que podemos encontrar en el resto de los países de la muestra, e incluso en Canadá y México, en su misma región.

En primer lugar, se realiza un análisis de la evolución de los principales impuestos de cada país, considerando dos clasificaciones, la tradicional (impuestos al capital o al patrimonio, al consumo y al ingreso/renta) y la relación progresividad/regresividad en cada estructura nacional. Dentro del grupo "progresividad" se incluyeron los tributos cuya gravabilidad se dirige al ingreso, al patrimonio y también al comercio exterior (este último tributo fue deliberadamente incluido dada la importancia que reporta para las economías del Cono Sur), mientras que dentro de "regresividad" se tuvieron en cuenta los tributos referidos principalmente al consumo. Se aborda por separado la recaudación correspondiente a seguridad social, por sus particularidades y porque no es técnicamente asociable a un impuesto progresivo. Cabe aclarar, entonces, que la recaudación correspondiente a la seguridad no se considera en ninguna de las clasificaciones regresiva/progresiva.

Se realizó una búsqueda específica en cada país de las bases de datos oficiales y de otras fuentes complementarias. Luego se procedió a un trabajo caso por caso en el agrupamiento de los impuestos de acuerdo con las categorías definidas previamente (el detalle de los impuestos contenidos en cada categoría se desarrolla con cada país y además se encuentran en el anexo). Los datos de la OCDE y del Banco Mundial fueron un complemento relevante para el contraste y cotejo de la información. En cada caso se procedió además al cálculo de la participación de la recaudación sobre el PIB (presión fiscal), complementariamente se analizó la evolución del coeficiente de Gini en el mismo periodo en cada país.

Acompañando cada construcción de serie tributaria por país, se realizó un trabajo cualitativo de consultas a especialistas tributarios y de búsqueda de bibliografía secundaria a los efectos de llevar a cabo un análisis de las trayectorias tributarias desde 2008 hasta la actualidad, considerando la intervención de variables políticas, sociales e institucionales. Se buscó identificar casos en los que las propuestas tributarias de carácter progresivo hayan aparecido o hayan logrado ser plasmadas en reformas concretas.

Para el análisis de los impuestos progresivos, se relevaron datos de la composición de las alícuotas del impuesto a la renta y a la propiedad y también los mínimos a partir de los cuales se grava en cada caso. En este segmento del trabajo también el abordaje metodológico es cuantitativo a partir del trabajo con bases de datos oficiales y su posterior análisis.

El documento se divide en dos partes. En la primera parte se desarrollan las transformaciones en la composición de la recaudación en los Estados analizados entre la crisis de 2008 y la pandemia de covid-19 en 2020. El desarrollo de este primer apartado se realiza por región. En la segunda parte se analiza en detalle la composición de las alícuotas de los principales impuestos a la renta y a la propiedad en los países seleccionados. Al final se desarrollan las conclusiones.

1

LAS TRANSFORMACIONES EN MATERIA DE PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA EN PAÍSES DE AMÉRICA DEL SUR, EUROPA OCCIDENTAL Y AMÉRICA DEL NORTE

Análisis de once casos

AMÉRICA DEL SUR

ARGENTINA

Durante la década del noventa tanto en Argentina, como en toda América Latina, se produjo un proceso de aumento de la regresividad de los sistemas tributarios (cuya composición ya era regresiva): aumentó la presión fiscal a costa de un crecimiento en los impuestos a los consumos y a las ventas (Cetrángolo y Gómez Sabaini, 2006). El Consenso de Washington orientó estos cambios, privilegiando impuestos que, de acuerdo con el discurso del organismo, “no distorsionaran los precios relativos que determina el mercado”⁷ en desmedro de aquellos que inciden progresivamente sobre la distribución de los ingresos. Así, se extendieron las bases imponibles, se elevaron las tasas de los impuestos que gravan el consumo y se redujeron las alícuotas de los que alcanzan a las ganancias, en particular, de las personas jurídicas. La orientación de estos cambios se basó en la reforma impositiva que encabezó el presidente Ronald Reagan en Estados Unidos y se propagó a los demás países centrales (Iñiguez, 2015).

En Argentina, a partir de la recuperación de 2002 y particularmente con el gobierno de Néstor Kirchner se inició una nueva etapa con un importante aumento del nivel de recaudación estatal asociado al crecimiento del PIB que traccionó la suba en la recaudación de impuestos al consumo, como el IVA. La recaudación se incrementó en términos absolutos, pero en términos relativos el IVA no aumentó su participación (se mantuvo estable entre 2003 y 2007 en torno al 40% del total de la recaudación y luego redujo su impacto en 2015 hacia el 33,5%).⁸ También, la recuperación económica general y del mercado de trabajo formal, junto con el reinicio de las paritarias tuvieron un impacto positivo en la recaudación del impuesto a las ganancias tanto a sociedades como a individuos.

En la Tabla 1 se periodiza. En la primera etapa, 2003-2007, hubo un aumento de la progresividad, da un salto hacia 2003 cuando alcanza el 41,3% y se mantiene aproximadamente en el mismo nivel hasta 2015. Ese nivel cercano al 40% permanece hasta que se produce un quiebre con el gobierno de Mauricio Macri, en 2016, con la consiguiente suba de la regresividad, producto de la caída en los impuestos al comercio exterior y los impuestos al patrimonio. A continuación, se desarrollan las principales transformaciones, primero de los gobiernos de Néstor Kirchner y Cristina Fernández de Kirchner (2003-2015) con sus distintas subetapas y luego del gobierno de Mauricio Macri (2015-2019).

Durante los gobiernos de Néstor Kirchner y Cristina Fernández de Kirchner (2003-2015) se pueden destacar modificaciones que favorecieron la progresividad, entre las que sobresale la suba de las retenciones al comercio exterior. Durante este periodo se destacan varias medidas que cambiaron al sistema tributario aun sin haber existido una re-

⁷ Como ha sostenido en distintas oportunidades Jorge Gaggero, la idea de “distorsión” impositiva es falsa, ya que el mercado y los impuestos han convivido desde los orígenes de la acumulación capitalista.

⁸ Desde 2001, aumentaron su participación los impuestos sobre el comercio exterior y seguridad social. El IVA cae en su participación hasta 2016 y luego aumenta hasta 2018.

forma tributaria. Entre ellos el aumento en la recaudación por mayores controles contra la evasión, la instrumentación de los derechos de exportación, la imposición a las ganancias de capital y dividendos, y por último el hecho de no haber continuado con la tendencia mundial de regresividad en los sistemas tributarios (Iñiguez y Scarano, 2020).

Gómez Sabaini y Rossignolo (2008: 17) explican muy claramente por qué son importantes los impuestos al comercio exterior en un país como Argentina:

La progresividad de los derechos de exportación se basa en que inciden en los sectores de la sociedad que se encuentran en los deciles superiores de ingreso y al mismo tiempo impiden que aumente el precio de la canasta de consumo masivo y que el incremento en los precios internacionales impacte en la misma. Al ser mayor la proporción del ingreso que los deciles de menor poder adquisitivo destinan al consumo en relación a los deciles superiores, los derechos de exportación logran un efecto positivo en la distribución del ingreso.

Los derechos de exportación se restablecieron luego de la crisis de 2001 que se tradujo en una importante devaluación de la moneda (en dos años se devaluó 300%).⁹ Antes de 2003, durante toda la década del 90, las retenciones al comercio exterior eran nulas: 0%. Luego de la devaluación de 2002 se reimpusieron, con el objetivo de captar las rentas extraordinarias generadas por la devaluación y regular los precios internos de los alimentos. A partir de 2002, se insertaron las retenciones al comercio exterior, con alícuotas que iban desde el 5% a las manufacturas de origen industrial y el petróleo, tasas más elevadas para los principales productos primarios que llegaron en ese mismo año a 20% para trigo y maíz y 23,5% para soja y girasol (Iñiguez y Fernández Scarano, 2018). A través de los años y durante el mandato de Néstor Kirchner (2003-2007), diversas reformas llevaron a aplicar alícuotas móviles para el petróleo y derivados, tasas del 35% para el poroto de soja, 23% para el trigo y 13% para la harina de trigo, 20% para el maíz, 10% para la harina de maíz y 20% para los biocombustibles.

El hito en materia de progresividad tributaria fue sin dudas el conflicto en torno a la resolución 125/2008 del Ministerio de Economía, que proponía en marzo de 2008, a tres meses del inicio del gobierno de Cristina Fernández de Kirchner, el establecimiento de retenciones móviles para la exportación de cereales. En aquel entonces, la crisis internacional había trasladado la burbuja especulativa hacia el valor de los *commodities* agrícolas y sus precios se encontraban en valores récord. En efecto, la suba de las retenciones y su modificación con carácter móvil no era sencillamente una medida de corte fiscal, sino una medida para desacoplar el precio internacional del precio local de los alimentos, que constituyen la mesa de las y los argentinos. Por otro lado, en ese momento se acordó con los senadores el llamado "Fondo Federal Solidario" que repartía el 30% de lo recaudado a las provincias. Este fondo luego fue derogado durante la gestión de Mauricio Macri.

Los cambios mencionados en materia de derechos de exportación, generados durante los gobiernos comprendidos entre el año 2003 y 2015 aportaron progresividad al sistema. Incluso, en la última etapa del gobierno de Cristina Fernández de Kirchner, desde la cartera de Economía liderada por Axel Kicillof se aplicaron reintegros a los pequeños y medianos productores alejados de los puertos, lo que fue una medida de relevancia que permitió retomar la necesaria distinción entre pequeños y grandes productores que se había puesto de manifiesto en 2008 como reclamo de los productores agrícolas de menor tamaño. En 2020, en el marco del gobierno del Frente de Todos, con Alberto Fernández como presidente, esta segmentación a los pequeños productores se cristalizó en una resolución del Ministerio de Agricultura de la Nación.¹⁰

En Argentina, el impuesto a las ganancias equivale al impuesto a la renta y se aplica sobre personas (personas físicas) y empresas (personas jurídicas). En las personas físicas este impuesto se cobra a aquellos trabajadores de mayores ingresos con tasas que aumentan progresivamente, estas van desde el 5% hasta el 35%. A partir de 2003 el impuesto a las ganancias fue tomando cada vez mayor relevancia en la recaudación nacional. La participación

⁹ Como novedad en el marco de la crisis de 2001, se crea el impuesto a los créditos y los débitos (comúnmente llamado impuesto al cheque), que se cobra en las transferencias bancarias; los porcentajes aplicados son 0,6% por el depósito, y 0,6% por el cobro. Originariamente el impuesto era de percepción transitoria, pero nunca se levantó esta medida y hoy se encuentra entre los cinco impuestos que más aportan a la recaudación total.

¹⁰ MAGyP – ME, res. conj. 1/2020, <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/resoluci%C3%B3n-1-2020-343896>

de su recaudación sobre el total aumentó entre 2003 y 2005 (en 2003 representaba un 18% de la recaudación total y el 20% en 2005). Luego, en 2007, bajó al 17% para mantenerse en torno a esos valores hasta 2015. Si se desglosa entre lo que aporta el impuesto a las sociedades y a las personas, se observa que este aumento se explica mayormente por el impuesto a las sociedades. La recuperación económica poscrisis 2001 generó mayor facturación para las empresas, mejor fiscalización y mayor recaudación del impuesto en relación con el impuesto a las ganancias de las personas (Iñiguez y Fernández Scarano, 2020).

Entre 2008 y 2014, la participación del impuesto a las ganancias se mantiene estable hasta 2015, cuando alcanza nuevamente el 20% de la recaudación total. Al evaluar las razones de esta suba de la participación, se observa que una mayor incidencia del impuesto a las ganancias a personas físicas (o cuarta categoría), rubro que crece a mayor velocidad que el tributo a las ganancias de las sociedades.¹¹

Durante la gestión del ministro de Economía Axel Kicillof, en agosto de 2013, se estableció que todos aquellos individuos con un salario mensual menor a \$15.000 en términos brutos quedarían exentos del pago del impuesto a las ganancias. Al mismo tiempo aquellas personas que percibían un salario mensual de entre \$15.000 y \$25.000 se vieron favorecidas con un aumento del 20% y 30% en las deducciones, según su lugar de residencia. El impacto de esta medida significó que 1,7 millones de trabajadores y trabajadoras de las escalas más bajas dejaron de tributar y se volviera a un valor en torno al millón de personas haciéndolo, una proporción del 10% de trabajadores y trabajadoras aplicaban para tributar este impuesto.¹²

Por su parte, el impuesto al valor agregado en Argentina es del 21% y posee una versión reducida para algunos productos de primera necesidad. Para el periodo analizado, el IVA y los impuestos sobre los bienes y servicios fueron perdiendo relevancia sobre el total recaudado. Mientras que al principio de la década del 2000 estos representaban más del 40% de la recaudación total, hacia 2015 cayeron a un 33%. Durante los 12 años analizados (2008-2020), no se encontraron modificaciones.

Especialistas como Jorge Gaggero (2018) señalan, sin embargo, que en el periodo 2003-2015 se perdió la oportunidad de implementar una verdadera reforma tributaria de carácter “estructural”, que generara cambios suficientes en el perfil del gasto público consolidado, lo cual impidió alcanzar un sesgo fiscal suficientemente progresivo para poder avanzar con vigor hacia un mayor nivel de equidad. Gaggero agrega:

La ausencia de una verdadera reforma tributaria de carácter “estructural” y de cambios suficientes en el perfil del gasto público consolidado impidió alcanzar un sesgo fiscal suficientemente progresivo para poder avanzar con vigor hacia un mayor nivel de equidad, al menos al ritmo que buena parte de la sociedad parecía reclamar y que a la vez pudiese asegurar la estabilidad en el tiempo de los progresos alcanzados. Esto a pesar del aumento sustancial del nivel del gasto estatal durante el periodo: unos 13 puntos de PBI en algo más de una década (desde 2003)” (2018).

Iñiguez y Fernández Scarano (2020) destacan que, a pesar de que no se haya llevado a cabo una reforma del sistema tributario, hubo modificaciones que impactaron positivamente en una mejor distribución del ingreso y en la equidad, y que, en definitiva, aportaron progresividad al sistema en su totalidad. Se destaca en este orden de ideas, aun sin tratarse de la materia tributaria, la importante estatización de las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones (AFJP).¹³ Asimismo, Magdalena Rúa señala que hubo una mejora en la progresividad del sis-

11 El aumento del peso del impuesto a las personas físicas hacia 2015 también se refleja al analizar el aporte al PIB. A partir de 2003 este impuesto comienza una tendencia alcista en su aporte al PIB, alcanzando el valor más alto en 2015 (6,2% del PIB). Si diferenciamos entre sus dos principales categorías, el impuesto a las personas físicas aumentó de 0,8% a principio de 2000, a 3% (promedio entre 2014 y 2015). A su vez, el impuesto a las personas jurídicas pasó de 1,6% a 3%. La cuarta categoría creció más que el impuesto a sociedades.

12 En otro orden de medidas, y con el objetivo de realizar un mejor control de cambios a la alternativa de prohibir totalmente la compra de dólares, durante esta gestión de Kicillof también se aplicaron los impuestos al dólar turismo, dólar tarjeta y dólar ahorro.

13 En el orden de las políticas que incidieron en el frente fiscal –excediendo lo tributario–, cabe resaltar la decisión de estatizar las administradoras de fondos de pensiones y jubilaciones (AFJP) en el año 2009. Las reformas de este periodo permitieron una mejora en la cobertura y alcance de las jubilaciones y también en los montos de haberes mínimos. Esta

tema impositivo al mismo tiempo que aumentó su capacidad recaudatoria, y ello coincidió con una mejora de la estructura social, que se volvió más igualitaria e inclusiva: “entre 2004 y 2014, cuando aumentó la capacidad de recaudación del sistema en su conjunto, pasando de 24,33% a 31,12%, la desigualdad se redujo fuertemente, pasando de 51,2 al 41,7.”¹⁴

Durante el gobierno de Cambiemos, con Mauricio Macri como presidente (2015-2019) se impulsaron una serie de modificaciones de relevancia a la estructura tributaria. Estas pueden leerse a partir de dos claves, extraídas de un análisis del CEPA (2017a): primero, las reformas tributarias “de hecho” experimentadas en el bienio 2016-2017 y, segundo, la reforma fiscal aprobada en diciembre 2017 y efectivamente aplicada a partir del año 2018.

Siguiendo la primera clave, previamente a la reforma fiscal de 2017, tuvieron lugar dos grandes hitos: la quita de retenciones a mineras, agro y grandes industrias en diciembre 2015 y la reducción progresiva del impuesto a los bienes personales votada junto con el blanqueo de bienes (y como incentivo ineludible para que funcione dicha exteriorización)¹⁵. No deja de ser llamativo que los análisis sobre la reforma fiscal del periodo se acoten a la reforma de 2017 y que estos dos puntos que significaron perder recaudación (1 punto del PIB la quita de retenciones y hasta 20.000 millones de pesos en bienes personales), e incrementaron la regresividad del sistema tributario, estén ausentes. En efecto, el necesario análisis riguroso del frente tributario y fiscal debe comprender integralmente los cambios de la etapa abierta en Argentina en el periodo 2015-2019.

En materia de retenciones, apenas seis días después de asumir el gobierno, Cambiemos anunció la quita de los derechos de exportación a los productos primarios y algunas manufacturas de origen agropecuario (MOA) mediante el decreto 133/2015. Esta medida fijó en 0% los derechos de exportación para todas las mercancías clasificadas en los capítulos 1-24 y 41-53 del Nomenclador Común del Mercosur, a excepción de algunos productos específicos entre los que se destacaba el caso de la soja. Tanto al poroto como a sus derivados, solo se les redujo 5 puntos porcentuales de retenciones. Dos días más tarde, el 18 de diciembre, mediante otro decreto (el 160/2015) se eliminaron también los derechos de exportación a productos industriales. Finalmente, en febrero de 2016 el gobierno decidió anexar a este esquema de quitas al sector minero, mediante el decreto 349/2016. El FMI, desembarcado en mayo de 2018, sugirió al gobierno la recomposición de las retenciones para mejorar la recaudación y alcanzar la meta de déficit cero. En septiembre de 2018, Cambiemos tomó la medida de cobrar derechos a la exportación en monto fijo por cada dólar exportado, y a medida que aumentaba el dólar y la inflación, tenían menor participación en la recaudación. Todas estas medidas se acompañaron de una política de fuerte endeudamiento (con protagonismo de títulos bajo ley extranjera y de deuda en moneda extranjera también), fuga de capitales¹⁶, liberalización cambiaria, altas tasas de interés, desregulación del sistema financiero, que transfirió recursos hacia los estratos de mayores ingresos.

medida implicó una transformación profunda para la sociedad argentina, alcanzando mayores niveles de igualdad y asegurando un ingreso mínimo a todas las personas adultas mayores (hayan podido realizar aportes jubilatorios o no) a través de las moratorias previsionales, que por su parte favorecieron específicamente a trabajadoras mujeres (Strada, Letcher y Scarano, 2019). Estos avances fueron posteriormente devaluados durante la gestión de Cambiemos, particularmente al aplicar una nueva fórmula previsional que modificó las reglas de actualización, como consecuencia de los acuerdos con el FMI que prescribieron un fuerte ahorro en el sistema previsional (Strada, 2017).

- 14** “Reforma tributaria progresiva. Es hora de debatir una reforma tributaria progresiva que acompañe las políticas de protección social”, *El Cohete a la Luna*, 11/10/2020, <https://www.elcohetéalaluna.com/reforma-tributaria-progresiva/>
- 15** Es relevante aclarar que el blanqueo de capitales de 2016 no significó el ingreso de dólares a la economía argentina –decisión que significó perder una oportunidad central para abordar el problema de la restricción externa que tiene carácter crónico–, sino que permitió la declaración de los activos en el exterior con el pago de un impuesto extraordinario por blanqueo a los efectos de la normativa. La medida significó un ingreso en materia de recaudación a las arcas de la Administración Fiscal de Ingresos Públicos (AFIP) de carácter extraordinario por un monto de “148.600 millones de pesos equivalentes a un mes de recaudación” según declaró su titular, Alberto Abad, y como consecuencia la base imponible casi se duplicó al ascender a 226.000 millones de dólares, contra los 116.000 millones de 2017. Franco, L., “Oficial: el blanqueo de capitales alcanzó los u\$s 116.800 millones”, *Ámbito Financiero*, 4/4/2017, <https://www.ambito.com/economia/oficial-el-blanqueo-capitales-alcanzo-los-us-116800-millones-n3978193#>
- 16** Según el propio Banco Central de la República Argentina (BCRA), la formación de activos externos entre diciembre 2015 y diciembre 2019 ascendió a US\$8,6 de cada 10 que ingresaron. <http://www.bcra.gov.ar/PublicacionesEstadisticas/Informe-mercado-cambios-deuda-formacion-activos-externos-2015-2019.asp>

La suba de la progresividad tributaria en 2019 que se observa en la Tabla 1 responde, fundamentalmente, a la suba de la recaudación por retenciones decidida en 2018. Esta medida fue profundizada por el gobierno del Frente de Todos que asumió en diciembre de 2020, al subir las retenciones a la soja hasta el máximo normativo de 33% y reorganizar el cobro de retenciones en carnes, maíz y trigo y bienes industriales, priorizando su reducción progresiva ante mayor valor agregado.¹⁷

Respecto del impuesto a los bienes personales, si bien se podría pensar que el blanqueo¹⁸ del año 2016 impulsó el impuesto al alza, tanto la reducción de las alícuotas como la eximición de pago de los contribuyentes que ratificaron su declaración jurada (DDJJ) compensaron en demasía el aumento derivado de las declaraciones del blanqueo. Ambas decisiones, tanto la de reducir progresivamente la alícuota de tributación (para el periodo fiscal 2016 se reduce de 1,25% a 0,75%, de 0,75% a 0,50% en 2017 y de 0,50% a 0,25% desde 2018), como la de eximir del impuesto para los periodos mencionados a aquellos contribuyentes que hayan ratificado su DDJJ de los últimos dos años, tuvo impacto sobre la recaudación del impuesto en 2017 con una importante caída recaudatoria en este gravamen.¹⁹ La ley se reformó nuevamente ese año retomando las escalas progresivas, aunque con alícuotas menores a las vigentes en 2015. Estas fueron medidas que incorporaron regresividad al esquema tributario (CEPA, 2017a).²⁰ Adicionalmente, aunque como excepción en la senda de regresividad, en 2018 se aumentaron los topes mínimos de este impuesto, incrementando el mínimo no imponible a \$2.000.000 a partir de 2019.

Como segunda clave del análisis tributario durante la gestión de Cambiemos, y cristalizando las transformaciones regresivas mencionadas anteriormente e incorporando otras, en 2017 se propuso una reforma tributaria que apuntaba a reducir en un plazo de cuatro años la alícuota del impuesto a las ganancias para empresas de 35% a 25% por ganancias que no se distribuyan, aumentar y agilizar las devoluciones de IVA a las empresas y disminuir progresivamente las contribuciones patronales. La reducción de cargas patronales fue una modificación central. Si bien inicialmente se ubicó dentro del paquete de cambios de la reforma laboral (en tanto “incentivo al blanqueo”), para facilitar su aprobación se decidió mover esta medida a la modificación tributaria votada en 2017 (Basualdo, Letcher y Strada, 2018).

La reforma fiscal aprobada el 27 de diciembre de 2017 estaba relacionada con otros tres instrumentos que la complementaban, el Consenso Fiscal con las provincias, la Ley de Responsabilidad Fiscal y la Ley de Reforma Previsional. Los principales objetivos fueron:

- Una reducción gradual del impuesto a las ganancias corporativas retenidas, de un 35% a un 25% en 4 años.
- La eliminación gradual de los “impuestos distorsivos” (así denominados por el oficialismo al frente de Poder Ejecutivo, principalmente refiriéndose a los provinciales, ingresos brutos y sellos).
- Una reducción general en los impuestos al trabajo, disminuyendo la alícuota y aumentando los mínimos no imponibles.
- El rebalanceo de los impuestos internos (aumento a bebidas alcohólicas) y a los combustibles.

Respecto del impuesto a las ganancias, en marzo de 2016 se anularon las medidas adoptadas en agosto de 2013 por el ministro de Economía Kicillof, que buscaban reducir la cantidad de trabajadores y trabajadoras de ingresos medios que pagaría este impuesto, y simplemente se elevó el monto de las deducciones para todos los contribu-

17 “El gobierno oficializó la suba de retenciones: cómo queda el nuevo esquema”, *Página 12*, 6/3/2020, <https://www.pagina12.com.ar/251126-el-gobierno-oficializo-la-suba-de-retenciones-como-queda-el>

18 “A falta de actividad, el blanqueo salvó a la recaudación”, *Página 12*, 2/2/2017, <https://www.pagina12.com.ar/12062-a-falta-de-actividad-el-blanqueo-salvo-a-la-recaudacion>

19 “En 2016 la reducción de la recaudación es del 19% (aunque en términos de recaudación en pesos corrientes el presupuesto planteaba un incremento del 15%), y en los primeros 9 meses de 2017 respecto de los primeros 9 meses de 2015 la reducción es prácticamente del 60% (58%), siendo ya negativa variación en pesos corrientes (-18,1%)” (CEPA, 2017a).

20 Rua, M., “Tributo a la injusticia. Una mirada al profundamente regresivo sistema impositivo de la Argentina”, *El Cohete a la Luna*, 26/1/2020, <https://www.elcohetelaluna.com/tributo-a-la-injusticia/>

yentes. Si bien durante la campaña para las elecciones presidenciales de 2015, Mauricio Macri propuso eliminar este impuesto para la cuarta categoría, ocurrió lo opuesto. Entre 2015 y 2019 empezaron a pagar impuesto a las ganancias un millón cien mil personas trabajadoras y jubiladas más que en 2014.²¹

Durante parte del gobierno macrista –a partir de 2017–, se estableció la actualización automática de las deducciones y los tramos de escala y, en 2018, se duplicó la deducción especial para trabajadoras y trabajadores autónomos.

Bajo el nuevo régimen de la ley 27.430 se impuso un tributo sobre la renta financiera, el cual apuntaba a gravar anualmente los beneficios de las operaciones financieras. La ley definió un mínimo no imponible para que quienes realizan pequeñas operaciones no se vieran afectados. La iniciativa, sin embargo, registró varias deficiencias: por un lado, no formaban parte de la base imponible los ingresos por diferencia de cotización como tampoco fueron gravadas las monedas extranjeras obtenidas para ahorro. Por otra parte, desde un punto de vista más técnico, no resulta eficiente gravar a estos beneficios de manera cedular o independiente, en vez de procurar confluir las fuentes de ingresos bajo los modos más tradicionales de tributación.

En virtud de estos cambios, la progresividad tributaria durante la gestión de Cambiemos se vio afectada fundamentalmente por la reducción de retenciones y bienes personales, en un contexto de caída relevante en los niveles de recaudación general producto de la retracción de la actividad económica. Como señala el informe citado de CEPA (2017a), estas dos modificaciones constituyeron una reforma tributaria en los hechos o *de facto*, mientras que la reforma tributaria por ley del Congreso de fin de 2017 solo vino a incorporar nuevos cambios, en algún caso regresivos y en otros de menor impacto, a la tributación nacional y provincial. Adicionalmente, durante el macrismo se perdió recaudación esencial para las arcas de la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSeS) por la destrucción de empleo formal y la caída del salario real, factores que significaron una menor participación de aportes y contribuciones patronales y al mismo tiempo también se afectó la recaudación del impuesto a las ganancias, por menores ingresos en las personas y empresas.²²

Luego de dos décadas con cambios en sentidos opuestos: por un lado, la relativa mejora en la progresividad tributaria registrada durante los gobiernos de Néstor Kirchner y CFK, y luego el retroceso con Mauricio Macri, se observa la persistencia de un sistema tributario en el cual el 10% más pobre de la población paga lo mismo que el 10% más rico por el impuesto de mayor recaudación para el sistema (IVA), un sistema en el que los impuestos a la propiedad son insignificantes en la recaudación total y en el que se desaprovecha el importante potencial de aportar una mayor progresividad al sistema (López Accotto, Martínez, Mangas *et al.*, 2016). A pesar del fuerte retroceso en el periodo 2016-2019, la estatización del sistema de AFJP permitió que el Estado configurara un sistema de seguridad social con solidaridad intergeneracional que luego no pudo ser eliminado, a la vez que se lograron pisos de derechos en materia de gasto –como AUH, PROGRESAR e incluso moratorias previsionales universales– que no pudieron ser suprimidos en su totalidad por el renovado ciclo neoliberal, aun siendo menguados de forma significativa sus ingresos reales.

Al analizar la Tabla 1 y los porcentuales de presión tributaria en el periodo estudiado, esta llega a su valor más alto en 2015 con una recaudación neta total del 31,45% del PIB, a partir de ese año empieza a caer hasta alcanzar, en 2019, una presión fiscal del 28,38%. Estos datos muestran un sistema tributario procíclico y elástico, muy condicionado por los ingresos que generan los impuestos al consumo y a las ventas, ambos sensibles a momentos de recesión cuando caen a la par que se retrae la actividad económica.

No puede obviarse un tema de creciente vigencia en Argentina y en el mundo referido a los altos niveles de evasión y elusión fiscal. La progresividad tributaria, entendida como un mecanismo para dotar de mayor densidad a las estructuras tributarias, encuentra serios límites en el resquebrajamiento de las bases imponibles que se produce por distintas formas de evasión y elusión fiscal que tienen a estructuras globales como las guaridas fiscales y los circuitos de fuga con facilitadores como mecanismos intrínsecamente asociados (Rua, 2014).

21 Ibídem.

22 Para profundizar, ver también Rua, M., “Reforma tributaria progresiva. Es hora de debatir una reforma tributaria progresiva que acompañe las políticas de protección social”, *El Cohete a la Luna*, 11/10/2020, <https://www.elcohetelaluna.com/reforma-tributaria-progresiva/>

De acuerdo con Jorge Gaggero, en su texto “La cuestión tributaria” (2005), hacia el año 2000 esta representaba el 40%, es decir un 12-15% del PIB. A su vez, según un estudio realizado por Cetrángolo y Gómez Sabaini para la CEPAL en 2010, los elevados niveles de evasión e informalidad representan una importante limitación a la recaudación tanto patrimonial como del impuesto a la renta. En ese estudio se realizó una estimación de la evasión del impuesto a los ingresos y se llegó al 49% de evasión estimada para 2010. En la Encuesta Permanente de Hogares “se puede establecer el porcentaje de la población económicamente activa que no aporta al sistema de seguridad social (informales). Estos representaron el 44% de los ocupados obligados a realizar aportes en el año 2005 y el 42,4% en 2006”. Esto llama la atención cuando se mira al comportamiento de otros países, como los de la OCDE, donde la evasión fiscal ronda el 10 o 20%.

Para ilustrar la relevancia actual de este fenómeno, cabe citar los “Panamá Papers”, el caso de mayor impacto en tiempos recientes, con distintos exponentes de la política, del espectáculo y del deporte involucrados. Fue un trabajo del Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ, por sus siglas en inglés) que reveló una significativa cantidad de empresas *offshore* propiedad de diferentes políticos y empresarios. De la información filtrada por estos documentos surgieron datos de 214.488 empresas *offshore* conectadas alrededor del mundo. Luego de haber publicado esta información, ICIJ calculó que, entre multas e impuestos que comenzaron a ser tributados, se llegó a la suma de US\$ 1.200 millones. Entre las personalidades involucradas en este escándalo se encuentra el expresidente de Argentina Mauricio Macri. Previamente había salido a la luz el caso HSBC, a partir de las filtraciones de un empleado de la institución en Ginebra, Hervé Falciani, que motivó una causa judicial en Argentina, iniciada por parte de la AFIP, que involucraba gran cantidad de residentes argentinos que poseían cuentas bancarias en Suiza.²³ Este caso fue investigado por una comisión bicameral en el Congreso, que contó con las declaraciones de Hernán Arbizu, exdirectivo del JP Morgan en Argentina, quien fue denunciado y condenado por estafas, pero a través de su rol de arrepentido, reveló el entramado de la evasión las cuentas *offshore* y el rol de los grandes bancos internacionales. Arbizu sostuvo que la lista de las 4040 cuentas de argentinos que se abrieron en la sede suiza del HSBC es más amplia de la que llegó a la Argentina²⁴ y que, además, el HSBC ya en 2000 estableció un modelo de fuga de divisas.²⁵ La erosión de la base tributaria argentina producto de este fenómeno de fuga y cuentas *offshore* limita seriamente los avances posibles en progresividad.

Tabla 1

Argentina. Evolución de la participación de los impuestos progresivos (progresividad) y regresivos (regresividad) sobre el total de la recaudación anual y de la presión tributaria, 2004-2019

Año	Progresividad	Regresividad	Presión tributaria
2004	40,54%	59,46%	24,33%
2005	40,94%	59,06%	24,53%
2006	39,89%	60,11%	25,08%
2007	40,24%	59,76%	26,37%
2008	41,72%	58,28%	27,62%
2009	38,70%	61,30%	28,92%
2010	40,20%	59,80%	29,07%
2011	40,00%	60,00%	29,30%
2012	39,90%	60,10%	30,64%
2013	38,20%	61,80%	31,18%
2014	39,10%	60,90%	31,12%
2015	39,30%	60,70%	31,45%
2016	33,90%	66,10%	30,66%
2017	34,00%	66,00%	30,09%
2018	34,40%	65,60%	28,77%
2019	38,80%	61,20%	28,38%

Fuente: Elaboración propia en base a Ministerio de Economía de Argentina.

23 Ver aquí en detalle: Rua, 2016.

24 Para mayor detalle ver: https://www.swissinfo.ch/spa/economia/swissleaks_argentina--una-trama-obscura-de-evasores-y-arrepentidos/41527206

25 Para mayor detalle ver: <https://www.telam.com.ar/notas/201411/86974-un-ex-ejecutivo-de-jp-morgan-denuncio-que-el-hsbc-ya-en-el-2000-establecio-un-modelo-de-fuga-de-divisas.html>

Tabla 2
Argentina. Evolución de la participación de los impuestos al ingreso, al patrimonio, al consumo y otros sobre la recaudación anual, 2001-2019

	Ingreso	Patrimonial*	Consumo	Seguridad social	Otros	Comercio Exterior	TOTAL
2001	19,0%	7,1%	53,9%	15,4%	2,4%	2,1%	100,0%
2002	15,3%	5,9%	53,6%	14,2%	2,7%	8,3%	100,0%
2003	18,4%	6,6%	49,7%	12,1%	1,9%	11,4%	100,0%
2004	20,0%	5,7%	50,7%	11,5%	1,9%	10,2%	100,0%
2005	20,4%	5,4%	50,2%	12,2%	1,6%	10,1%	100,0%
2006	19,4%	4,9%	49,9%	13,8%	2,0%	10,1%	100,0%
2007	18,7%	4,4%	49,1%	15,5%	1,4%	10,9%	100,0%
2008	17,2%	4,2%	47,3%	16,6%	1,3%	13,4%	100,0%
2009	15,8%	4,3%	46,7%	21,4%	1,5%	10,4%	100,0%
2010	16,2%	4,2%	46,2%	21,2%	1,0%	11,2%	100,0%
2011	17,2%	4,0%	46,1%	21,5%	1,0%	10,1%	100,0%
2012	17,3%	4,2%	45,7%	22,2%	1,0%	9,5%	100,0%
2013	17,8%	4,6%	47,1%	22,6%	0,8%	7,1%	100,0%
2014	18,9%	4,4%	46,8%	21,6%	0,9%	7,3%	100,0%
2015	20,5%	4,5%	46,3%	22,2%	0,9%	5,6%	100,0%
2016	17,3%	4,5%	46,4%	22,0%	5,1%	4,6%	100,0%
2017	17,5%	5,1%	48,6%	22,9%	2,3%	3,6%	100,0%
2018	17,8%	4,5%	50,6%	21,7%	0,8%	4,6%	100,0%
2019	18,0%	4,3%	48,3%	19,9%	0,7%	8,8%	100,0%

Fuente: Elaboración propia en base a Ministerio de Economía de Argentina. En el Anexo II se detalla la composición de cada rubro del cuadro.
*En Patrimonial se suman los de orden nacional y subnacional.

En la Tabla 1 se incluye en impuestos progresivos el impuesto a los ingresos (impuesto a las ganancias), impuestos a la propiedad y también al comercio exterior (pero no así los aportes y contribuciones a la seguridad social, tal como fue aclarado en el correspondiente apartado metodológico), y se consideran regresivos los impuestos sobre el consumo de bienes y servicios.

En la Tabla 2 se contemplaron, dentro del rubro impuestos patrimoniales, a bienes personales e impuestos provinciales a la propiedad, al ingreso, el impuesto a las ganancias de sociedades y personas; y en consumo al impuesto al valor agregado, impuestos a los bienes y servicios provinciales (donde se incluye ingresos brutos) e impuestos internos.

En línea con los datos que pueden observarse en las tablas precedentes, y como bien señalan López Accotto, Martínez, Mangas *et al.* (2018), las principales características de la estructura tributaria argentina al año 2019, son las siguientes:

- Una alta participación en la recaudación total de los impuestos a los consumos y las transacciones, en especial el IVA y a los ingresos brutos, los cuales recaen sobre el ingreso de los sectores populares.
- Una predominancia de los impuestos a las rentas de las personas jurídicas (empresas) por sobre los de las físicas, lo que en estructuras de mercado monopólicas y oligopólicas como las latinoamericanas, implica un elevado grado de traslación de la carga del tributo al precio de los productos.
- Entre el gravamen a las personas físicas, se nota una excesiva importancia de los ingresos salariales, ya que existen excepciones (o menores alícuotas) a las rentas financieras (ganancias de capital por operaciones financieras, intereses, dividendos y otras formas de rentas de la propiedad). Esto, en la práctica, favorece a los sectores de mayores ingresos de la sociedad.
- Se registra un elevado gasto tributario producto de numerosas excepciones, en especial de carácter regresivo, tales como las aplicadas a diversas actividades extractivas (petróleo, gas, megaminería), a deter-

minadas categorías de trabajadoras y trabajadores de altos ingresos (como el sector judicial) o a la actividad exportadora (zonas francas de exportación, maquila, entre otras).

- Es notable la poca relevancia de los impuestos patrimoniales, es decir, aquellos que gravan distintas formas de riqueza acumulada, tanto por parte de las personas físicas como así también por parte de las empresas.

A partir de diciembre de 2019, desde la coalición de gobierno del Frente de Todos se tomaron medidas para suspender el avance de la regresividad tributaria heredada del gobierno de Cambiemos y retornar en la mayoría de los casos a los niveles de imposición preexistentes y ello significó un “giro de 180 grados” respecto del rumbo adoptado por el gobierno de Mauricio Macri no solo en el orden tributario sino además en lo concerniente al gasto social (CEPA, 2019). Sin embargo, en la cuestión impositiva ello no logró mejorar el nivel de progresividad respecto del estado de situación en 2015, a excepción del aporte extraordinario a las grandes fortunas que se asoció directamente a la emergencia por la pandemia y de la suba de alícuotas para personas que cuentan con bienes en el exterior.

Con la llegada de Alberto Fernández al poder, se lograron revertir algunas de las medidas más regresivas tomadas a lo largo de la última etapa neoliberal argentina. Durante diciembre de 2019 se implementó el impuesto PAIS sobre la compra de dólares en el mercado único y libre de cambios (impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria), por el cual se estableció una alícuota general del 30%, el 70% de lo recaudado fue destinado al financiamiento de la ANSeS y del Programa de Atención Médica Integral (PAMI) y el 30% restante para financiar obras de vivienda social, del fideicomiso Fondo para la Integración Socio Urbana, prestaciones de obras de infraestructura económica y fomento del turismo nacional.

En relación con bienes personales (impuesto a la propiedad), se incrementaron las alícuotas (en línea con las que regían para 2015) e incluyeron escalas, además se incorporaron alícuotas diferenciales para aquellas personas con bienes en el exterior; es este uno de los cambios más importantes de la etapa que se abrió en 2019. Por la Ley de Solidaridad de fines de 2019, la alícuota máxima del impuesto sobre los bienes personales se incrementó a 1,25%, pero esa norma delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de incrementar esa tasa hasta el 100% para los bienes en el exterior. Luego se decidió una escala diferencial progresiva aplicable a los bienes situados o radicados en el exterior, con una alícuota máxima de 2,25%, y se estableció una condición de repatriación para seguir pagando la alícuota 1,25% (repatriar hasta el 5% de los activos financieros depositados en bancos de otros países).²⁶

Si bien en otro orden de análisis, desde un abordaje reciente del impuesto a la propiedad con perspectiva de género, Strada y Letcher (2020) estimaron que la cantidad de mujeres alcanzadas por el impuesto a los bienes personales en Argentina para el año 2018 es solamente del 34% del total; el 66% restante son varones. Se evidencia una clara distribución asimétrica en la titularidad de los patrimonios según género. Al observar la evolución histórica de la participación de las mujeres en la composición de las personas alcanzadas por el impuesto a los bienes personales, los autores concluyeron que si bien se fue incrementando sostenidamente desde el año 2009, está lejos de resultar equitativa. Como se dijo, al año 2018 la participación asciende a 34%, ubicándose a 8 puntos porcentuales respecto de 2009, cuando había sido aún más regresiva (26%). Profundizando esta asimetría, a 2016 los bienes declarados por las mujeres representan tan solo 28,3% del total de los bienes declarados en la base del impuesto a los bienes personales.²⁷

26 La alícuota progresiva del impuesto sobre los bienes personales de aquellos contribuyentes que no repatriaron fondos tiene cuatro tramos que son aplicables únicamente a sus bienes situados en el exterior: 1) hasta \$3 millones, alícuota de 0,7%; 2) de \$3 millones hasta \$6,5 millones, 1,2%; 3) de \$6,5 millones hasta \$18 millones, 1,8%, y 4) de \$18 millones en adelante, la tasa máxima de 2,25%. Para determinar en qué tramo se ubica cada contribuyente deben sumarse el valor total de los bienes del país y del exterior. Sitio oficial AFIP: <https://www.afip.gob.ar/gananciasYBienes/bienes-personales/conceptos-basicos/bienes-en-el-exterior.asp>

27 El documento definió el concepto de “brecha patrimonial”, que refiere a la desigual distribución de las propiedades entre varones y mujeres, considerando como fuente primaria de estudio la base del impuesto a los bienes personales de AFIP del año 2018. Se aclara que la distinción es binaria (varón/mujer) porque las bases estadísticas aparecen solo con la distinción por sexo, sin incluir grupos LGTTBI+ (Strada y Letcher, 2020).

En cuanto al comercio exterior, en 2019, se eliminaron las retenciones por montos fijos y volvieron a aplicarse alícuotas diferenciales, se redujo la alícuota por la exportación de servicios y a las PyMES. En 2020 se incrementó, a través de alícuotas fijas, las de la soja y sus derivados y la de los biocombustibles y se redujo las de determinados productos que conforman la cadena agroalimentaria.²⁸

Además, en 2020 se votó una nueva Ley de Movilidad Jubilatoria, en la que se eliminó la fórmula implementada durante el gobierno de Cambiemos. Según CEPA (2020c):

en escenarios de inflación in crescendo, las jubilaciones se pagan sin demasiada dificultad porque actualizan con inflación menor, mientras que, como resultado de dicha inflación, la recaudación tiende a aumentar. Pero, cuando sucede lo contrario, como desde diciembre de 2019, al reducirse la inflación, la recaudación tiende a ser menor, pero las arcas deben afrontar aumentos crecientes de jubilaciones. A esto se le adiciona el agravamiento de la situación como resultado del coronavirus, que afectó particularmente la recaudación de recursos de seguridad social.

Con la nueva ley, las actualizaciones de las jubilaciones están atadas a dos variables relacionadas con el financiamiento del Sistema de Seguridad Social. Por un lado, la remuneración imponible promedio de los trabajadores estables (RIPTE) vincula una parte de la fórmula a los aportes y contribuciones que suman a la mayor parte de los recursos del Sistema de Seguridad Social. Por otro, el componente tributario de la ANSeS sigue la evolución de la recaudación de recursos del sistema que no son aportes y contribuciones, por lo que complementa la fórmula la evolución del sistema. Hubo dos críticas al respecto de la reposición de la fórmula anterior que databa del año 2009:

1 - La nueva fórmula planteó un límite al total de la recaudación (RT) del 3%. Este límite ya estaba vigente en la ley anterior y no resultó un impedimento en la recuperación del poder adquisitivo de las jubilaciones.

2 - La fórmula anterior establecía una actualización del 50% del índice por la variación de RIPTE o de salarios Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC), la que sea mayor, mientras que la propuesta nueva solo consideró el RIPTE.

A principios de 2021, el organismo de recaudación nacional argentino (AFIP), como parte de su estrategia de fiscalización, procedió al dictado de una resolución general (la 4878/2020), reglamentando un régimen de información mediante el cual solicita a los contribuyentes que se informe e identifique a las personas humanas que son beneficiarias finales con participaciones en sociedades, asociaciones civiles, fundaciones y fondos comunes de inversión.²⁹ También se creó un régimen de información de planificaciones fiscales, muy importante en materia de tributación internacional.

Básicamente lo que pretende conseguir el fisco con esta reglamentación no es más ni menos que tener el conocimiento de quiénes son las personas humanas que se encuentran detrás de cada corporación o estructura para lograr una mayor transparencia y obtener los recursos necesarios para llevar a cabo sus facultades de verificación y fiscalización.

Lo más importante en 2020 ha sido que, en el contexto de la crisis del covid-19 el gobierno de Fernández presentó un proyecto oficial para gravar las grandes fortunas en carácter de aporte extraordinario y solidario por única vez; esto permitió no solo sancionar una medida sin parangón en la historia, sino además abrir el necesario debate sobre la progresividad del sistema. La medida fue votada y convertida en ley el 4 de diciembre de 2020, y reglamentada el 29 de enero de 2021. Esta nueva ley supondrá la recaudación de más de 307.000 millones de pesos, aproximadamente (entre 2.000 y 3.000 millones de dólares).³⁰

28 Se dispuso además devolución de IVA con topes de reintegro, por pagos con tarjeta de débito para jubiladas y jubilados.

29 AFIP, res. gral. 4878, publ. BO 14/12/2020. Disponible en http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/REAG01004878_2020_12_10#:~:text=Que%20mediante%20el%20dictado%20de%20ue%20en%20ella%20se%20adopta

30 En el Documento 3 de esta serie de investigación CEPA con apoyo de FES se desarrolla en profundidad la medida.

En el año 2021 el gobierno de Alberto Fernández aprobó un proyecto para subir el mínimo no imponible del impuesto a las ganancias en un 100% pasando de 75.000 pesos a 150.000 pesos. El objetivo fue volver a que una proporción de solo 10% de las personas trabajadoras y jubiladas paguen este impuesto, nivel que se perdió luego de 2015 debido al retraso en la actualización del mínimo no imponible. Strada y Letcher (2021) señalan una serie de características positivas de esta medida:

1) tiene impacto positivo sobre los ingresos de 1,25 millones de trabajadores asalariados y jubilados; 2) tiene un costo fiscal relativamente bajo en relación al sensible impacto positivo que brinda (retorno impositivo en IVA y en actividad); 3) permite que el impuesto a las ganancias a la cuarta categoría retorne a niveles de imposición que alcanzan al 10 por ciento de los asalariados (alejándose el 25 por ciento actual), cumpliendo con su objetivo de orientarse a los altos ingresos y 4) la medida resulta muy sencilla de explicar y aplicar: la persona que percibe un salario bruto de hasta 150.000 pesos, no paga la cuarta categoría. A diferencia de la norma de 2013 (que tenía el mismo sentido, pero se aplicó sobre una nómina cerrada), esta modificación ordena el universo de trabajadores sin diferencias ni dificultades para identificar cada caso particular.

De acuerdo con un análisis comparativo que realizó el tributarista argentino Luis María Capellano, de una base muestral de treinta países analizados, Argentina quedaría, con el nuevo piso de 150.000 pesos (al tipo de cambio oficial del 20/3/2021), en el puesto 23 de los países con mayor “umbral” para empezar a pagar el impuesto. De esta manera se convirtió en “uno de los países con mayor alivio fiscal para trabajadores y jubilados... incluso en mejor situación que España, Francia o Alemania”.³¹

La modificación del impuesto a las ganancias de las sociedades, mejorando la segmentación en las escalas, también fue impulsada por el Poder Ejecutivo y fue aprobada el 2 de junio de 2021. El principal cambio es la progresividad en las escalas: se subió la alícuota marginal de 30% a 35%, alcanzado con esta suba solo al 10% de las empresas del país. El 90% de las empresas, todas estas PyMEs, pagarían incluso menos: 25% sobre su ganancia anual declarada.³² Este es el aspecto más positivo. Además, se incorporaron deducciones al pago de honorarios para directoras mujeres (-40%) y también para grupos LGTBIQ+ (-40%), lo cual significa la introducción de un incentivo para sumar diversidad en los directorios empresariales. El aspecto negativo, como señala Rua (2021), es que no se retornó a los niveles de tributación del 2015, 35%+10%. La máxima alícuota quedó (menos de) 35%+7%.³³

Estos últimos cambios del gobierno de Alberto Fernández relativos a la restitución de alícuotas en bienes personales, en derechos de exportación mejora la segmentación en ganancias a las sociedades e incluso el discutible caso de la suba del mínimo de ganancias a las personas físicas parecieran constituir pasos hacia la mejora en una senda de progresividad, aunque con poco impacto en términos estructurales respecto de un cambio integral de la forma de recaudación global en el país³⁴. Sin dudas, el suceso de mayor trascendencia ha sido la aprobación del aporte extraordinario de las grandes fortunas cuya ostensible limitación a los efectos de este trabajo es que no se trata de un impuesto, sino de un aporte por única vez.

31 Para la comparación, Capellano utilizó datos y estadísticas oficiales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que todos los años publica el “umbral” a partir del cual pagan el impuesto a las ganancias las personas humanas, y comparó legislación del impuesto sobre las de otros países de América. Capellano, L. M., “Impuesto a las ganancias para trabajadores: el proyecto del oficialismo es altamente progresivo”, *Infobae*, 21/3/2021, <https://www.infobae.com/opinion/2021/03/21/impuesto-a-las-ganancias-el-proyecto-del-oficialismo-es-altamente-progresivo/>

32 <https://www.telam.com.ar/notas/202106/556387-ley-reforma-ganancias-empresas.html#:~:text=Por%2036%20votos%20a%20favor,de%20ganancia%20neta%20imponible%20acumulada.>

33 La autora además sugirió que se incremente “las alícuotas para las más grandes empresas, más allá de la tasa del 35% que era la vigente en 2015”. Por ejemplo, en torno al 40%. En “Progresividad y redistribución”, *El Cohete a la Luna*, 9/5/2021, <https://www.elcoheteealaluna.com/progresividad-y-redistribucion/>

34 Por su parte, los impuestos a la riqueza de carácter subnacional o provincial poco aportan al volumen de recaudación total. De acuerdo con López Accotto, Martínez, Mangas *et al.* (2018), el impuesto a los automotores (patentes) opera en forma adecuada en este nivel subnacional, sin embargo, el caso del impuesto inmobiliario padece de los problemas de concentración de la propiedad de la tierra y acceso popular al suelo y a la vivienda, y ello significó que en los últimos diez años sufriera una caída en su importancia que roza su desaparición en muchas de las provincias del país. Como punto positivo, los autores destacan el impuesto a la transmisión gratuita de bienes en la provincia de Buenos Aires (2011) y en Entre Ríos (2013), que debería extenderse al resto del país.

BRASIL

El sistema tributario de Brasil expone un alto grado de regresividad para el periodo analizado (Tabla 3).

La mayor parte de la presión tributaria (que asciende al 33% en 2018) está explicada por impuestos al consumo, a la seguridad social y al ingreso. Entre 2008 y 2018 la presión tributaria pasó de ser del 33,6% a 33,2% (se redujo levemente: -0,4%), cuando el comportamiento de los países de la OCDE fue el contrario (desde 32,9% creció a 34,5%), de acuerdo con datos de la Reserva Federal de Brasil.

A partir de datos del Ministerio de Economía de Brasil se puede analizar la presión tributaria en su composición interna. Del 33,26% de participación que se registró en 2018, 12% se recauda por seguridad social por parte del gobierno federal, lo sigue el impuesto sobre circulación de mercancías y prestación de servicio (ICMS) un impuesto que se cobra sobre la comercialización de bienes y servicios con el 7% recaudado por los gobiernos estatales y, por último, el impuesto a la renta con el 6%. El resto son impuestos municipales y otros impuestos al consumo.

En su evolución, la regresividad puede explicarse por el comportamiento del impuesto a la renta, de los impuestos a los bienes y servicios. Desde 2008 y hasta 2016 se observa una tendencia descendente de la regresividad. Su cambio hacia 2016 se relaciona con un aumento en la participación de los impuestos al consumo, específicamente del ICMS.

En relación con el impuesto al ingreso, se observan dos cuestiones. Por un lado, se destaca la caída en la participación del impuesto a los ingresos de sociedades con respecto a los de las personas. Mientras que en 2008 el primero representaba el 11,6%, en 2018 cayó a un 8,5%, y por el contrario, el impuesto a la renta de personas creció en su participación en el total recaudado. A su vez, es importante tener en cuenta que la alícuota del impuesto a la renta de personas que se cobra es muy baja en relación con los países de la OCDE, es tan solo de un 27,5%.

Brasil es un caso especial porque no tiene IVA, pero rigen varios impuestos generales al consumo, federales o estatales: impuesto a la circulación de mercaderías y servicios (ICMS), contribución financiera a la seguridad social (COFINS) e impuesto al producto industrializado (IPI); la recaudación obtenida por estos tributos se mantuvo relativamente estable en los últimos 20 años, medida en términos del producto (Iniguez, 2015).

El impuesto a la circulación de mercaderías y servicios (ICMS) es un tributo similar al IVA argentino, aunque se compone de cuatro partes. Una es similar a su versión argentina, dirigida al consumo final; otra se aproxima a un impuesto monofásico sobre la producción de bienes, luego una gran parte está formada por un impuesto sobre la producción industrial, que es un tributo sobre las ventas de pequeñas y micro empresas similar a los ingresos brutos en Argentina, y por último, una especie de tarifa aduanera aplicada a la entrada de productos de otros estados, es decir, a las ventas interestatales. Este impuesto representa un tercio de la recaudación tributaria de Brasil, tiene 27 legislaciones (una para cada estado y Distrito Federal) y 44 alícuotas diferentes (Rezende, 2012).

En relación con las contribuciones patronales, el porcentaje de aporte de las trabajadoras y los trabajadores depende de su salario. En los salarios más bajos el aporte es de 8%, para los intermedios de 9% y para los más elevados, 11%. Mientras que el aporte de las empresas es del 20% sobre el total de las remuneraciones pagadas, según datos del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.

Y en cuanto a la seguridad social –financiada por contribuciones patronales y por presupuestos del sector público–, Brasil tiene un modelo de jubilaciones mixto, con tres tipos diferentes. Uno dirigido a las personas empleadas del sector público, otro para trabajadores en general y un tercero para aquellas personas que deseen tener un ingreso adicional cuando se retiren, este último es privado. De acuerdo con el exviceministro de Asistencia Social de Brasil, Carlos Eduardo Gabas,

La seguridad social en Brasil está compuesta por tres sistemas –sanitario, asistencia social y pensiones–, cada uno con su respectivo ministerio. El sistema sanitario es público, gratuito y de acceso universal. El sistema de asistencia social se ocupa de programas como Bolsa Familia y ofrece un ingreso básico para las personas más ancianas y las que tienen discapacidades. El sistema de pensiones está basado en el concepto de solidaridad, que supone que aquellos que están empleados en la actualidad sostienen a

quienes ya alcanzaron la edad de jubilación. Estos tres sistemas –y las políticas que los acompañan– han desempeñado un papel fundamental en la reducción de la pobreza y la redistribución de los ingresos en Brasil.³⁵

La complejidad del sistema tributario brasileño se ve reflejada en la recaudación de impuestos sobre bienes y servicios. Estos se encuentran abarcados por los tres niveles de gobierno, y al mismo tiempo cada estado del gobierno federal cobra una tasa diferente del ICMS, lo cual genera “fronteras internas” entre estados. En este sentido, desde el gobierno federal de Jair Bolsonaro se promovió una reforma tributaria “con el foco puesto en la unificación de impuestos, para simplificar los procesos tributarios y atraer la inversión internacional”.³⁶ En Argentina, a través de diversos pactos y compromisos fiscales, entre 1997 y 2019, se ha propuesto el mismo programa desde la derecha gobernante en varias oportunidades, pero nunca se logró llevar a cabo la rebaja de los impuestos subnacionales de forma sostenida e integral.

Por último, en Brasil se observa una baja recaudación de impuestos al comercio exterior. Históricamente los impuestos a las importaciones son bajos, y con el gobierno de Bolsonaro están bajando aún más; la última medida en este sentido fue disminuir 10% los impuestos a la importación de productos electrónicos y bienes de capital electrónicos provenientes del Mercosur³⁷. La recaudación de derechos de exportación en relación con la recaudación total es casi nula. Brasil realiza exportaciones anuales por 225.000 millones de dólares (dato de 2019) y los impuestos por exportaciones representaron tan solo 0,006% de la recaudación total.

La falta de progresividad tributaria en Brasil se complementa con otro dato de desigualdad que es el elevado índice de Gini, vigente durante el periodo 2008-2018.

Durante el gobierno de Luiz Inácio Lula da Silva hubo una fuerte reducción del índice de Gini (0,581 en 2002 a 0,549 en 2007), y en los años sucesivos se mantuvo relativamente estable con algún descenso. En 2008 el Gini era del 0,54, luego se logró bajar a su mínimo, en 2015: 0,519, para después volver a subir a 0,539 en 2018. A 2019, Brasil se caracterizó por tener uno de los mayores índices de Gini de la región (10 puntos porcentuales por encima del promedio), mostrando la muy pronunciada desigualdad en la distribución del ingreso.

Tabla 3

Brasil. Evolución de la participación de los impuestos progresivos (progresividad) y regresivos (regresividad) sobre el total de la recaudación anual y de la presión tributaria, 2008-2018

Año	Progresividad	Regresividad	Presión Tributaria
2008	37,50%	62,50%	33,60%
2009	38,10%	61,90%	32,10%
2010	36,10%	63,90%	32,30%
2011	37,50%	62,50%	33,20%
2012	36,90%	63,10%	32,40%
2013	37,30%	62,70%	32,40%
2014	37,50%	62,50%	31,70%
2015	38,10%	61,90%	31,90%
2016	39,70%	60,30%	32,10%
2017	38,50%	61,50%	32,30%
2018	38,60%	61,40%	33,20%

Fuente: Elaboración propia en base a Ministerio de Economía de Brasil.

35 “Protección social: Seguridad Social para todos: el camino de Brasil”, OIT, 23/9/2009, https://www.ilo.org/global/about-the-ilo/mission-and-objectives/features/WCMS_114108/lang-es/index.htm

36 “Brasil comienza su reforma tributaria con la unificación de impuestos”, *Europa Press – Economía*, 22/7/2020, <https://www.europapress.es/economia/macroeconomia-00338/noticia-brasil-comienza-reforma-tributaria-unificacion-impuestos-20200722140101.html>

37 “Brasil reduce el impuesto a la importación de productos electrónicos y de capital en un 10%”, *Net News*, 18/3/2021, <https://netnews.com.ar/nota/2877-Brasil-reduce-el-impuesto-a-la-importacion-de-productos-electronicos-y-de-capital-en-un-10>

Tabla 4
Brasil. Evolución de la participación de los impuestos al ingreso, al patrimonio, al consumo y otros sobre la recaudación anual, 2008-2018

Año	Ingreso	Patrimonial	Consumo	Seguridad social	Otros	Comercio Exterior	TOTAL
2008	22,70%	3,50%	44,70%	25,40%	1,90%	1,60%	100%
2009	22,20%	3,90%	43,00%	27,70%	1,70%	1,50%	100%
2010	20,70%	3,80%	44,10%	27,50%	2,20%	1,70%	100%
2011	21,80%	3,70%	43,30%	27,10%	2,20%	1,80%	100%
2012	20,70%	3,90%	43,50%	28,00%	1,90%	2,00%	100%
2013	21,00%	3,90%	43,80%	27,40%	1,70%	2,10%	100%
2014	21,00%	4,10%	43,60%	27,70%	1,60%	2,00%	100%
2015	21,10%	4,40%	43,00%	27,70%	1,80%	2,00%	100%
2016	22,60%	4,50%	41,80%	27,80%	1,70%	1,60%	100%
2017	21,70%	4,60%	42,80%	27,70%	1,60%	1,50%	100%
2018	21,60%	4,60%	43,00%	27,30%	1,60%	1,80%	100%

Fuente: Elaboración propia en base a Ministerio de Economía de Brasil. En el Anexo II se detalla la composición de cada rubro del cuadro.

Si bien los datos referidos a la participación de los impuestos progresivos en el periodo abierto con la poscrisis 2008 muestran poca variación, en el periodo correspondiente al gobierno de Lula Da Silva hubo un importante intento de mejorar la progresividad, donde el gravamen a las grandes fortunas fue protagonista de las iniciativas, entre otras medidas.

En 2003, durante el primer año de mandato del gobierno de Lula, hubo una tentativa de tributación de las grandes fortunas, tributo que se encuentra previsto en la Constitución Federal desde el año 1988 (art. 153, VII), pero no fue reglamentado por el Congreso Nacional. En la propuesta de Lula Da Silva se mencionaba explícitamente que

en lo que al tributo se refiere, de competencia federal, que grava las grandes fortunas, se elimina la necesidad de regulación por ley complementaria, equiparándola, en este sentido, a los demás impuestos que son regulables por derecho común (Proposta de Emenda à Constituição 41/2003 y 42/2003).³⁸

El objetivo era, entre otras cuestiones, introducir la modificación del impuesto a las grandes fortunas dándole tratamiento de impuesto común. Finalmente, en esta reforma hubo pequeños avances para reducir la regresividad, como la exención de productos de la canasta básica de consumo, pero no se lograron los objetivos finales de la propuesta de reforma y no se pudo, en términos más amplios, revertir la estructura tributaria regresiva del país.³⁹ A pesar de esto, el gobierno de Lula Da Silva pudo adoptar políticas progresivas en el sentido del gasto, mejorando la efectividad y la distribución, a través de programas como Bolsa Familia y Hambre Cero, que transfirieron ingresos a la población con menos recursos. Pero después de esta primera iniciativa fallida de modificación del impuesto a

³⁸ Cámara de Diputados de Brasil (2003). "Proposta de emenda à constituição". Disponible en https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=129816&filename=PEC+41/2003

³⁹ Consultar: "Deputado Paulo Guedes apresenta emenda constitucional para taxaço imediata de grandes fortunas", PT na Câmara, 14/4/2020. Ver también: "Fontana defende taxaço de grandes fortunas e de bancos para fortalecer SUS", ídem, 28/5/2020.

las grandes fortunas, ni Lula da Silva ni Dilma Rousseff intentaron una reforma tributaria progresiva o redistributiva integral.⁴⁰

A partir de 1995, en Brasil se aplica una exención a la tributación a los lucros y dividendos –asimilable al impuesto a la renta financiera o a la renta de sociedades–, incluso los enviados al exterior. Fue un beneficio aprobado por el gobierno de Fernando Henrique Cardoso. Ello terminó generando que, para evitar la tributación más fuerte sobre el trabajador por cuenta ajena, los contribuyentes comenzaron a constituirse como empresas individuales⁴¹. Lula Da Silva intentó seguir adelante con su política para aumentar la tributación de lucros y dividendos, pero no tuvo apoyo (cabe señalar que luego de su gobierno reaparecieron proyectos para retomar esta agenda).⁴²

Durante su primer mandato, se establecieron dos impuestos al consumo: el régimen COFINS (asimilable al IVA) y la *Lei Complementar 116/2003* (Contribución Provisoria al Movimiento Financiero, CPMF), que les da potestad a los municipios para cobrar un impuesto por todas las transacciones bancarias y que se mantuvo vigente hasta 2007 con el objetivo de financiar el sistema de salud⁴³.

En la entrevista realizada para esta investigación al especialista tributario brasileño, João Carlos Loebens, sostuvo que el aumento de la recaudación tributaria producto del crecimiento económico en Brasil, combinado con la fuerte presión de la oposición para evitar una tributación progresiva, llevó a Lula a tener un avance limitado en cuanto a medidas que impulsaran la progresividad del sistema.

Durante la gestión de Dilma Rousseff (2011-2016), la alianza política entre el Partido de los Trabajadores (PT) y el Partido de la Social Democracia Brasileña (PSDB) se tradujo en un gobierno desde el inicio limitado para avanzar en materia distributiva, fundamentalmente en la progresividad tributaria. Gabriel Merino (2018) destaca que Dilma Rousseff tenía minoría en el Congreso y se tomaron medidas neoliberales impuestas desde el Legislativo, señalando en su informe que

el nuevo gabinete del segundo gobierno indica el cambio en las relaciones de fuerzas en favor de las clases económicamente dominantes. Joaquim Levy, formado en la ortodoxa Universidad de Chicago y ex funcionario del Fondo Monetario Internacional (FMI), asumió el Ministerio de Economía, donde reemplazó al neodesarrollista Guido Mantega.

Al poco tiempo de asumir su mandato, se anuncia un ajuste impulsado por Joaquim Levy, el titular de Hacienda, y Nelson Barbosa, el jefe de la cartera de Planificación, que incluía medidas para aumentar la recaudación mediante alzas de impuestos y recortes a los beneficios laborales como pensiones y reducciones al seguro de desempleo. Entre los aumentos de impuestos se reinstaló la contribución provisoria sobre movimientos financieros (CPMF) –dado de baja en 2007–, se elevaron impuestos a industrias químicas y la revisión de la reducción de impuestos como el impuesto sobre productos industrializados para autos, muebles y cosméticos (IPI).

El descubrimiento de petróleo en 2006 y el crecimiento de Petrobras fue un arma de doble filo. Por un lado, favoreció el crecimiento económico y, por otro, la relación con esta compañía trajo consigo el caso del “Lava Jato”. Según Merino (2018):

El “escándalo” del “Petrolao” y el “Lava Jato” fue un elemento central que debilitó la articulación nacional popular neodesarrollista, deslegitimó a sus referentes y luego fracturó la fuerza, en un contexto en el que se ponían de manifiesto un conjunto de cuellos de botella propios de la condición de país de-

40 Cabe señalar que, para gobiernos precedentes como el de Fernando Henrique Cardoso, la progresividad y los objetivos sociales de la política fiscal se llevaron adelante por el lado del gasto, no a través de la tributación (Brami-Celentano y Carvalho, 2007).

41 “Imposto sobre lucros e dividendos: o que especialistas acham da proposta de Guedes”, *Gazeta do Povo*, 19/10/2019, <https://www.gazetadopovo.com.br/república/imposto-sobre-lucros-dividendos-especialistas/>

42 Aún sigue sin cobrarse este impuesto. Los tributaristas progresistas quieren volver a imponerlo en la nueva reforma de Guedes (ibídem).

43 Senado Noticias, <https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/cpmf>

pendiente. Para ello fue fundamental la manipulación política y mediática articulada con el poder judicial, con el fin de que el “escándalo” produzca un golpe por “derecha”, es decir, sirva a un cambio de relaciones de fuerzas favorable al bloque financiero-neoliberal.

El juicio político a Dilma Rousseff, sustanciado en 2014, que dio lugar al gobierno de Michel Temer inició una etapa de grandes convulsiones políticas en Brasil. El avance judicial (*lawfare*, en este caso) contra el presidente Lula da Silva culminó en su encarcelamiento, en el marco de la derechización de una porción importante de la sociedad. La cristalización de este proceso se vio con la elección a presidente del militar Jair Bolsonaro en 2018 y con ello dio por tierra con las posibilidades de concreción de reformas tributarias de carácter progresivo.

Con el gobierno de Bolsonaro no hay previsiones de reforma progresista, a pesar de que se encuentran diversos planteos de una reforma tributaria en el marco de la pandemia de covid-19 en 2020. De hecho, João Carlos Loebens afirma en una entrevista virtual en 2020, que los integrantes del Congreso luego de la elección de Bolsonaro se encontraban

alineados con las políticas económicas neoliberales, o ultraliberales, pactadas con ocasión del derrumbe de Dilma (Golpe) de la Presidencia... Las políticas económicas de las oligarquías gobernantes buscan retirar, donde sea posible, la tributación de los ricos, además de darles (a los ricos) cada vez más beneficios, y trasladando el coste tributario a los menos ricos y los más pobres.

Es decir, durante todo el año 2020 y en la pandemia no se observa una intención de buscar una mayor progresividad al sistema tributario del país, sino de reorganizar la recaudación tendiendo, en el discurso, a promover la llegada de inversiones extranjeras. Este comportamiento es acorde a lo que ocurre en la mayoría de los gobiernos liberales de América del Sur. Según el economista de la París School of Economics, Marc Morgan, en los últimos 10 años en Brasil no ocurrieron importantes cambios en el sistema tributario que hayan aportado a la progresividad y no pareciera existir perspectiva de que esto ocurra en el corto plazo (Morgan, 2018). En este mismo sentido, João Carlos Loebens, considera que en términos estructurales no se produjeron cambios en el sistema tributario brasileño en los últimos 10 años.

A pesar de la necesidad de fortalecer la recaudación estatal y a contramano de las iniciativas de gravar a las grandes fortunas de la oposición política brasileña, la propuesta de Bolsonaro buscó introducir un cambio en el impuesto sobre la renta de las empresas (IRPJ), que conllevaría una reducción de la carga fiscal sobre las empresas en cuestión a cambio de la imposición de la tributación de los dividendos. Esto último está relacionado con la exclusión de la contribución patronal sobre la nómina, lo que podría considerarse una disminución en el costo laboral.⁴⁴

A su vez, y como parte de la ola global de reinstalación en la agenda pública de los debates sobre progresividad tributaria en el marco del covid-19 y ante la necesidad de recomponer ingresos del Estado, en Brasil resurgieron propuestas (como fue mencionado, Lula da Silva había tenido una agenda similar) desde la oposición para aprobar el impuesto a las grandes fortunas. Este, si bien tiene carácter constitucional, requiere reglamentación para ponerlo en práctica. Estas propuestas no han tenido avances concretos por la debilidad legislativa de los sectores que las impulsan.

En 2021, el presidente Jair Bolsonaro tuvo que hacer algunas salvedades a la política liberal propuesta en su campaña electoral de 2018. Entre conflictos políticos y necesidad de recursos, debió reducir impuestos a los combustibles (los impuestos federales PIS/COFINS sobre el gasoil durante dos meses y el gas de cocina de forma indefinida) para evitar la suba del precio, cuando los camioneros amenazaron con una huelga por el aumento de los precios. Para compensar esta reducción, el 1° de marzo de 2021 anunció que subiría el impuesto a la renta para los bancos del 20% al 25%, y eliminó un régimen fiscal especial para productos químicos que en definitiva aumentó los impuestos al sector.

44 “Brasil comienza su reforma tributaria con la unificación de impuestos”, *Europa Press – Economía*, 22/7/2020, citado.

CHILE

En Chile el sistema tributario se conforma en más de la mitad de los ingresos por impuestos al consumo, conocidos por generar regresividad y fomento de la desigualdad. Al igual que en el resto de América Latina, en Chile los impuestos al patrimonio no aportan montos significativos al sistema. La estructura tributaria chilena se caracteriza por estar fuertemente concentrada en los impuestos sobre bienes y servicios. Según la Tabla 5, el comportamiento de los impuestos progresivos en el periodo analizado no es homogéneo: tuvo momentos de crecimiento como en 2010 y también de disminución, hacia 2014.

Los impuestos al consumo representan casi la mitad de la recaudación tributaria para el lapso considerado. La tasa del impuesto al valor agregado (IVA) es de 19% desde 2003 (antes era de 18%), con una tasa plana para todos los productos. A diferencia del resto de los países analizados, en este caso no se aplica una tasa reducida para productos de primera necesidad. De hecho, empresas de algunos rubros como, por ejemplo, constructoras o de generación eléctrica, tienen beneficios para el pago de este impuesto que van desde créditos especiales a devoluciones de remanentes por su pago (Rodríguez, Escobar y Jorratt, 2009). De acuerdo con datos del Servicio de Impuestos Internos, la evasión en este impuesto es de alrededor del 20% en los 10 últimos años.

Según Michel Jorratt y Ricardo Martner (2020), a pesar de la importante participación de estos, hay una tendencia de crecimiento de los impuestos al ingreso. Entre los motivos de ello podemos encontrar las reformas introducidas recientemente y la mayor participación en la tributación de la minería privada. En efecto, en 2009 el impuesto a la renta representaba el 34,2% de los ingresos tributarios, en tanto los impuestos sobre bienes y servicios 62,9%. Diez años después el primero representa 41,4% de los ingresos totales, en tanto los segundos 54,4%.

Si observamos el comportamiento del impuesto a la renta, a partir de 2010 hay un salto, esto es porque se aprobó la ley 20.455, que introdujo una serie de cambios tributarios para financiar la reconstrucción postterremoto. Entre ellos, se elevó transitoriamente la tasa de primera categoría de 17% a 20% y se aumentó el impuesto al tabaco. El 20% para la primera categoría se mantuvo posteriormente, pero se fueron agregando beneficios de deducciones.

Los ingresos por seguridad social pública en Chile tienen una representatividad muy baja, solo aportan las trabajadoras y los trabajadores afiliados al Fondo Nacional de Salud y el personal de las fuerzas armadas. Estos ingresos representan el 1,4% del PIB, lo que equivale aproximadamente a un 6% de los ingresos totales del Gobierno. En comparación con otros países de Latinoamérica estos valores son muy bajos.

La diferencia más importante entre la recaudación tributaria promedio de la OCDE y Chile se produce en las cotizaciones de seguridad social, alcanzando a 7,9 puntos del PIB. Ciertamente, esta diferencia se debe en parte a que en Chile la mayor parte de la seguridad social es privada, lo que representa aproximadamente 5 puntos del PIB (Jorratt y Martner, 2020: 34).

La presión tributaria chilena es baja analizándola tanto en contexto regional como en el mundial. Si se la compara con sus vecinos de Latinoamérica, se encuentra 10 puntos por debajo de Argentina y Brasil. Ronda el 23% para el periodo 2008-2019. Mientras que la carga tributaria promedio de la OCDE en 2018 llegó a 34,3% del PIB, 13,2 p.p. por encima de la carga tributaria chilena en ese mismo año. La diferencia en recaudación se concentra en el impuesto a la renta y en la seguridad social. Si se compara la evolución de las cargas tributarias en la región durante el periodo 1990-2014, la chilena creció muy por debajo del promedio. Mientras que en Chile aumentó 16% (pasando del 17% al 19,8% del PIB), la media del incremento en Latinoamérica fue del 60%, en Argentina del 160%⁴⁵, en Uruguay del 38% y en Brasil del 31% (Gómez Sabaini, Jiménez y Martner, 2017).

La contracara de la baja presión tributaria remite a la escasa cobertura en materia de educación y salud que ofrece el Estado chileno. Una investigación de la Universidad de Chile relaciona la baja carga tributaria con el alto índice de Gini que este país exhibe (0,49 para el año 2017 según el Ministerio de Desarrollo Social chileno), y explica que

⁴⁵ En la Argentina de la década del 90 la presión tributaria era del 12,4% y en 2014 del 32,2%, por lo que el aumento es del 160%.

para alcanzar niveles de desarrollo equitativo alto Chile debería aumentar su presión tributaria para afrontar los costos de mejor y más acceso a la educación y a la salud.⁴⁶

Datos de fuentes complementarias indican que en Chile el 1% más rico de las personas se lleva aproximadamente el 30% del ingreso, el 0,1% el 17% y el 0,01% alrededor del 10% (López, Figueroa y Gutiérrez, 2013). Si observamos los datos del Anexo 1, podemos notar que el indicador de Gini bajó 3 puntos durante el periodo de investigación (0,47 en 2009; 0,44 en 2017, último dato disponible), pero no deja de encontrarse en niveles altos –es decir, en un importante nivel de desigualdad– si lo comparamos con sus vecinos del Cono Sur, Argentina (0,42) y Uruguay (0,39).

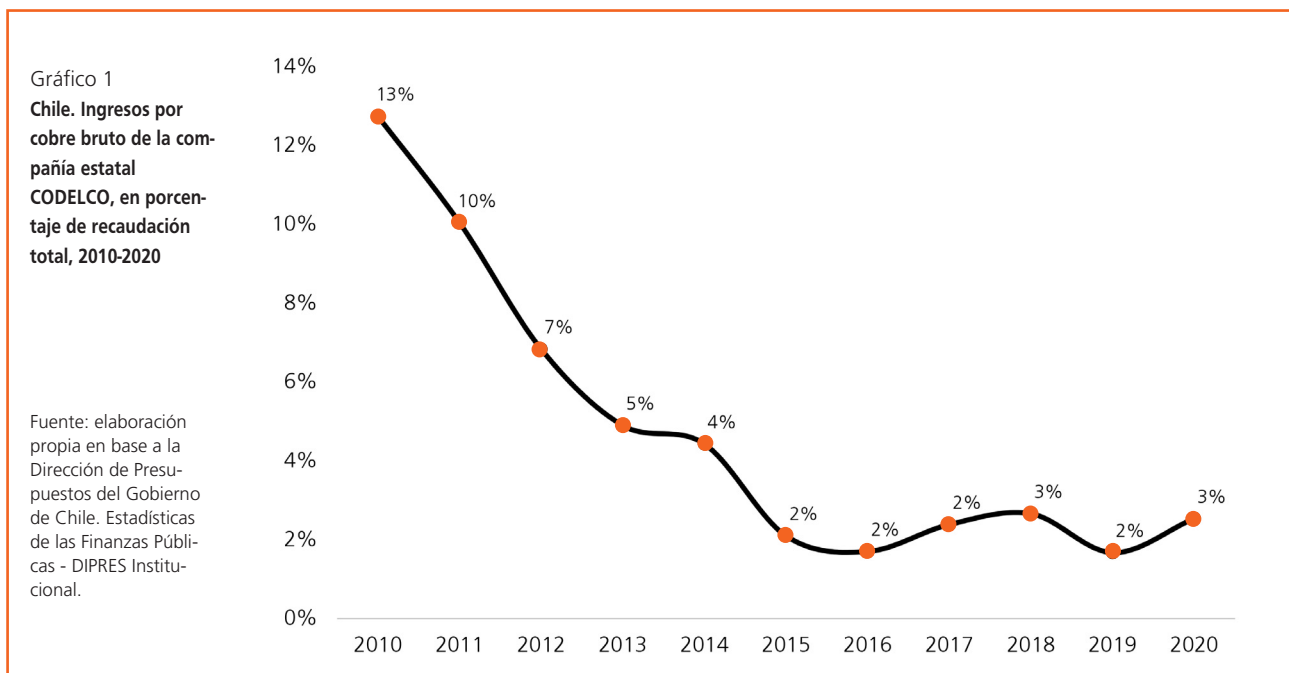
Jorratt y Martner (2020) identifican

cuatro factores principales que permiten explicar las oscilaciones de la carga tributaria a lo largo del periodo analizado. Estos son la tributación de la gran minería privada de cobre, la crisis sub prime, el alza de la tasa de primera categoría de 17% a 20% en 2010 y la reforma tributaria de 2014.

En relación con los ingresos por cobre, estos no se consideran como ingresos tributarios ya que corresponden a los excedentes generados por la compañía estatal CODELCO (no están incluidos en la Tabla 6).

Técnicamente, los traspasos de CODELCO al fisco chileno corresponden a “pago de impuestos a la renta –que incluyen el impuesto de primera categoría, una sobretasa del 40% común a las empresas públicas que se les aplica el decreto-ley 2398/78 y el impuesto específico a la minería– además del reparto de utilidades líquidas. Adicionalmente, se componen de los ingresos obtenidos fruto de leyes especiales”. Y, además, desde 2002, los ingresos de la minería privada de las diez empresas que explotan el sector se encuentran registrados separados de los tributos comunes (Rodríguez, Vega, Chamorro *et al.*, 2015).

De todos modos, analizando los datos de Jorratt y Martner (2020), se observa que el aporte del cobre promedió 1,6% del PIB para el periodo analizado y en 2019 representó 1,5% de la recaudación total. El gráfico siguiente muestra la tendencia: en 2010 significó 13% de los ingresos totales y a partir de allí no dejó de caer en la participación total, en parte por la caída del precio internacional del cobre.



46 Bravo Ortega, C., C. Cea, D. Hojman *et al.* (2012). “Algunas correlaciones incómodas: carga tributaria y bienestar social en Chile y la OCDE”. Universidad de Chile – Facultad de Economía y Negocios. Disponible en <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/143799>

En Chile, los ingresos tributarios constituyen la principal fuente de financiamiento del gasto público. Se destaca que para el periodo 2009-2019 la mayor parte de la recaudación la realiza el Gobierno central (86%), luego los impuestos municipales (en su mayoría son ingresos por patentes de la propiedad, que gravan el patrimonio tributario de las empresas), 7%; y la seguridad social, otro 7%. Las patentes de la propiedad se consideran un impuesto regresivo para los chilenos ya que se concentra entre las pequeñas y medianas empresas. Si analizamos la proporción de la recaudación tributaria en términos del PIB, en los últimos veinte años esta ha promediado un 19,4%, correspondiendo 16,6 puntos a los impuestos del Gobierno central, 1,4 puntos a los impuestos municipales y la misma cifra a seguridad social.

Tabla 5
Chile. Evolución de la participación de los impuestos progresivos (progresividad) y regresivos (regresividad) sobre el total de la recaudación anual y de la presión tributaria, 2008-2019

Año	Progresividad	Regresividad	Presión tributaria OCDE
2008	34,50%	55,50%	21,4%
2009	35,00%	64,20%	17,3%
2010	43,00%	57,00%	19,6%
2011	45,30%	54,50%	21,1%
2012	44,60%	55,40%	21,3%
2013	42,00%	58,10%	19,9%
2014	40,10%	60,00%	19,6%
2015	44,40%	55,70%	20,4%
2016	42,20%	58,20%	20,1%
2017	42,90%	57,50%	20,2%
2018	44,90%	55,50%	21,1%
2019	44,30%	56,20%	21,3 %

Elaboración propia en base a información del Servicio de Impuestos Internos y OCDE.

Tabla 6
Chile. Evolución de la participación de los impuestos al ingreso, al patrimonio, al consumo y otros sobre la recaudación anual, 2008-2019

Año	Ingreso	Patrimonial	Consumo	Otros	Comercio Exterior	TOTAL
2008	29,00%	3,00%	55,00%	0,00%	2,00%	90%
2009	34,00%	0,00%	62,00%	2,00%	1,00%	100%
2010	40,00%	1,00%	57,00%	0,00%	2,00%	100%
2011	43,00%	1,00%	53,00%	2,00%	1,00%	100%
2012	42,00%	1,00%	54,00%	1,00%	1,00%	100%
2013	40,00%	1,00%	57,00%	1,00%	1,00%	100%
2014	38,00%	1,00%	59,00%	1,00%	1,00%	100%
2015	42,00%	1,00%	56,00%	-1,00%	1,00%	100%
2016	40,00%	2,00%	57,00%	1,00%	1,00%	100%
2017	40,00%	2,00%	57,00%	0,00%	1,00%	100%
2018	42,00%	2,00%	55,00%	0,00%	1,00%	100%
2019	41,00%	2,00%	55,00%	1,00%	1,00%	100%

Fuente: Elaboración propia en base a información del Servicio de Impuestos Internos. Se aclara que los ingresos de cobre no se incluyen en comercio exterior, porque no son considerados tales. En el Anexo II se detalla la composición de cada rubro del cuadro.

La mayoría de los países de la OCDE presentan el sistema no integrado de impuesto a la renta corporativa: por un lado, se cobra el impuesto corporativo y, por otro, el impuesto a la renta personal que pagan los accionistas por los dividendos que reciben, pero esto no ocurre en países como Chile, Australia, Canadá, Corea del Sur y

Nueva Zelanda, donde el sistema es integrado⁴⁷. Antes de la reforma de 2014 el impuesto a la renta se caracterizaba por ser un sistema integrado en base a retiros, con una tasa relativamente baja a las utilidades de las empresas, que dejaba más de la mitad de su tributación pendiente hasta el momento de un eventual retiro que, producto de las prácticas elusivas, nunca ocurría. La reforma tributaria de 2014 de la presidenta Michelle Bachelet intentó revertir la regresividad de este sistema integrado, por la vía de corregir el trato preferente que recibían las rentas del capital (Jorratt y Martner, 2020).

El objetivo de la reforma de 2014 fue pasar a un sistema de tributación más transparente, que se llamó de renta atribuida⁴⁸, el sistema de renta atribuida es un régimen en el que los dueños de las empresas deben tributar en el mismo ejercicio por la totalidad de las rentas que generen en sus negocios, independiente de las utilidades que retiren. Luego de un intenso debate, para que se pudiera aprobar la reforma, la oposición exigió que se incluyera como optativo otro régimen para el impuesto a la renta y así es que se incorporó un segundo sistema, el parcialmente integrado (sistema que finalmente fue el elegido por la mayoría de las empresas), que establece que los dueños de las empresas deben tributar sobre la base de los retiros efectivos de utilidad que realizan. Sin embargo, y a diferencia del régimen de renta atribuida, los socios o accionistas tendrán derecho a imputar como crédito un 65% del impuesto de primera categoría⁴⁹ pagado por la empresa respectiva; a pesar del costo de la desintegración, resultaba más conveniente para los grandes empresarios tributar de este modo. Entonces, luego de la reforma de 2014, coexistían dos regímenes generales y optativos de tributación para las empresas. Primero, el régimen de tributación en base a renta atribuida y, segundo, un sistema semintegrado⁵⁰, que mantiene la tributación en base a retiros, pero con integración parcial.

Posteriormente, durante la segunda presidencia de Bachelet, en 2015, en la llamada “reforma a la reforma”, impulsada por el ministro de Hacienda Rodrigo Valdés, se transformó el régimen parcialmente integrado en el régimen general, restringiendo el de renta atribuida solamente a sociedades de personas cuyos socios fueran personas naturales.

Por último, el gobierno actual de Sebastián Piñera, con la llamada Ley de Modernización Tributaria de principios de 2020, buscó volver atrás algunos cambios de la reforma de 2014: redujo el régimen de renta atribuida a una opción para algunas PyMEs y lo denominó “régimen de transparencia”; además, restauró el régimen integrado en base a retiros para todas las empresas con ingresos anuales inferiores a cien mil unidades de fomento (unos 4,2 millones de dólares).

Por su parte, el impuesto a la renta de personas tiene características que generan que se recaude menos que en la mayoría de los países de la OCDE. Jorratt y Martner (2020) señalan que el impuesto a la renta personal en Chile tiene una amplia base exenta, quedando fuera de su alcance el 82% de los contribuyentes, por esto y porque los salarios en Chile son más bajos que en el promedio de los países de la OCDE. Favorece a esta situación las deducciones a la primera categoría, la amplia evasión y elusión de las rentas del capital que, al estar concentrada en los grupos de altos ingresos, reducen la recaudación del impuesto a la renta personal y además disminuye la progresividad. Por último, resaltamos que

-
- 47** A la hora de definir un tipo de régimen o estructura impositiva sobre la renta de las sociedades y sus dueños (socios o accionistas) nos encontramos frente a dos posibilidades: un sistema integrado o desintegrado. La diferencia principal entre uno y otro se basa en que el desintegrado consiste en aplicar dos tipos de impuestos de manera independiente, es decir, por un lado, aplicar el impuesto a la renta a la persona jurídica (sociedad) y, por otro, establecer un impuesto a la renta a la persona física/humana.
- 48** El sistema de renta atribuida se basa en la idea de que las rentas que genera una empresa pertenecen a las personas naturales que, directa o indirectamente, son propietarias de ella.
- 49** El impuesto a la renta de primera categoría grava los ingresos provenientes del capital, entre otras, por las empresas comerciales, industriales, mineras, servicios, etc. Luego, el impuesto de segunda categoría grava las rentas del trabajo dependiente: sueldos, pensiones y rentas accesorias o complementarias a las anteriores.
- 50** En el régimen semintegrado las empresas pagan un impuesto del 27% sobre las utilidades tributarias. Por su parte, los dueños de las empresas tributan por los retiros de utilidades. Del impuesto personal determinado, pueden rebajar como crédito un 65% del 27% que dichas cantidades pagaron en la empresa. Como la tasa marginal máxima del impuesto personal es de 35%, las rentas empresariales, bajo este sistema, son gravadas con una tasa global máxima de 44,45%. Esta tasa se obtiene de sumar al 35% del impuesto personal la parte no recuperable del 27% pagado en la empresa, que alcanza a 9,45% (27x (1-0,65)). Pero si el accionista reinvierte sus utilidades en la empresa y no hace retiros, existe la posibilidad de que la empresa tribute menos del 27% (Jorratt y Martner, 2020).

en la mayoría de los países de la OCDE las sociedades de personas tributan con un régimen de transparencia (similar al régimen de renta atribuida que estuvo vigente en Chile solo dos años), por lo que las utilidades de esas empresas pasan directamente a la base imponible de sus socios, sin crédito de primera categoría, pues no se paga impuesto a nivel de la empresa (Jorratt y Martner, 2020: 7).

Otro problema del impuesto a la renta en Chile son las numerosas exenciones que hay para los contribuyentes. Además de las ya mencionadas, podemos destacar la exención de impuesto a la renta a las ganancias de capital en la venta de acciones con presencia bursátil. Los gastos tributarios⁵¹ para 2020 se proyectan en 9.033 millones de dólares⁵², lo que equivale a 2,96% del PIB. De ellos, los gastos tributarios del impuesto a la renta equivalen a 2,16% del PIB, los del IVA alcanzan a 0,76% y los del impuesto a los combustibles a 0,03% del PIB.

Las protestas que surgieron en Chile en 2019 derivaron en el “SÍ” a la reforma de la Constitución que rige desde la dictadura de Augusto Pinochet (1980). Estas protestas generaron cambios en la estructura política y tributaria. A principios de 2019, el exministro Felipe Larraín, parte del gobierno de Sebastián Piñera, estaba impulsando una reforma que se proponía reducir los impuestos a los ricos en un intento por promover el crecimiento económico. Esta reforma no pudo ser llevada a cabo por el estallido de las protestas sociales: una reforma de este tipo hubiera sido la gota que rebalsara el vaso de la tolerancia chilena.

En el momento más álgido de las protestas, el ministro Larraín fue reemplazado por Ignacio Briones y a principio de 2020 se presentó una reforma de impuestos. Los objetivos principales fueron crear un impuesto sobre el patrimonio para viviendas valoradas en más de 400 millones de pesos (US\$505.000), crear un nuevo rango de impuesto a la renta de 40% para las personas que ganen más de 15 millones de pesos por mes (20.000 dólares), y otorgar incentivos a PyMEs. Finalmente, el gobierno se echó atrás con las medidas y quedó para más adelante debatir una reforma progresista.

A su vez, en 2020 un conjunto de legisladores y legisladoras de diferentes partidos, entre ellos la Federación Regionalista Verde Social, el Partido Comunista, el Partido Socialista, el Partido Demócrata Cristiano, Revolución Democrática, el Partido Radical e independientes, impulsaron un proyecto de ley⁵³ para establecer

un impuesto transitorio, equivalente al 2,5% del patrimonio de las personas más ricas del país, que detenten un patrimonio igual o superior a 22 millones de dólares, con el objetivo de allegar mayores recursos para enfrentar la crisis económica y social que se vive con ocasión de la pandemia de covid-19.

Según las estimaciones, podría haber recaudado 6.500 millones de dólares, lo que hubiese permitido, según el propio proyecto de ley: “implementar una Renta Básica de Emergencia, por sobre la línea de la pobreza al menos al 80% de los hogares más vulnerables, por tres meses, sin distinguir entre trabajadores formales e informales, lo que beneficiaría a cerca de 11.500.000 personas”. A pesar del apoyo que tuvo la iniciativa, el gobierno de Sebastián Piñera decidió frenarla y no se llegó a tratar en el Congreso chileno.

De acuerdo con la Red de Justicia Fiscal (Tax Justice Network), la presión social indica que Chile debe ir hacia un sistema menos desigual, más progresista y el sistema tributario debe ser reflejo de esto. Hay varias propuestas de reformas pendientes, desde la Red se proponen al menos 4:

1. IVA: aplicar alícuotas reducidas a productos de primera necesidad.
2. Impuesto a la renta: simplificarlo y evitar excesivas deducciones.

51 Se designa como gasto tributario al monto de ingresos que el Estado deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria y que tiene por objeto beneficiar, promover o fomentar determinadas actividades, sectores, ramas, regiones, o grupos de contribuyentes

52 “Gasto Tributario 2018 a 2020”, Subdirección de Gestión Estratégica y Estudios Tributarios, Servicio de Impuestos Internos, septiembre 2019.

53 Cámara de Diputadas y Diputados de Chile (2020). “Proyecto de reforma constitucional. Creación de un impuesto transitorio al patrimonio de las grandes fortunas en Chile”. Disponible en <https://www.camara.cl/verDoc.aspx?prmlID=13876&prmlTIPO=INICIATIVA>

3. Implementar un impuesto a la riqueza.
4. Aumentar los controles sobre la evasión del impuesto a la renta.

Es importante tener en cuenta que la resistencia chilena y los mayores niveles de organización política abren la puerta para pensar en esta agenda de cambios.

URUGUAY

En Uruguay los organismos del Estado encargados de la recaudación de los distintos tributos son la Dirección General Impositiva (DGI), la Dirección Nacional de Aduanas (DNA), el Banco de la República Oriental del Uruguay (BROU), el Banco de Previsión Social (BPS), y los gobiernos departamentales. Como indica la Tabla 8, los gravámenes de mayor importancia por porcentaje sobre recaudación total al año 2019 son los impuestos al ingreso (22,01%), los impuestos sobre el patrimonio (4,43%) y los impuestos sobre el consumo (38,25%). En la Tabla 7 se observa que, para el periodo analizado, se destaca una tendencia creciente a la progresividad tributaria (en 2008 era del 36,38% y hacia 2019 del 43,35%), a partir del impacto de la reforma tributaria del 2007 y su consecuente aumento en la participación del impuesto a la renta y reducción de impuestos al consumo.

Si bien la presión tributaria en Uruguay es levemente más elevada (29,2%) que el promedio de América Latina y el Caribe (23,1% del PIB), se ubica por debajo del promedio de la OCDE (34,3% del PIB) y en un valor intermedio entre el promedio de América Latina (23%) y el de la Unión Europea (40%).

Con una tendencia ascendente en los últimos años, los impuestos a los ingresos pasaron de representar 18,34% de la recaudación de los recursos tributarios en 2008 a 22,01%, en 2019. En este grupo encontramos cuatro ramas diferenciadas: el impuesto a las rentas de las actividades económicas (IRAE), el impuesto a la renta de las personas físicas (IRPF), impuesto a las rentas de los no residentes (IRNR) y el impuesto de asistencia a la seguridad social (IASS).

El impuesto a la renta de las personas físicas tipo II⁵⁴, tiene una tasa progresiva⁵⁵ que alcanza en su estrato superior el 36% a partir de los 6.236.220 pesos uruguayos anuales (unos US\$146.270) y representa el impuesto más progresivo que tiene Uruguay. Este gravamen fue establecido⁵⁶ mediante una amplia reforma fiscal bajo el mandato del presidente Tabaré Vázquez en el año 2007, que modificó fuertemente la estructura del sistema tributario en términos progresivos.

A la hora de analizar los impuestos al consumo (fundamentalmente IVA) en Uruguay, el primer factor a considerar es su pérdida de importancia en la última década: en 2008 representaba 47,86% de lo recaudado y en 2019 participaba con 38,25%, casi diez puntos menos. Esto se puede explicar parcialmente por una tendencia establecida en la reforma del 2007 en la cual se disminuyeron las tasas de IVA: la tasa básica pasó de 23% a 22% y la mínima pasó de 14% a 10%. Estas reducciones de impuestos regresivos al consumo se vieron profundizadas en el gobierno de José Mujica a partir de 2010 con disminuciones de la tasa del IVA para pagos con instrumentos electrónicos y actividades con beneficios al turismo, o la incorporación de un régimen personalizado para sectores vulnerables o de bajos ingresos mediante la utilización de tarjetas de débito expedidas por el Poder Ejecutivo bajo el nombre de "Uruguay Social".

54 El IRPF tiene dos tipos. IRPF tipo I son los ingresos personales provenientes del factor capital, sea este mobiliario o inmobiliario, así como los incrementos patrimoniales. Este tipo I tiene tasa fija de 12%. El IRPF tipo II es el que grava ingresos provenientes del trabajo dependiente o independiente.

55 "International Tax – Uruguay Highlights 2020", Deloitte. Disponible en <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-uruguayhighlights-2020.pdf?nc=1>

56 "Ya rige la reforma tributaria en Uruguay", *iProfesional*, 2/7/2007. <https://www.iprofesional.com/notas/48915-Ya-rige-la-reforma-tributaria-en-Uruguay>

Otro hecho relevante que favoreció la disminución de la representación de los impuestos al consumo en el total fue la eliminación del COFIS⁵⁷ en la reforma tributaria de 2007. De todos modos, en 2020 la tendencia a la caída de los impuestos al consumo se revirtió cuando el gobierno de Luis Lacalle Pou decidió reducir la devolución de IVA que se descontaba por el uso de instrumentos electrónicos. De acuerdo con el economista uruguayo Joaquín Toledo, la tasa (o alícuota) de los impuestos al consumo (IVA + COFIS) fue reduciéndose en los últimos 20 años, en 2001 significaba el 27%, en 2007 descendió al 22%; en 2014, 20%; en 2017, 18%, pero en 2020 se produce una nueva suba al 20%.

También es notoria la transformación de la política uruguaya en materia de evasión con respecto al IVA, según un informe de la CEPAL⁵⁸, Uruguay en 2017 registraba una evasión promedio del 14,8%, ubicándose como el país que menor incumplimiento registra en toda América Latina. Es interesante el recorrido descendente de la evasión del IVA en Uruguay, mientras que en 2004 se posiciona en torno al 34%, en 2017 bajó a casi la mitad.

Por otra parte, encontramos un grupo de impuestos internos de menor importancia relativa integrado por el impuesto al patrimonio (IP), el impuesto de control de las sociedades anónimas (ICOSA), el impuesto de las transmisiones patrimoniales (ITP) y el impuesto a la enseñanza primaria.

El impuesto al patrimonio⁵⁹ es un gravamen directo a las personas físicas y jurídicas que se aplica por escalas progresivas de entre 0,4% y 0,7%, con un monto mínimo de 4.166.000 pesos uruguayos (US\$112.000) e incluye tanto dinero en efectivo como vehículos, inmuebles, metales preciosos y créditos a favor del contribuyente. En términos de recaudación se lo considera un impuesto de relevancia media ya que alcanzó 4,43% en participación sobre lo recaudado para el año 2019. Otro impuesto patrimonial que se recauda es la contribución inmobiliaria, cobrada por la jurisdicción departamental, y es progresiva; de acuerdo con el valor del inmueble, las tasas van desde 0,25% a 1,4%.

Tabla 7
Uruguay. Evolución de la participación de los impuestos progresivos (progresividad) y regresivos (regresividad) sobre el total de la recaudación anual y de la presión tributaria, 2008-2019

Año	Progresividad	Regresividad	Presión Tributaria
2008	36,38%	63,62%	26,10%
2009	36,54%	63,46%	25,90%
2010	36,94%	63,06%	26,20%
2011	37,12%	62,88%	26,60%
2012	37,20%	62,80%	26,90%
2013	39,40%	60,60%	27,50%
2014	38,34%	61,66%	27,30%
2015	39,18%	60,82%	27,00%
2016	41,35%	58,65%	27,90%
2017	42,73%	57,27%	30,90%
2018	43,35%	56,25%	29,20%
2019	43,35%	56,65%	30,20%

Fuente: Elaboración propia en base a Ministerio de Economía y Finanzas de Uruguay y OCDE.

57 COFIS refiere a la contribución al financiamiento de la seguridad social que grava las importaciones de bienes industrializados y las enajenaciones a cualquier título de dichos bienes, sean nacionales o importados.

58 "Uruguay tiene la menor tasa de evasión de América, según la Cepal", *El Observador*, 13/7/2020, <https://www.elobservador.com.uy/nota/uruguay-tiene-la-menor-tasa-de-evasion-de-iva-de-america-latina-segun-la-cepal-202071315546/>

59 "Los 3 países de América Latina que cobran impuesto a la riqueza (y qué resultados han tenido)", *El Observador*, 17/1/2020, <https://www.elobservador.com.uy/nota/los-3-paises-de-america-latina-que-cobran-impuesto-a-la-riqueza-y-que-resultados-han-tenido--2020117105058>

Tabla 8
Uruguay. Evolución de la participación de los impuestos al ingreso, al patrimonio, al consumo y otros sobre la recaudación anual, 2008-2019

Año	Ingreso	Patrimonial	Consumo	Seguridad social	Otros	Comercio Exterior	TOTAL
2008	18,34%	5,63%	47,86%	21,84%	1,86%	4,46%	100%
2009	18,00%	5,88%	46,34%	23,91%	1,94%	3,92%	100%
2010	18,29%	5,55%	46,17%	24,26%	1,58%	4,14%	100%
2011	17,86%	5,47%	45,53%	25,21%	1,50%	4,43%	100%
2012	17,74%	5,24%	44,67%	26,69%	1,37%	4,29%	100%
2013	19,32%	5,07%	42,66%	27,52%	1,26%	4,17%	100%
2014	17,80%	5,30%	42,72%	28,58%	1,31%	4,29%	100%
2015	18,88%	5,17%	42,23%	28,38%	1,34%	4,01%	100%
2016	20,99%	5,15%	40,88%	28,04%	1,32%	3,62%	100%
2017	22,64%	4,76%	40,22%	27,47%	1,31%	3,59%	100%
2018	22,34%	4,30%	37,90%	30,26%	1,32%	3,88%	100%
2019	22,01%	4,43%	38,25%	30,17%	1,31%	3,82%	100%

Fuente: Elaboración propia en base a Ministerio de Economía y Finanzas de Uruguay. En el Anexo II se detalla la composición de cada rubro del cuadro.

En términos de política tributaria, el hito más importante tuvo que ver con la reforma⁶⁰ aprobada en 2007. Esta comenzó a figurar en las propuestas electorales del Frente Amplio desde la elección nacional de 1999, con el propósito de simplificar el sistema tributario –que previamente se había caracterizado por modificaciones menores– e incorporar el impuesto a las rentas de las personas físicas, al mismo tiempo que disminuir la significativa participación de los impuestos al consumo (el IVA, el IMESI⁶¹ y, posteriormente, el COFIS).

Acompañando la inclusión del nuevo impuesto se sumaron los ya mencionados impuestos a las rentas de los no residentes, como así también los conocidos conceptos de establecimiento permanente (EP), precios de transferencia, paraísos fiscales y regímenes de baja o nula tributación. Todo esto contribuyó a la modernización del sistema tributario uruguayo que, como podemos ver en la Tabla 7, se encaminó hacia un sistema progresivo y más transparente, con mayor ponderación de los impuestos sobre los ingresos y al patrimonio.

Asimismo, otro hito producto de la reforma tributaria fue el cambio de criterio para las rentas de capital, abandonando el principio de la fuente e incorporando el de renta mundial a su sistema tributario. El criterio de renta mundial adoptado por la reforma tributaria se estableció solamente para las personas físicas, manteniendo el criterio histórico de la fuente para los contribuyentes personas jurídicas.

Con esta reforma se comenzaron a gravar las rentas derivadas de depósitos, colocaciones, préstamos, inversiones en fondos de inversión, fideicomisos, etc., excluidas las rentas derivadas de inmuebles situados en el exterior o del trabajo desarrollado en el exterior, salvo los casos de asistencia técnica.

En el año 2009, específicamente en la cumbre del G-20, Uruguay fue incluido dentro de la “lista negra” de la OCDE de países que no aceptaban el estándar internacional en materia de intercambio de información, es decir

⁶⁰ Gustavo Viñales, “Uruguay. Evolución del sistema tributario (1990-2018)”, Montevideo, Ediciones Banda Oriental y La Ley Uruguay, 2019. Disponible en <https://cienciassociales.edu.uy/wp-content/uploads/2019/09/Evoluci%C3%B3n-sistema-tributario-1990-2018-Gustavo-Vi%C3%B1ales-v.-presen.pdf>

⁶¹ El IMESI era el impuesto específico interno: gravaba la primera venta a cualquier título de determinados bienes: ciertas bebidas alcohólicas, bebidas sin alcohol, productos cosméticos y de perfumería, tabacos, vehículos automotores, lubricantes y grasas, combustibles, entre otros.

considerado “paraíso fiscal”.⁶² Esta situación obligó a las autoridades gubernamentales a comprometerse “oficialmente” con los estándares de la OCDE para que se lo excluya de la lista. Luego del anuncio de la incorporación formal de “las normas de transparencia y de intercambio de informaciones en materia fiscal” por parte del gobierno de Tabaré Vázquez, la OCDE decidió⁶³ retirar a Uruguay de la lista de los paraísos fiscales. Por otra parte, se buscó la flexibilización del secreto bancario a los fines tributarios, generando una mejor sinergia en el intercambio de información con los demás países del mundo. Con esta nueva modificación, el organismo de recaudación uruguayo pudo empezar a solicitar de manera fundada y expresa el levantamiento del secreto bancario a los efectos de verificar y controlar el cumplimiento tributario de los contribuyentes.⁶⁴

Acompañando esta política, se procedió a incorporar determinadas medidas de prevención, comúnmente conocidas con el nombre de instituto de transparencia fiscal internacional, con el fin de combatir eventuales maniobras de los contribuyentes para eliminar o reducir esta nueva carga impositiva.

Si bien el sistema impositivo uruguayo mantiene ciertos beneficios y ventajas impositivas cuyo objetivo principal se enfoca en la recepción de capitales extranjeros, se puede observar que a lo largo de los años este ha ido sufriendo modificaciones que lo han llevado hacia una modernización y adecuación respecto de los demás sistemas tributarios de los países latinoamericanos.

Otros aspectos relevantes de la reforma impositiva de julio de 2007 tienen que ver con la eliminación de un conjunto importante de impuestos de baja recaudación y la unificación de los impuestos a la renta de las actividades industriales y comerciales (IRIC) con los impuestos a la renta agropecuaria. Estos dos gravámenes fueron eliminados para dar lugar a un único impuesto a la renta de las actividades económicas (IRAE). Por último, cabe resaltar que la reforma reintrodujo el impuesto a las rentas de las personas físicas (IRPF) y sus similares para jubilaciones y pensiones (IASS) y para rentas de no residentes (IRNR).

Resulta interesante destacar que en esta reforma también se produjo una modificación en la carga del impuesto a los ingresos personales, a partir de un cambio en su alcance por el cual menos personas pasaron a pagar este impuesto. Sin embargo, eso no significó una merma en los ingresos para el fisco. Mientras que el IRP alcanzaba al 100% de las trabajadoras y los trabajadores, el impuesto a la renta de las personas físicas alcanzó al 35%; o sea, 65% dejaron de pagar el impuesto.

Durante el periodo que va entre 2010 y 2015 las modificaciones tributarias uruguayas se concentraron en dos áreas principales. Por un lado, la reforma de distintas normas que hacían a la transparencia, el régimen de secreto bancario y de intercambio de información tributaria con otros países. Y por otro, la creación de un nuevo tributo para desalentar la concentración de la tierra en el medio rural.

Como se mencionó, la implementación de las medidas que buscaban mejorar la transparencia en Uruguay y el intercambio de información con otros países se debieron a la fuerte presión internacional desplegada a partir de 2009. Durante los debates por las elecciones presidenciales en Uruguay a lo largo de 2009 este tema fue eje de la campaña de Mujica y, en 2010, luego de ser electo presidente, adoptó estas iniciativas para salir de la “lista negra de la OCDE”, así fue como el gobierno uruguayo se comprometió a introducir un conjunto de reformas que permitirían el intercambio de información tributaria con otros países. No obstante, aún hoy mantiene comportamientos de secretismo, aplica bajas tasas para no residentes y no tiene regímenes de información de beneficiarios finales y de registros societarios.

Durante la presidencia de José Mujica, en 2013, se debatió y aprobó en el Parlamento uruguayo la ley que creaba el impuesto a la concentración de inmuebles rurales (ICIR), este tributo buscaba desalentar la concentración de la

62 “Uruguay rechazó su inclusión en la lista negra de los paraísos fiscales”, *La Capital*, 4/4/2009, <https://www.lacapital.com.ar/el-mundo/uruguay-rechazoacute-su-inclusioacuten-la-lista-negra-los-paraiacutesos-fiscales-n328762.html>

63 “La OCDE retira a Uruguay de la lista negra de los paraísos fiscales”, *El País*, 3/4/2009, https://elpais.com/internacional/2009/04/04/actualidad/1238796001_850215.html

64 Sobre la facilitación de la fuga, con eje en Argentina pero con una lógica extensible a la región, ver Rua, 2014.

tierra en las zonas rurales, iba a ser aplicado sobre unos 1.500 propietarios y generaría una recaudación algo superior a los 60 millones de dólares. Se habían planteado franjas progresivas para el tributo, cuya tasa básica sería de un 1,5% y una máxima de un 3% en función de la cantidad de hectáreas. Mujica apoyó la aplicación del impuesto alegando que el valor de la tierra había crecido en los últimos años de forma exponencial. Los principales gremios de productores del campo se opusieron vehementemente a esta nueva medida, pero no lograron influir sobre el gobierno o sobre el trámite parlamentario de la ley, por lo que una vez que esta fue aprobada, la recusaron con éxito ante la Suprema Corte de Justicia, que la declaró inconstitucional.

Se puede observar en el Anexo 1 que para todo el periodo analizado la tendencia del Gini es a la baja: mientras que en 2008 el índice se ubicaba en 0,45, hacia el 2018 se redujo hasta alcanzar el valor de 0,39. De este modo se observa que la reforma tributaria, impulsada por el Frente Amplio, fue de carácter progresivo y tuvo un efecto redistributivo en los ingresos de la sociedad uruguaya. Actualmente Uruguay es el país con mejor índice de Gini de la región.

En 2020, bajo el mandato de Luis Lacalle Pou, se planificó una reforma impositiva con un sentido diferente, destinada a atraer empresarios e inversiones argentinas y fomentar el cambio de residencia fiscal⁶⁵. Para cumplir estos objetivos, se buscó reducir el requisito patrimonial y generar varios beneficios impositivos.

Otras modificaciones que se llevaron a cabo durante 2020 están alineadas con los gobiernos de tinte liberal, tal como analiza el contador uruguayo Gustavo Viñales en un texto reciente:

Luego de aprobar un presupuesto nacional austero, con ajustes para las grandes mayorías, se vuelve a insistir y aprobar una ley con beneficios tributarios o ganancias para muy pocos y pérdidas de recaudación para todos.⁶⁶

La mencionada ley ofreció la exoneración del IRPF de capital a los rendimientos derivados de inversiones mobiliarias en el exterior del país (generalmente en depósitos y colocaciones financieras) y se eximió el pago del impuesto durante cinco años, comenzando desde 2020.

Otro punto a considerar es lo ocurrido en los decretos 268/2020 y 138/2020 que redujeron y simplificaron arbitrariamente las exigencias para acceder a beneficios fiscales para las inversiones (especialmente para la actividad de la construcción de proyectos de gran envergadura), en el marco de la Ley de Promoción y Protección de Inversiones. De esta forma se amplificó la renuncia fiscal sin establecer más controles o evaluaciones y volvió Uruguay a ser un país que tiene pocos controles sobre los capitales que ingresan.

En relación con estas medidas, el expresidente Pepe Mujica alegó⁶⁷: “en vez de traer 100 mil... argentinos, preocupémonos de que los nuestros inviertan”. Gran parte del arco opositor al gobierno de Lacalle Pou acompañó estas declaraciones y rechazó la reforma aludiendo que estas tendencias conllevarían que Uruguay sea nuevamente considerado un paraíso fiscal por la comunidad internacional. Esta iniciativa fue suspendida en 2020 por la pandemia, sin intenciones por parte del arco opositor de que vuelva a tratarse.

En el caso uruguayo es llamativa la ausencia de iniciativas gubernamentales referidas a la mejora de la progresividad en el contexto de la crisis por la pandemia, donde emergieron propuestas en distintas partes del mundo, y que particularmente se aplicaron en países latinoamericanos como Argentina y Bolivia. La principal y única propuesta recaudatoria del gobierno de Lacalle Pou durante la pandemia del covid-19 se basó en la creación de un fondo

⁶⁵ “Uruguay reduce aún más su carga impositiva y apuesta a que más extranjeros obtengan la residencia fiscal”. *Infobae*, 11/06/2020. <https://www.infobae.com/economia/2020/06/11/uruguay-reduce-aun-mas-su-carga-fiscal-y-apuesta-a-que-mas-extranjeros-obtengan-la-residencia-fiscal/>

⁶⁶ Grupo Jueves y G. Viñales Guillama, “Oportunismo político e inequidad tributaria”, *La Diaria*, 19/12/2020, <https://ladiaria.com.uy/opinion/articulo/2020/12/oportunismo-politico-e-inequidad-tributaria/>

⁶⁷ “Pepe Mujica: En vez de traer 100 mil... argentinos, preocupémonos de que los nuestros inviertan”. *Tiempo Argentino*, 15/01/2020, <https://www.tiempoar.com.ar/nota/pepe-mujica-en-vez-de-traer-100-mil-cagadores-argentinos-preocupemonos-de-que-los-nuestros-inviertan>

compuesto por un impuesto transitorio, por dos meses (que se aplicó en 2020 y en 2021), que abarcó a los sueldos públicos y jubilaciones mayores a 120.000 pesos mensuales (2.700 dólares). El tributo aplica diferentes alícuotas de acuerdo con los ingresos: 5% hasta 130.000 pesos, 10% hasta 150.000 pesos, 15% hasta 180.000 pesos y 20% para los salarios mayores. Además, se estableció una tasa fija de 20% para los funcionarios que desempeñan tareas en el exterior y los cargos de designación política. Las mismas franjas rigen para las jubilaciones.

El Frente Amplio, en cambio, propuso que este mismo impuesto se aplicara no solo a los empleados públicos, sino también a las trabajadoras y los trabajadores del sector privado. En este sentido, el impuesto a los sueldos obtuvo críticas por parte de tributaristas como Gustavo Viñales que lo calificó como “de pésimo diseño”. En la misma sintonía, Gabriela Mordecki, directora del Instituto de Economía de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República, sostuvo que sería mejor aumentar las alícuotas a las escalas mayores del impuesto a la renta o, incluso, agregar una nueva escala.

Al mismo tiempo, el senador por la oposición y exministro de Economía Danilo Astori elevó un proyecto al Parlamento uruguayo, en el cual propuso gravar los bienes de los residentes uruguayos en el exterior, compensando así la reforma liberal de la Ley de Promoción y Protección de Inversiones. El objetivo de este nuevo impuesto es destinar lo recaudado al Fondo Coronavirus, sin afectar la inversión y estableciendo incentivos para repatriar dichos recursos.

EUROPA OCCIDENTAL

ALEMANIA

La principal fuente de ingresos del sistema tributario alemán son las contribuciones a la seguridad social, como muestra la Tabla 10. En 2018 los impuestos a los ingresos representaron el 31,4% de la recaudación total, seguido por los impuestos al consumo (25,1% del total anual). La participación de los impuestos al patrimonio tiene un lugar secundario en la estructura tributaria, rondando el 2,63% del total para el año 2018, su registro más alto en la última década, un rasgo que podría considerarse similar a América Latina. Como puede observarse, existió en los últimos años un aumento de la presión tributaria en Alemania y una mayor participación por parte de los tributos a los ingresos.

La distribución de ingresos y riqueza se ha vuelto más desigual en varios países desarrollados de Europa occidental, en los últimos años. Si analizamos la evolución del índice de Gini alemán podemos observar que para el año 2008 el valor (0,311) es levemente menor que en 2018 (0,319), lo cual se condice con la pérdida de equidad distributiva en el país. A la hora de analizar el caso particular de Alemania podemos notar que esta tendencia se acentuó desde mediados de la década del noventa (OCDE, 2015), pero bajo un consolidado sistema progresivo de recaudación de impuestos. En el año 2018 los gravámenes de carácter progresivo (como los impuestos directos a la renta personal) ocuparon 54,51% del total recaudado (Tabla 9).

Por otra parte, el sistema tributario alemán tiene un alto nivel de presión fiscal: en porcentaje de PIB, lo recaudado ocupa casi 40%, con un leve aumento en los últimos años, ubicándose por encima del promedio de la OCDE, cuya media ronda 34%.

Alemania en particular tiene una larga tradición en la política impositiva sobre los estratos sociales más altos. Los impuestos a la herencia y a la riqueza fueron introducidos a fines del siglo XIX y luego centralizados e incrementados en el periodo de entreguerras. Esta tendencia se consolidó luego de la Segunda Guerra Mundial con la introducción de un impuesto a las grandes fortunas para la recuperación de la economía llamado “reparto de la carga” (Lastenausgleich) (Bach, 2012).

Este histórico impuesto a las grandes fortunas con el que contaba Alemania desde hace décadas fue suspendido en 1996 por decisión de la Corte Federal Constituyente que lo declaró inconstitucional por sus métodos de valuación, en una clara resolución regresiva para el sistema tributario alemán.

A pesar de ese retroceso en la progresividad tributaria, hoy en día los impuestos a los ingresos individuales tienen cuatro categorías progresivas y llegan a tomar tasas máximas de hasta 45% para las ganancias mayores a 270.500 euros anuales (la alícuota del 45% es una de las más elevadas de Europa occidental). En el periodo analizado este impuesto ocupó un rol central, alcanzando el 30,17% de la recaudación para el año 2017 con una leve tendencia de aumento en los siguientes años. Sin embargo, los impuestos directos relacionados a la riqueza y a la propiedad cumplen un rol menor en el sistema tributario alemán⁶⁸. La recolección que generan es equivalente a menos del 1% del PIB. Por su parte, y a diferencia de la mayoría de los países de América Latina, Alemania cuenta con impuestos a la herencia y a la donación, aunque estos contribuyen en un 0,2% al PIB.

Una característica particular del sistema tributario alemán es la existencia del “impuesto solidario”⁶⁹, introducido en 1991 con la intención de recomponer la economía y ayudar al proceso de la reunificación. Este impuesto consiste en una sobretasa suplementaria del 5,5% que se aplica sobre los ingresos individuales, los impuestos a las ganancias capitales o impuestos corporativos. Inicialmente fue introducido como un impuesto temporal, pero se decidió su permanencia a partir de 1995. En 2001 se acordó el “Pacto solidario” entre el Gobierno Federal de Alemania y los estados del este para que la nación pudiera apoyarlos financieramente con los ingresos obtenidos por este impuesto y llevarlos a la paridad económica con los estados del oeste del país. El pacto, sin embargo, concluyó a fines de 2020 y, contra la opinión de todos los partidos opositores, la coalición de gobierno conformado por la Unión Democrática Cristiana (CDU), la Unión Social Cristiana (CSU) y Social-Demócratas (SPD) votaron a favor de recortar el impuesto a partir de 2021. No obstante, el proyecto de ley tuvo un aspecto progresivo: el impuesto fue cancelado para el 90% de la población alemana, reducido para un 6,5% dependiendo sus ingresos y mantenido para el 3,5% de las personas de mayor riqueza. Esta distinción, que alivia la carga impositiva de la clase media, pero la sostiene en los estratos superiores de riqueza le ahorrará al Estado alemán unos 11.000 millones de euros cada año.

Por su parte, el impuesto al consumo (IVA) ocupa un lugar secundario con respecto a los impuestos directos. En la última década el esquema tributario alemán muestra un equilibrio relativo en su importancia, alcanzando un 25,16% del total recaudado y no aumentando ni descendiendo más de 2% de esa marca en todos los años medidos.

Tabla 9
Alemania. Evolución de la participación de los impuestos progresivos (progresividad) y regresivos (regresividad) sobre el total de la recaudación anual y de la presión tributaria, 2008-2019

Año	Progresividad	Regresividad	Presión Tributaria OCDE
2008	50,52%	49,48%	35,40%
2009	47,30%	52,70%	36,10%
2010	47,68%	52,32%	35,00%
2011	49,11%	50,89%	35,70%
2012	50,70%	49,30%	36,40%
2013	51,01%	48,99%	36,80%
2014	51,48%	48,52%	36,70%
2015	52,06%	48,94%	37,00%
2016	53,20%	46,80%	37,40%
2017	53,89%	46,11%	37,60%
2018	54,51%	45,49%	38,20%
2019	53,92%	46,08%	38,80%

Fuente: Elaboración propia en base a datos de OCDE.

68 Astarita, C. (ed.), “Taxing Wealth: Past, Present, Future. Workshop Proceedings”, European Commission, julio 2015, https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/economy-finance/dp003_en.pdf

69 “Solidarity surcharge (Solidaritätszuschlag)”, WW+KN, <https://wwkn.de/en/about-german-taxes/solidarity-surcharge-solidaritaetszuschlag/>

Tabla 10

Alemania. Evolución de la participación de los impuestos al ingreso, al patrimonio, al consumo y otros sobre la recaudación anual, 2008-2019

Año	Ingreso	Patrimonial	Consumo	Seguridad social	Otros	TOTAL
2008	28,79%	2,12%	26,15%	38,02%	4,52%	100%
2009	26,29%	2,09%	27,16%	39,19%	4,89%	100%
2010	26,13%	2,13%	26,97%	39,83%	4,51%	100%
2011	27,17%	2,20%	26,90%	39,32%	3,98%	100%
2012	28,22%	2,27%	26,33%	39,06%	3,72%	100%
2013	28,58%	2,33%	26,43%	38,66%	3,62%	100%
2014	28,71%	2,43%	26,20%	38,74%	3,52%	100%
2015	28,99%	2,56%	25,85%	38,56%	3,60%	100%
2016	29,64%	2,63%	25,24%	38,59%	3,50%	100%
2017	30,17%	2,53%	24,37%	38,62%	3,93%	100%
2018	31,42%	2,63%	25,16%	36,85%	3,56%	100%
2019	31,10%	2,68%	25,48%	36,69%	3,69%	100%

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la OCDE. En el Anexo II se detalla la composición de cada rubro del cuadro.

En los últimos años, los impuestos progresivos volvieron al centro de la discusión. En Alemania existen propuestas para expandir y aumentar las tasas impositivas a la riqueza. En 2012 el Partido Verde alemán propuso un aporte único de grandes fortunas a todos los individuos con una riqueza neta superior al millón de euros, capaz de recaudar 100.000 millones de euros (alrededor de un 4% del PIB de 2011); constituyó un tópico importante de la elección federal del 2013 y dio lugar a una reapertura de los debates sobre una reforma impositiva y el posible retorno al impuesto sobre las grandes fortunas discontinuado en 1996.

Economistas alemanes (Bach y Thieman, 2016) analizan los beneficios de la reintroducción del impuesto a las grandes fortunas, alegando que se considera una herramienta muy efectiva a la hora de distribuir la riqueza neta total –captada en un 32% por el 1% de la población alemana–. Según sus estimaciones, se podrían generar alrededor de 20.000 millones de euros anuales manteniendo la histórica tasa de 1,5% y afectando como objeto tributario a bienes de lujo tales como joyas, metales preciosos, vehículos costosos, etc.

Podemos concluir que el sistema tributario alemán tiene un alto grado de progresividad, fundamentalmente por el impuesto a la renta, aunque los impuestos patrimoniales tienen un peso muy reducido, y muestra señales de maduración que lo llevan a discusiones más profundas sobre cómo se debería gravar a los individuos de mayor renta.

Luego de la crisis de 2008 la canciller Angela Merkel, con el apoyo de la coalición entre conservadores (CDU/CSU) y socialdemócratas (SPD), impulsó el aumento de las contribuciones por seguridad social pagadas por empleados y empleadores para luchar contra las dificultades fiscales que la crisis presentó⁷⁰. El fondo resultante fue utilizado para financiar los seguros médicos para niños y niñas de todo el país. Otra medida tomada en 2008 fue la profunda reducción de los impuestos corporativos, desde un 40% nominal en promedio, en 2006, hasta un 30% dos años después. Más allá de estas medidas, en los años en los que la coalición liderada por Merkel (2005-actualidad) estuvo en el poder, no hubo profundos cambios a la estructura tributaria y solo se pueden encontrar algunos pocos hitos que marcaron el pulso de la discusión impositiva en la última década y media. En efecto, a pesar de los debates en torno a las guaridas fiscales que se sucedieron luego de la crisis y en el marco del G20, Alemania ocupa actualmente los primeros puestos en el ranking de secreto financiero.

70 "German Government Agrees on Health, Corporate Tax Reform", DW, <https://www.dw.com/en/german-government-agrees-on-health-corporate-tax-reform/a-2076667>

Para el año 2020 y en el marco de la pandemia de covid-19, el gobierno alemán de Angela Merkel impulsó un plan impositivo que estableció una baja en la alícuota del impuesto al consumo –desde 19% hasta 16%–, en todos los ítems y también una reducción que llevó hasta 5% el IVA en productos esenciales como alimentos e insumos de higiene (previamente gravados con un 7%). Estas modificaciones orientadas a la recuperación del consumo, empezaron a tener efecto en julio de 2020 acompañadas por un plan de estímulo de 130.000 millones de euros a la economía alemana y permanecieron vigentes hasta enero del 2021.⁷¹

ESPAÑA

En España los principales impuestos recaudados son el impuesto a la renta de las personas físicas (IRPF), el impuesto sobre las sociedades, el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y los impuestos especiales. El peso de los impuestos directos es bastante mayor en todos los años relevados que el de los impuestos indirectos. Y en este sentido, los ingresos públicos provienen casi en partes iguales de impuestos a los ingresos y al consumo; se destaca la baja participación de los impuestos a la propiedad y al comercio exterior.

De acuerdo con el informe de 2019 de recaudación tributaria, realizado por la Agencia Tributaria, España se caracteriza por tener un sistema impositivo en el que el peso de la seguridad social es superior a la media de la Unión Europea y recae en mucha mayor medida sobre los empresarios, pero, si a efectos de la clasificación inicial, se excluye el sistema de la seguridad social (que en casi todos los países no se considera dentro de los ingresos tributarios), el sistema tributario español está integrado por dos figuras esenciales: el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), con su derivado el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) y el IVA.⁷²

Según el Informe de la Comisión de expertos para la reforma del Sistema Tributario Español del 2014⁷³, el país presentaba en 2011 el menor peso de la imposición del consumo sobre PIB de todos los países de la Unión Europea, lo que se reflejaba tanto en una menor recaudación por IVA como por impuestos especiales. La imposición medioambiental era inferior en España a la media europea, con alícuotas más reducidas sobre la energía.

El IVA es el impuesto indirecto que más subas registró en los últimos años. Partiendo de julio de 2010, bajo la presidencia de José Luis Rodríguez Zapatero, el IVA general subió de 16% a 18% y el IVA reducido (aquel que se cobra a los productos de primera necesidad) se incrementó de 7% a 8%. En septiembre de 2012, con Mariano Rajoy ya en la presidencia, el IVA general escaló hasta 21% y el reducido a 10%. El peso de los ingresos del IRPF y del IVA ha ido creciendo año a año durante la crisis (2008-2014) hasta sumar 82% del total de la recaudación (sin considerar los ingresos por seguridad social).

En relación con el IVA, los países comunitarios deben ajustarse a lo dispuesto por la Unión Europea (Título VIII del Tratado de Funcionamiento), es decir, no pueden cobrar una tasa menor al 15%, aunque pueden tener tasas especiales reducidas. Actualmente España cobra una tasa del 21% al IVA general, pero en 2010 era de 18%, lo cual explica el aumento en la regresividad.

El impuesto a la renta de personas físicas tiene una alícuota mínima del 19% para ingresos anuales de 12.450 euros y una máxima de 47% para ingresos anuales por encima de 300.000 euros. El porcentaje final que se paga se divide, en realidad, en dos tramos: el estatal, que va a parar al Gobierno, y el autonómico, que reciben las comunidades regionales. Entonces, por ejemplo, para la escala más alta de este impuesto, que en total paga una tasa del 47%, 24,5% está dirigido a las comunidades autónomas y 22,5% al gobierno central.

El impuesto a la renta de sociedades tiene en España una alícuota general del 30% pero cuenta con una buena cantidad de deducciones, bonificaciones y exenciones que reducen lo que las empresas terminan pagando. El “tipo

71 “Germany’s ruling parties agree on 130bn virus stimulus”, *Euractiv*, 4/6/2020, <https://www.euractiv.com/section/economy-jobs/news/germanys-ruling-parties-agree-on-e130bn-virus-stimulus/>

72 Cabe reiterar que en la serie de progresividad tanto de España como del resto de los casos no se consideró la recaudación por seguridad social, como oportunamente fue detallado en Metodología.

73 “Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español”, informe, febrero 2014, <https://www.abc.es/gestordocumental/uploads/economia/fe007a24af859ec8ce790387ba6b7755.pdf>

efectivo" (la alícuota neta de deducciones) que las sociedades pagaron por sus beneficios se reduce a la mitad y fue incluso inferior para los grupos empresariales, tal como consta en los análisis realizados por el Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda de España en 2020. Asimismo, se observa que las deducciones merman la tributación efectiva de las grandes empresas de forma muy significativa y hacen que las PyMEs, a pesar de estar sujetas a un tipo más reducido, paguen un tipo efectivo más elevado que las grandes empresas.

En contraposición, los impuestos a la propiedad tienen un peso relativo algo superior en España, pero con una composición distinta: un menor peso de la imposición recurrente sobre la propiedad inmobiliaria, lo que se compensa con una mayor imposición sobre las transacciones.

Todo ello sin considerar los impuestos locales –como los que gravan sobre los bienes inmuebles o las actividades económicas– o de ámbito autonómico –como los que gravan el juego o determinadas formas de distribución de energía–. La administración central estatal gestiona menos de la mitad de los ingresos públicos, tan solo 44% de los ingresos totales de las administraciones públicas; una parte sustancial de la recaudación de esos impuestos se cede posteriormente a las comunidades autónomas (la recaudación de los impuestos de los gobiernos subnacionales no se exponen en las Tablas 11 y 12).

La progresividad tributaria en España mantiene una tendencia a la baja a partir de la crisis del 2008, alcanzando su valor mínimo en 2016, momento en que cambia la tendencia y empieza a crecer, como se observa en la Tabla 11. Este cambio se explica principalmente por el comportamiento del impuesto a la renta y las sucesivas modificaciones que detallaremos *infra*.

A su vez, la presión fiscal creció en los últimos años producto de un aumento en la recaudación del impuesto a la renta de personas y de las contribuciones a la seguridad social. La presión fiscal española alcanzó 34,4% en 2018, por primera vez un valor por encima del promedio de los países de la OCDE (34,3%). Al mismo tiempo se puede constatar que luego de la crisis de 2008 aumentó la desigualdad producto de las políticas de austeridad promovidas por el gobierno de Mariano Rajoy. Esto se observa a partir del índice de Gini: de 0,344 y sube a 0,362 para el año 2015. A partir de ese año vuelve a disminuir hasta alcanzar el 0,347, valor cercano a la época precrisis.

La presión tributaria en el periodo analizado es creciente, desde 32,1% en 2008 a 35,2% en 2019, alcanzando a niveles promedio de los países de la OCDE, lamentablemente esta presión es explicada en buena parte por los impuestos al consumo.

Tabla 11
España. Evolución de la participación de los impuestos progresivos (progresividad) y regresivos (regresividad) sobre el total de la recaudación anual y de la presión tributaria, 2008-2019

Año	Progresividad	Regresividad	Presión tributaria
2008	59,1%	40,9%	32,1%
2009	60,9%	39,1%	29,7%
2010	54,7%	45,3%	31,2%
2011	55,6%	44,4%	31,2%
2012	56,5%	43,5%	32,1%
2013	54,9%	45,1%	32,9%
2014	53,9%	46,1%	33,6%
2015	53,0%	47,0%	33,6%
2016	52,6%	47,4%	33,3%
2017	53,8%	46,2%	33,7%
2018	53,8%	46,2%	34,4%
2019	54,0%	46,0%	35,2%

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la Agencia Tributaria del Gobierno de España.

Tabla 12
España. Evolución de la participación de los impuestos al ingreso, al patrimonio, al consumo y otros sobre la recaudación anual, 2008-2019

Año	Ingreso	Patrimonial	Consumo	Otros	Comercio Exterior	TOTAL
2008	55,3%	2,8%	40,4%	0,5%	0,9%	100%
2009	56,7%	3,3%	38,5%	0,6%	0,9%	100%
2010	50,9%	2,9%	44,6%	0,7%	1,0%	100%
2011	52,1%	2,6%	43,5%	0,9%	0,9%	100%
2012	53,3%	2,3%	42,0%	1,5%	0,8%	100%
2013	52,1%	2,0%	44,3%	0,9%	0,8%	100%
2014	51,3%	1,8%	45,2%	0,9%	0,9%	100%
2015	50,3%	1,7%	46,1%	0,9%	1,0%	100%
2016	49,8%	1,7%	46,5%	0,9%	1,0%	100%
2017	51,0%	1,8%	45,4%	0,8%	1,0%	100%
2018	51,0%	1,9%	45,5%	0,7%	0,9%	100%
2019	51,3%	1,8%	45,4%	0,6%	0,9%	100%

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la Agencia Tributaria del Gobierno de España. En el Anexo II se detalla la composición de cada rubro del cuadro.

Durante la crisis económica de 2008 se produjo una reducción de la recaudación tributaria que, en buena medida, se encontró asociada a la disminución de los ingresos acumulados en la etapa previa de expansión y que se relaciona particularmente con el boom inmobiliario, la fuerte caída de los beneficios empresariales y de la demanda interna.

Como consecuencia de la crisis, el déficit público comenzó a subir hasta llegar a 8% del producto a fines de 2011. Bruselas puso el ojo en España y comenzaron las negociaciones del ajuste. El gobierno de Mariano Rajoy inició una etapa de profundos recortes del sector público. Además de los recortes del gasto público en seguridad social, salarios y beneficios, parte de la reforma propuesta por el Partido Popular evaluó un cambio en la estructura tributaria, elevando la imposición indirecta y reduciendo el gravamen sobre empleo y las empresas.

Sin embargo, como medida indudablemente disonante respecto de la plataforma electoral del PP, bajo el nombre de "recargo temporal de solidaridad", Rajoy anunció a fines de 2011 un aumento del impuesto a la renta de personas físicas, la tasa mínima de 24% subió al 24,75% y, la máxima, pasó del 45% al 52%, se le denominó recargo temporal porque al momento de implementarlo, esta reforma debía durar dos años. A su vez, siete meses después, el entonces presidente del gobierno, anunció una suba del IVA general del 18 al 21%, del 8 al 10% en el caso del IVA reducido, y el mantenimiento de 4% en el tipo súper reducido para productos de primera necesidad. "Dije que bajaría impuestos, y los estoy subiendo. No he cambiado de criterio ni he renunciado a bajarlos en cuanto sea posible, pero las circunstancias obligan", dijo Rajoy al final de un discurso donde anunciaba un plan de ajustes que, entre el aumento en ingresos y la reducción de gastos, pretendía ahorrar en dos años 65.000 millones de euros, equivalente al 6,5% del PIB español.

Las políticas de ajuste tuvieron un efecto negativo en la actividad económica, provocando la segunda recesión de mayor duración que la primera, ya que abarcó desde el último trimestre de 2011 hasta el segundo de 2013. La reforma del IRPF de 2012 había impuesto alícuotas extraordinarias para altos ingresos y era bastante progresiva. Pero, de acuerdo con el Sindicato Técnico del Ministerio de Hacienda, en 2014 se produjo una nueva reforma en el IRPF, que no aumentará la progresividad del sistema por dos motivos, por un lado, se reducen las escalas de 7 a 5 y, por otro, se observa que el ahorro fiscal de los contribuyentes es mayor mientras mayores son los ingresos. En este sentido, destacan que las alícuotas previas a la reforma eran mucho más progresivas que estas y explican:

cualquiera de las 4.476 personas que tienen la fortuna de declarar una media de 600.000 euros en la base del ahorro tendrá una tributación efectiva del 22,8%, la misma que los 546.000 trabajadores o autónomos que declaran ganar entre 33.000 y 36.000 euros.⁷⁴

Dado que el peso en la recaudación del impuesto sobre el patrimonio (929 millones de euros en 2013) y del impuesto sobre sucesiones y donaciones es muy bajo, la reforma del IRPF en perjuicio de la progresividad afecta a la totalidad del sistema, teniendo en cuenta que es el impuesto más progresivo del sistema español y con un aporte muy importante (en 2013, 69.951 millones de euros) al sistema tributario.

A partir de los datos observados se puede determinar que la progresividad tributaria en España ha ido disminuyendo en los últimos 10 años. Luego de la crisis de 2008 la tendencia se dirigió a la recaudación de menos impuestos directos y más indirectos, como muestra la Tabla 12. Se observa un aumento de la participación de los impuestos a los ingresos entre 2008 y 2009, producto de la crisis económica, pero esta tendencia no se mantuvo, viéndose reducida su participación a lo largo de los años hasta llegar a 51,30% en 2019 (Tabla 12). Por su parte, los impuestos al consumo crecieron en la participación total de la recaudación (en 2008 representaban 40% y en 2019, 45%).

En 2020, el año de la pandemia, el gobierno de coalición del Partido Socialista Obrero Español (PSOE)-Podemos impulsó el debate sobre la progresividad tributaria. El dictamen de la Comisión para la Reconstrucción Social y Económica de 2020⁷⁵ –ente parlamentario y temporal creado en respuesta a la crisis– propuso que la política fiscal avance en términos de mayor capacidad recaudatoria, con una menor distancia entre los tipos impositivos nominales y los efectivos, una fuerte reducción del fraude fiscal, pero también con una mayor capacidad recaudatoria guiada bajo criterios de progresividad, para asegurar que los beneficios del crecimiento económico redunden en el conjunto de la ciudadanía, pero más en quienes más lo necesiten. En estos términos:

- Reducir la brecha fiscal con Europa
- Avanzar en la seguridad jurídica, certidumbre, eficiencia y progresividad del sistema fiscal, con el fin de que aporten más quienes más tienen, para que reciban más quienes más lo necesitan
- Desarrollar de manera efectiva una fiscalidad verde
- Fortalecer la prevención y lucha contra el fraude fiscal
- Modificar el esquema de financiamiento de las comunidades autónomas, en búsqueda de mayor financiamiento para la provisión de servicios públicos

En este contexto, a fines de 2020, el PSOE y Unidas Podemos pactaron una subida de impuestos a rentas altas y grandes empresas para cerrar los presupuestos. Así, se acordó una suba del impuesto de sociedades para los grandes grupos empresariales, a través de una limitación de las exenciones por dividendos y plusvalías generadas por su participación en filiales.

Luego de la profundización del impacto sanitario y económico de la pandemia, la propuesta de Unidos Podemos de crear un “impuesto de solidaridad”⁷⁶ se materializó en el proyecto de presupuesto para 2021 presentado por el presidente Pedro Sánchez. El acuerdo alcanzado estableció un aumento de tres puntos del IRPF para las rentas de capital que superen los 200.000 euros, del 23% al 26%, y de dos puntos porcentuales para las rentas del trabajo que su-

74 Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda de España (2020). “Notas sobre la regresividad de las aportaciones a Planes de pensiones y la pérdida de progresividad en el IRPF tras la reforma”, mimeo. Versión facilitada por José María Mollinedo (GESTHA) en entrevista (septiembre 2020).

75 “La Comisión para la Reconstrucción aprueba desbloquear los superávits municipales”, *El País*, 3/7/2021, https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/07/03/economia/1593764549_671009.html

76 “Podemos quiere un impuesto de solidaridad a los ricos pero Hacienda lo descarta a corto plazo”, *20 Minutos*, 29/3/2020, <https://www.20minutos.es/noticia/4208923/0/podemos-quiere-impuesto-solidaridad-ricos-hacienda-descarta-corto-plazo/>

peren los 300.000, de 45% a 47% que afectará a 16.740 contribuyentes, el 0,08% del total de las y los declarantes. Esto alcanzaría a un total de 36.200 contribuyentes, lo que representa el 0,17% del total según cifras oficiales, y llegaría a recaudar 491,4 millones de euros. A su vez, los presupuestos establecen una tributación mínima del 15% para las sociedades cotizadas de inversión inmobiliaria (SOCIMIS), un tipo de empresas que utilizan los grandes capitales para ahorrar impuestos. Además, se incrementaría un punto el impuesto sobre las grandes fortunas que superen los 10 millones de euros, del actual 2,5% al 3,5%⁷⁷. El presupuesto aprobado estableció un aumento del IVA del 10% al 21% para las bebidas azucaradas y creó un impuesto verde para los envases de plástico de un solo uso. “Son unos presupuestos progresistas, excepcionales por la situación y por el volumen de inversión pública que movilizan. Su primer objetivo es reconstruir lo que nos ha arrebatado la crisis por la pandemia. El segundo, modernizar nuestro modelo productivo. Y el tercero, fortalecer nuestro Estado del bienestar”, aseguró Pedro Sánchez⁷⁸.

A la hora de analizar las reformas, podemos concluir que las medidas impulsadas por el gobierno de Pedro Sánchez y Pablo Iglesias en 2020 se dirigen hacia una mayor progresividad del sistema tributario español.

ITALIA

El sistema fiscal italiano tiene características comunes a los países europeos más industrializados, tanto en lo que se refiere a los impuestos directos como a los indirectos. El sistema impositivo italiano se estructura en distintos niveles recaudatorios. La capacidad impositiva se reserva al gobierno central o a las autoridades regionales, provinciales o municipales.

En Italia el impuesto que grava la renta de las personas físicas (IRPEF⁷⁹) funciona de forma progresiva según la base imponible. En 2007 se modificó de manera considerable: no se prevén más deducciones (es decir, descuentos sobre la renta), sino descuentos directamente sobre el impuesto.

De acuerdo con nuestro relevamiento, basado en información proveniente del Ministerio dell’Economia e delle Finanze, la progresividad en los últimos 10 años fue empeorando levemente, debido a una caída en la recaudación de los impuestos al ingreso y al patrimonio, como se observa en la Tabla 13. Mientras los impuestos progresivos en 2008 constituían 54,7% de la recaudación, en 2019 cerraron con una participación de 53,5%. Esta disminución se explica por una baja en la recaudación del impuesto a la renta a empresas y, a la par, por el aumento de la recaudación a personas.

La recaudación tributaria entre 2008 y 2019 (punta a punta) aumentó en 40.000 millones de euros, en partes iguales por los impuestos directos e indirectos.

Dentro de los impuestos directos se encuentran los impuestos sobre la renta; los dos más relevantes son el impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto sobre sociedades. El impuesto a la renta personal en 2019 llegó a representar 41% del total de los ingresos tributarios y el impuesto a la renta de sociedades tan solo 7%. Las alícuotas del impuesto a la renta de personas físicas van desde el 23% para ingresos mayores a 23.000 euros anuales, a 43% para ingresos mayores a 75.000 euros anuales (6.250 euros mensuales). Mientras que la tasa para el impuesto a la renta de sociedades es del 24% en promedio.

Dentro de los impuestos indirectos, el IVA es el de mayor importancia, pesando un 30% sobre la recaudación total. El segundo impuesto indirecto que mayor aporte hace a la recaudación es el impuesto especial sobre los productos energéticos con un peso de 5%.

⁷⁷ “El Gobierno sube el impuesto de sociedades, de patrimonio para las grandes fortunas y el IRPF a las rentas más altas”, *Diario digital RTVE*, 27/10/2020, <https://www.rtve.es/noticias/20201027/suben-impuesto-sociedades-patrimonio-irpf-rentas-altas-presupuestos/2049352.shtml>

⁷⁸ “Sánchez e Iglesias pactan subidas de impuestos a grandes empresas y rentas altas para cerrar los presupuestos”, *El País*, 27/10/2020, https://elpais.com/espana/2020-10-27/sanchez-e-iglesias-pactan-subidas-de-impuestos-a-grandes-empresas-y-rentas-altas-para-cerrar-los-presupuestos.html#?sma=newsletter_diaria_noche20201027m

⁷⁹ Impuesto sobre la renta de las personas físicas: IRPEF, por sus siglas en italiano (imposta sul reddito delle persone fisiche).

Si observamos el comportamiento de los impuestos regresivos, notamos que hubo un leve crecimiento en la participación de la recaudación principalmente del IVA debido a los sucesivos aumentos de la alícuota hasta llegar al actual 22%.

El impuesto a la propiedad tuvo varios cambios en el periodo analizado, fue cancelado durante el gobierno de Silvio Berlusconi y luego reincorporado durante la gestión de Mario Monti. El sistema de impuestos a la propiedad italiano, dada su compleja naturaleza, involucra a todos los niveles de gobierno, central y local. Se pueden distinguir cinco categorías de impuestos gravados en las propiedades inmobiliarias⁸⁰:

- Naturaleza de los “ingresos” tributarios cuya premisa es el ingreso producido por la propiedad o posesión de la propiedad (impuesto a la renta personal, IRES)
- Naturaleza de los impuestos a los “activos” cuya premisa es la propiedad o posesión de la propiedad (IMU)
- Impuesto sobre los servicios públicos prestados a los propietarios (TASI)
- Impuesto sobre la transferencia de propiedad para su consideración (IVA, registro, hipoteca, terrenos)
- Impuesto sobre la transferencia de bienes raíces de forma gratuita (impuesto sobre sucesiones y donaciones)
- Impuesto sobre el alquiler (registro e impuesto de sellos sobre alquileres)

El impuesto al patrimonio también puede imponerse sobre el eje hereditario (a través del valor total de los activos netos) o la cuota de la herencia recibida por individuos. En el primer caso, el objetivo es la igualdad de los puntos de partida; en el segundo, la meritocracia, es decir, la obtención de un beneficio como consecuencia de un esfuerzo.

Italia muestra una presión fiscal en relación con su producto 7 puntos más alta que el promedio de la OCDE para el año 2018 y se encuentra entre los 10 países con mayor presión tributaria de la Comunidad Europea, encabezado por Francia con 46%⁸¹. En 2018 la presión fiscal fue del 41,1%, integrada proporcionalmente por los impuestos directos (14% del PIB), indirectos (14% del PIB) y la seguridad social (13%). En términos de recaudación total, los impuestos nacionales representan el 58,1%, mientras que los de los gobiernos locales 10,2% y los de seguridad social 31,2%.

La mayor parte de ese 41,1% se recauda gracias a los impuestos al ingreso (33,4%), luego los impuestos al consumo (27,9%) y por último los impuestos al patrimonio (1,1%)⁸². Los municipios recaudan el llamado IMU (impuesto municipal único), un impuesto sobre la propiedad de inmuebles. La tasa varía según el ayuntamiento en el cual los inmuebles están situados, pero está comprendido por entre el 4% y el 7%.

Como se observa en la Tabla 13, la presión fiscal en Italia se mantuvo relativamente estable: entre el 41% y el 43% del PIB. A su vez, el índice de Gini tiene un comportamiento similar: de acuerdo con datos del Banco Mundial, fue en promedio para el periodo analizado de 0,3487, con una leve tendencia creciente. En el Anexo 1 podemos observar que mientras que en 2008 el Gini era de 0,338 para el año 2017 había aumentado hasta 0,35, lo que refleja un leve empeoramiento de las medidas de desigualdad.

80 Italy Law Firms, Sistema fiscal italiano de bienes raíces, <https://italylawfirms.com/es/italian-real-estate-tax-system/>

81 OCDE, Tax data from countries, <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm#indicator-chart>

82 Esto es un rasgo similar a los que ocurre en América Latina donde los impuestos a la propiedad no tienen un peso relevante en la recaudación total.

Tabla 13

Italia. Evolución de la participación de los impuestos progresivos (progresividad) y regresivos (regresividad) sobre el total de la recaudación anual y de la presión tributaria, 2008-2019

Año	Progresividad	Regresividad	Presión Tributaria
2008	55,10%	44,90%	41,10%
2009	52,10%	47,90%	41,50%
2010	53,50%	46,50%	41,20%
2011	52,20%	47,80%	41,10%
2012	51,60%	48,40%	42,80%
2013	52,60%	47,40%	43,00%
2014	52,00%	48,00%	42,10%
2015	53,10%	46,90%	42,00%
2016	52,10%	47,90%	41,40%
2017	52,20%	47,80%	40,90%
2018	52,00%	48,00%	41,10%
2019	52,00%	48,00%	41,80%

Fuente: Elaboración propia en base a datos del Ministerio de Economía y Finanzas de Italia.

Tabla 14

Italia. Evolución de la participación de los impuestos al ingreso, al patrimonio, al consumo y otros sobre la recaudación anual, 2008-2019

Año	Ingreso	Patrimonial	Consumo	Seguridad social	Otros	TOTAL
2008	35,40%	1,60%	27,50%	32,90%	3%	100%
2009	32,80%	1,40%	26,80%	34,30%	5%	100%
2010	33,90%	1,40%	27,30%	34,00%	3%	100%
2011	32,90%	1,30%	27,30%	34,40%	4%	100%
2012	33,00%	1,20%	27,60%	33,70%	4%	100%
2013	33,80%	1,10%	27,40%	33,70%	4%	100%
2014	33,20%	1,10%	28,00%	33,90%	4%	100%
2015	34,30%	1,10%	27,50%	33,50%	4%	100%
2016	33,80%	1,20%	27,70%	32,80%	5%	100%
2017	33,80%	1,20%	27,90%	33,10%	4%	100%
2018	33,40%	1,20%	28,00%	33,50%	4%	100%
2019	33,40%	1,10%	27,90%	33,80%	4%	100%

Fuente: Elaboración propia en base a datos del Ministerio de Economía y Finanzas de Italia. En el Anexo II se detalla la composición de cada rubro del cuadro.

Al igual que el caso español, luego de la crisis internacional de 2008, Italia llevó adelante una reforma fiscal relevante de carácter regresivo. La economía italiana estaba ya debilitada antes de comenzar la crisis: si entre 2001 y 2007 había crecido como media 6%, Europa lo había hecho en un 12% promedio. El gobierno de Monti, al asumir en 2011, aprobó un paquete de medidas que pretendían ajustar por un valor de 30.000 millones de euros entre 2012 y 2014, a través de la reducción de gastos (12.000 millones) y aumento de la recaudación (en 18.000), y luego se proponía reinvertir 10.000 millones para fomentar “el crecimiento, el sistema productivo y el trabajo”. Los principales cambios establecidos fueron:

- IVA. Suba de la alícuota estándar del 21% al 22% en 2012. La media de la UE estaba en el 20,7%. En España, 18%.

- Pensiones. Aceleración del plan de transición para elevar a 66 años la edad jubilatoria. Para optar a la jubilación anticipada, los hombres debían cotizar 42 años y las mujeres, 41. Adecuación parcial a la inflación para las pensiones entre €467 y €935. Las superiores a €936 al mes no se actualizarán con la inflación.
- Impuesto sobre viviendas. Reintroducción de la tasa, que había sido eliminada por el gobierno de Silvio Berlusconi, para la primera vivienda⁸³.
- Pagos en efectivo. Para combatir la evasión fiscal, el gobierno reduce a €1.000 el tope que se puede pagar en efectivo.
- Bienes de lujo. Nuevas cargas impositivas sobre aviones y helicópteros privados y sobre coches de alta gama.

Mario Monti afirmaba que el paquete de medidas buscaba la igualdad, el crecimiento y la contención del gasto público. Pero Susanna Camusso, secretaria general de la Confederación General Italiana del Trabajo, respondió que la equidad no se veía por ningún lado en esa reforma⁸⁴.

Las consecuencias de la crisis de 2008 golpearon profundamente la capacidad de desarrollo de la economía italiana. A partir de ella y hasta 2015 su PIB sufrió una tendencia decreciente y las políticas de ajuste fiscal planteadas para Italia por la Unión Europea no lograron revertir esta situación. Sin embargo, después de 2014, bajo el mandato de Matteo Renzi, se concentró en la creación de empleo y el recorte de impuestos a la clase media con el objetivo de estimular la economía. Para el año 2015 la tendencia descendente se modificó para Italia –y para el continente europeo en general–, la economía volvió a crecer y se puso fin a la recesión, por lo menos hasta el año 2020, cuando cayó 8,9% producto de la crisis del covid-19.

Aunque existieron discusiones de reformas tributarias en el periodo analizado, la inestabilidad política propia del régimen italiano, por el que transitaron cinco primeros ministros desde 2008 hasta 2018, no permitió que los cambios tuvieran un impacto real. Debates sobre la progresividad o regresividad del sistema tributario se vieron usualmente opacados a la hora de discutir política de fondo por otros temas como las medidas necesarias para mejorar las inversiones corporativas, la reactivación del crecimiento económico mediante beneficios fiscales a las trabajadoras y los trabajadores y las prevenciones para evitar la evasión fiscal.⁸⁵

Italia registraba en 2018 una deuda pública que superaba 130% del PIB⁸⁶, y desde la Unión Europea se le reclamó una senda de ajuste fiscal que permitiera contenerla y hasta reducirla. En este sentido, y al poco tiempo de haber asumido la presidencia, Matteo Renzi presentó un presupuesto para 2015 en el que planteó una baja en 18.000 millones de euros en impuestos a las empresas. El presidente del Consejo de Ministros de Italia, que llegó al poder de la mano del Partido Demócrata, estaba dispuesto a presentar un modelo de futuro nuevo para la centroizquierda, más amigable con las empresas y menos con los derechos adquiridos por los sindicatos.

La evasión es uno de los talones de Aquiles de Italia, que pierde cada año 33.600 millones de euros por esta práctica fraudulenta, según datos de la Comisión Europea⁸⁷. Todos los gobiernos plantean como bandera la lucha contra la evasión fiscal. En este sentido, el primer ministro Giuseppe Conte (quien gobernó hasta 2021) proponía fomentar el uso de medios electrónicos de pago.

83 En este sentido, Piketty (2014: 808) menciona que la intención de Monti en ese momento era implementar un nuevo impuesto sobre el patrimonio, pero por miedo a la huida de los capitales financieros terminó aplicando un impuesto sobre los inmuebles del 0,8% y a los capitales financieros del 0,1%. Una medida menos progresiva que la originalmente planeada.

84 "Paro y marcha contra los recortes", *Página/12*, 13/12/2011, <https://www.pagina12.com.ar/diario/elmundo/4-183217-2011-12-13.html>

85 "Renzi's reforms leave Italian economy and voters flat", *Reuters*, 28/9/2016) <https://www.reuters.com/article/us-italy-renzi-reform-analysis-idUSKCN11Y14U>

86 Datos a 2018, *Eurostat*, https://ec.europa.eu/eurostat/en/web/products-datasets/-/GOV_10DD_EDPT1

87 "Bajar el IVA en Italia, el dilema que convence a la gente pero no al Gobierno", *La Vanguardia*, 3/7/2020, <https://www.lavanguardia.com/vida/20200703/482062561877/bajar-el-iva-en-italia-el-dilema-que-convence-a-la-gente-pero-no-al-gobierno.html>

Sin embargo, y como la mayoría de los países de la Unión Europea, Italia en 2020 tomó una serie de medidas, en muchos casos de carácter progresivo, destinadas a combatir los efectos de la pandemia. Por un lado, se implementó la “Cassa Integrazione Ordinaria”⁸⁸ en la que el Estado subsidió el 80% del salario de todos los trabajadores y las trabajadoras que tuvieron que suspender sus actividades por motivos relacionados a la crisis del covid-19. Por otra parte, y al igual que el caso de Alemania, hubo en 2020 reducciones de hasta el 5% del IVA para productos de primera necesidad y equipamiento sanitario.

Mientras el Parlamento italiano discutía los pormenores de la reforma fiscal, se aprobó un estímulo fiscal por valor de 17.100 millones de euros, entre exenciones, subvenciones y créditos fiscales. A la par de las medidas mencionadas, el gobierno aprobó una reducción de impuestos aplicable desde el 1 de julio de 2020 a 16 millones de trabajadores y trabajadoras con ingresos anuales comprendidos entre €28.000 y €40.000⁸⁹. Finalmente, el gobierno decidió que los plazos para el pago de otros impuestos (municipales, corporativos, transporte, etc.) se vieran extendidos con el objetivo de aliviar la carga sobre las empresas y las trabajadoras y los trabajadores.⁹⁰

Por otro lado, existieron propuestas desde el Partido Democrático⁹¹ para impulsar un impuesto a las grandes fortunas bajo la denominación “tasa COVID” a aplicar durante 2020 y 2021. La propuesta radicaba en gravar con una tasa de 4% a aquellos individuos cuyas rentas anuales se ubicaran entre los 80.000 y 100.000 euros; un 5% entre 100.000 y 300.000; 6% entre 300.000 y 500.000 euros y 8% por encima del medio millón de euros. Sin embargo, la iniciativa –que tenía el potencial de recaudar 1.300 millones de euros– fue rechazada por la coalición de gobierno y detenida en el Parlamento nacional.

FRANCIA

Francia posee un nivel elevado de progresividad tributaria, debido a un bajo nivel de recaudación sobre el consumo y las altas alícuotas que se cobran sobre la renta y el patrimonio. Este país se caracteriza por tener la más alta tasa de recaudación de impuesto a la propiedad de Europa: 4,6% del PIB. Si se analiza su evolución, el sistema tributario francés es bastante estable en lo que refiere a la participación de cada impuesto sobre la recaudación. El mayor crecimiento se observa en los impuestos a la propiedad, que aumentaron 93% entre 2008 y 2019, mientras que la recaudación total, los impuestos al consumo y a los ingresos aumentaron entre 30% y 40%.

Las administraciones locales recaudan tanto impuestos directos como indirectos: entre los directos, los impuestos sobre terrenos, impuesto sobre viviendas e impuesto sobre actividad económica. Y entre los indirectos, el impuesto urbanístico, la tasa sobre cambio de titularidad, el impuesto sobre remontes mecánicos y el impuesto sobre importaciones (regiones de ultramar).

El impuesto al valor agregado cuenta con una tasa del 20%, pero existe una tasa reducida del 10% para algunos productos farmacéuticos, el transporte local de pasajeros, hoteles, restaurantes. También poseen una tasa de IVA reducida, del 5,5%, ciertos alimentos o libros y más reducida (la llamada súper reducida), del 2,1%, ciertos productos farmacéuticos, algunos diarios y periódicos. Durante la crisis del covid-19 el gobierno decidió reducir a la tasa de 5,5% a importaciones, transferencias y adquisiciones intracomunitarias de mascarillas y gel desinfectante para la piel.

En cuanto al impuesto a la renta de personas, del total recaudado, el 17% es pagado por trabajadoras y trabajadores en relación de dependencia que cobran un salario de nivel bastante bajo en relación con otros países. Al mismo tiempo, casi la mitad de toda la recaudación está representada por la escala más alta, que paga alícuotas del 45%.

⁸⁸ “Italy. Government and institution measures in response to covid-19”, *KPMG*, 28/10/2020, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/04/italy-government-and-institution-measures-in-response-to-COVID.html>

⁸⁹ “La rebaja de impuestos de Alemania e Italia ya alcanza los 59.100 millones de euros”, *El Economista*, 8/7/2020, <https://www.economista.es/economia/noticias/10652902/07/20/La-rebaja-de-impuestos-de-Alemania-e-Italia-ya-alcanza-los-59100-millones-de-euros.html>

⁹⁰ “Italy: Extraordinary tax measures to face COVID-19 outbreak”, *Global Compliance News*, 17/6/2020, <https://globalcompliancenews.com/italy-extraordinary-measures-to-face-COVID-19-outbreak-italy-22052020/>

⁹¹ “Italia debate un impuesto a las grandes fortunas durante la crisis del coronavirus”, *Marca*, 12/4/2020, <https://www.marca.com/tiramillas/actualidad/2020/04/12/5e92f9f046163f978a8b45ec.html>

Las alícuotas de este impuesto van desde 14% para aquellas personas que cobran entre €9.710 y €26.818 anuales. Y la tasa máxima, particularmente elevada, alcanza 45% para salarios anuales de €152.260 o más (Ministerio de Economía, Francia, 2017).

Este último tramo impositivo del 45% se comenzó a aplicar a partir de 2012. Luego, la Ley de Presupuesto 2015 eliminó el tramo impositivo del 5,5% que se aplicaba para ingresos menores a €9.710 y redujo el umbral para la aplicación del tramo impositivo del 14% a partir de la tributación sobre la renta de 2014.

Las siguientes siete categorías de ingresos están sujetas al impuesto sobre la renta de las personas físicas:

- 1 Beneficios empresariales
- 2 Beneficios no comerciales
- 3 Beneficios agrícolas
- 4 Rentas de la propiedad
- 5 Salarios, pensiones y anualidades
- 6 Ingreso de inversión
- 7 Ganancias de capital

Adicionalmente, resulta interesante revisar el origen del impuesto a la renta en este país, muy asociado al periodo extraordinario de la Primera Guerra Mundial. A la hora de hacer un análisis del impuesto progresivo a los ingresos en Francia Thomas Piketty (2014) alude a la ley de creación de un "impuesto general sobre la renta" aprobada el 15 de julio de 1914, en respuesta directa a las necesidades financieras previstas ante la inminencia del conflicto. Después de la guerra, en un contexto político y económico radicalmente diferente, la tasa máxima se elevó a niveles "modernos": 50% en 1920; 60% en 1924; hasta el 72% en 1925.

El impuesto a la renta de las corporaciones aplica una alícuota del 33,3% estándar, para todas las empresas que facturen beneficios de hasta 500.000 euros anuales para ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Existe también una tasa reducida, del 28%, para pequeñas empresas (pudiendo llegar a 17%, de acuerdo con su facturación).

De acuerdo al citado informe legislativo del Ministerio de Finanzas francés, mientras que en la Unión Europea los países gravan los beneficios internacionales de los contribuyentes, en Francia esto no es así. En este caso, solo los beneficios obtenidos por las empresas que operan en Francia están sujetos al impuesto de sociedades, cualquiera sea su nacionalidad.

Esto significa que los beneficios obtenidos por una empresa francesa en empresas operadas en países distintos de Francia no están sujetos al impuesto de sociedades francés. Asimismo, una empresa extranjera que está sujeta al impuesto de sociedades francés únicamente paga por los beneficios obtenidos de las empresas que opera en Francia. De este modo, las empresas que pagan impuestos en Francia no pueden deducir de su beneficio imponible las pérdidas sufridas por las empresas que operan en otros países (Ministerio de Economía, Francia, 2017).

Según sitios como KPMG y PWC, se cobra sobre el impuesto a la renta corporativa una contribución excepcional del 3% o 4% para las personas de altos ingresos (es decir, cuando superen 250.000 euros para un contribuyente soltero y 500.000 euros para un contribuyente casado). Esto se estableció durante el gobierno de François Hollande y se aplica a rentas generadas a partir del 2011. Esta contribución excepcional sería derogada cuando se alcance el objetivo de déficit del 3%.

Los impuestos al patrimonio⁹² también son elevados; constituyen 4,27% del PIB para 2019. Incluye el gravamen a la herencia y donación para los beneficiarios de la transferencia de una propiedad, que varía entre 5% y 45%, dependiendo de la relación familiar.

En cuanto al impuesto a la propiedad, los dueños de inmuebles están sujetos a su pago basado en el valor de alquiler de la propiedad, mientras que los inquilinos están sujetos a un impuesto sobre la vivienda basado en el valor de alquiler de la propiedad (con tasas variables).

Las alícuotas de este impuesto son progresivas y se calculan para patrimonios desde 800.000 euros con una tasa del 0,5%; los superiores a 10 millones de euros deberían pagar 1,5%.

Deben pagar el impuesto sobre el patrimonio inmobiliario (ISI) las personas físicas cuyo patrimonio imponible neto supere 1,3 millones de euros. Las personas que vivan en Francia están sujetas a impuestos sobre sus activos dentro y fuera del país (impuestos sobre los "activos mundiales"). La base imponible incluye todos los bienes, derechos y valores pertenecientes a los sujetos pasivos, por ejemplo: suelo urbanizado y no urbanizado, derechos de propiedad inmobiliaria como usufructo, empresas unipersonales, fincas, mobiliario, cuentas de depósito, efectivo, inversiones financieras, automóviles, aviones, embarcaciones, etc.

Según información provista por el Ministerio de Economía, Secretaría de Política Tributaria, en 2017 la recaudación del impuesto a la riqueza cubrió 0,18% del PIB. Este impuesto fue introducido en Francia por primera vez en 1982, bajo el mandato de François Mitterrand⁹³ con alícuotas originales que variaban entre 0,5% y 1,5%, similares a las del ISI. Durante la presidencia de Emmanuel Macron, Francia eliminó el impuesto a las grandes fortunas (ISF) y lo sustituyó, en 2018, por el mencionado impuesto a la gran fortuna inmobiliaria: el resultado fue una disminución en su recaudación de 3.000 millones de euros.

Tabla 15

Francia. Evolución de la participación de los impuestos progresivos (progresividad) y regresivos (regresividad) sobre el total de la recaudación anual y de la presión tributaria, 2008-2019

Año	Progresividad	Regresividad	Presión Fiscal OCDE
2008	58,9%	41,1%	42,33%
2009	57,9%	42,1%	41,53%
2010	57,9%	42,1%	42,15%
2011	58,5%	41,5%	43,33%
2012	59,5%	40,5%	44,36%
2013	60,3%	39,7%	45,37%
2014	60,0%	40,0%	45,45%
2015	59,5%	40,5%	45,28%
2016	59,3%	40,7%	45,37%
2017	59,1%	40,9%	46,07%
2018	59,1%	40,9%	45,93%
2019	59,4%	40,6%	45,40%

Fuente: Elaboración propia en base a datos de Eurostat y la OCDE.

⁹² En Francia se denominó "impôt de solidarité sur la fortune", ISF, hasta 2018. Luego se modificó a impuesto sobre el patrimonio inmobiliario (ISI).

⁹³ "Lessons from history: France's wealth tax did more harm than good", *Investors' Chronicle*, 11/2/2021, <https://www.investorschronicle.co.uk/education/2021/02/11/lessons-from-history-france-s-wealth-tax-did-more-harm-than-good/>

Tabla 16

Francia. Evolución de la participación de los impuestos al ingreso, al patrimonio, al consumo y otros sobre la recaudación anual, 2008-2019

	Ingreso	Patrimonial	Consumo	Seguridad social	Otros	TOTAL
2008	24,75%	11,19%	25,03%	39,00%	0%	100%
2009	22,03%	12,19%	24,85%	40,88%	0%	100%
2010	23,01%	11,50%	25,08%	40,38%	0%	100%
2011	23,57%	11,76%	24,99%	39,64%	0%	100%
2012	24,42%	11,76%	24,56%	39,21%	0%	100%
2013	24,86%	11,91%	24,17%	39,02%	0%	100%
2014	24,42%	12,04%	24,25%	39,22%	0%	100%
2015	24,28%	12,15%	24,73%	38,79%	0%	100%
2016	24,07%	12,26%	24,90%	38,71%	0%	100%
2017	24,32%	12,21%	25,21%	38,21%	0%	100%
2018	25,82%	11,61%	25,71%	36,78%	0%	100%
2019	26,28%	12,24%	26,24%	35,14%	0%	100%

Fuente: Elaboración propia en base a datos de Eurostat y la OCDE. En el Anexo II se detalla la composición de cada rubro del cuadro.

Actualmente, Francia⁹⁴ es el país de la OCDE que mayor cantidad de ingresos tributarios en relación al PIB tiene, alcanzando en 2019 una presión fiscal de 45,4% (Tabla 15). Los mayores aportes a la recaudación vienen dados por las contribuciones por seguridad social, que genera un 35% de todos los ingresos impositivos y le siguen los impuestos al ingreso (a personas y a empresas), con un 26,3% del total, como está indicado (Tabla 16). A su vez, se mantiene el "impuesto excepcional", que consiste en cobrar 3% extra (sobretasa) a las ganancias individuales anuales superiores a 250.000 euros y 4% a las mayores de 500.000 euros. Teóricamente esta medida se mantendrá activa hasta que el gobierno alcance un déficit del 3%.

Durante el periodo analizado, el índice de Gini presenta un comportamiento dispar, pero en concordancia con lo ocurrido en algunos países europeos: se observa que la crisis de 2008 generó aumentos en la desigualdad. Como se puede observar en el Anexo I, entre 2006 y 2010 crece abruptamente, pasando de 0,297 a 0,337. En 2010 alcanza su valor máximo y a partir de ese año la tendencia es hacia la baja, el último dato disponible muestra para 2017 un índice de Gini de 0,316, levemente por debajo del promedio de los países europeos analizados (0,3296 en 2017).

En términos de modificaciones tributarias recientes, en 2012 el presidente François Hollande llevó a cabo una reforma considerablemente progresiva, tanto en lo social como en lo fiscal. La cuestión fiscal en ese momento se pensó como una prioridad:

Se anularán las exenciones fiscales a los ciudadanos más ricos para recuperar 29.000 millones de euros. El Tesoro francés renegociará los acuerdos bilaterales con Suiza, Bélgica y Luxemburgo para poder cobrar impuestos a los exiliados fiscales. Se introducirá un nuevo tramo del 45% para las rentas superiores a 150.000 euros anuales, y una tasa del 75% para los ingresos que sobrepasen el millón anual. Se suprimirá la exoneración fiscal a las horas extra, salvo a las empresas muy pequeñas, y se crea un nuevo impuesto de sociedades: 35% a las grandes empresas, 30% a las medianas y 15% a las pequeñas.⁹⁵

⁹⁴ "2020 Income Tax in France: Scale & Deadlines", 11/11/2020, Cabinet Roche & Cie.

⁹⁵ "Hollande: Renegociación del pacto fiscal e impuestos de hasta el 75%", *El País*, 20/4/2012, https://elpais.com/internacional/2012/04/20/actualidad/1334949553_776605.html

En 2018, bajo el mandato de Emmanuel Macron, se iniciaron una serie de reformas impositivas que buscaron disminuir la presión fiscal sobre los sectores más adinerados de la sociedad francesa. Con este propósito y como fue mencionado anteriormente, se suspendió “temporalmente” el pago del impuesto a las grandes fortunas o ISF que afectaba directamente los ingresos totales de las ciudadanas y los ciudadanos más pudientes y se reemplazó con el ISL, que pasaría a gravar únicamente las propiedades inmobiliarias de altos valores. El año siguiente comenzó, por diversos motivos, una serie de protestas generalizadas contra el gobierno francés y, especialmente, contra la figura de Macron que se autodenominaron “los chalecos amarillos”⁹⁶. Estas protestas exigían, entre otras cosas, la reimplantación del ISF e identificaron a Macron como el “presidente de los ricos”, mote que fue utilizado por todo el arco opositor durante los años siguientes. Como consecuencia, el presidente francés debió defender su reforma alegando: “Mi predecesor [Hollande] cobró impuestos a los más ricos y a los que triunfaron como nunca antes. ¿Qué sucedió? Se fueron”⁹⁷, haciendo referencia a los supuestos cambios de residencia fiscal que habían registrado los propietarios de las grandes fortunas en Francia. Sin embargo, y a pesar de estos argumentos, la medida fue rechazada desde todos los ámbitos de la política: Marine Le Pen, líder del Frente Nacional, de extrema derecha, sostuvo que los recortes de impuestos estaban diseñados para recompensar a los adinerados donantes de campaña. Por su parte, Thomas Piketty, alegó que las medidas eran un “error histórico” que aumentaría la desigualdad económica.⁹⁸

A comienzos de 2019⁹⁹, y como respuesta a estos reclamos, se estableció el sistema PAYE (Pay as You Earn, o en francés: Prélèvement à la Source) que habilita a los empleadores a retener las retribuciones salariales de sus empleados y empleadas y las remiten mensualmente a las autoridades impositivas. Este nuevo sistema buscó incluir a empresas francesas y también a empresas extranjeras que empleen residentes en Francia. Para esto, se exigió que empleadores del extranjero que no tengan establecimientos en Francia eligiesen un representante tributario acreditado por las autoridades francesas o por un miembro de la UE. En este caso, el representante quedó designado como el responsable legal y financiero de que la empresa extranjera cumpla con las regulaciones tributarias, procurando de esta manera evitar la evasión y obligando a las corporaciones internacionales a seguir los parámetros reglamentarios franceses.

Es importante notar (Ministerio de Economía, Francia, 2017) que a principios de 2020 –como respuesta a las mencionadas protestas– el gobierno de Macron aprobó una reducción del impuesto por ingreso individual (PIT). Este cambio benefició principalmente a la brecha más baja de aportantes: la alícuota que se aplica a los ingresos anuales de entre €9.964 y €27.519 se redujo de 14% a 11%, resultando en una reducción promedio de 350 por persona. Por otro lado, también se impulsó un recorte de los impuestos al ingreso corporativo –actualmente de 31%–, el cual será, al igual que otras categorías impositivas, reducido progresivamente para el 2022 hasta llegar a 25%.

Como respuesta a la pandemia, el sistema tributario francés¹⁰⁰ fue modificado para permitir posponer el pago de todos los impuestos directos aplicados a las compañías desde marzo hasta el mes de junio de 2020; al mismo tiempo la Comisión des Chefs des Services Financiers (CCSF) ofreció planes de asistencia financiera a las corporaciones. A su vez y al igual que otras grandes economías de Europa, se decidió reducir el IVA en 5,5% a los productos de higiene personal, máscaras y otros productos sanitarios de protección.

96 El movimiento de los chalecos amarillos es una respuesta a las políticas liberales macronistas. Bajo el discurso de “política de oferta”, “competitividad”, “control del gasto público”, “estímulos para la inversión de patrimonios”, “reducción del coste del trabajo”, “flexiseguridad”, “campeones de lo digital”, la política social del gobierno provocó el rechazo social de los franceses y el malestar detona con la creación de un nuevo impuesto, al que impudicamente se denomina “ecológico” (aunque no se toca ninguna de las actividades fuertemente devoradoras de carbono ni alumbró ninguna política de sustitución).

97 “La reforma tributaria francesa”, *El Cronista*, 31/10/2017, <https://www.cronista.com/columnistas/La-reforma-tributaria-francesa-20171031-0004.html>

98 “Suppression de l’ISF: une faute historique”, *Le Monde*, 10/10/2017, <https://www.lemonde.fr/blog/piketty/2017/10/10/isf-une-faute-historique/>

99 “Exploring PAYE: How the New French Income Tax System will Impact Foreign Employers”, *IR Global*, 22/2/2019, <https://www.irglobal.com/article/exploring-pay-e-how-the-new-french-income-tax-system-will-impact-foreign-employers/>

100 “France Tax developments in response to COVID-19”, *KPMG*, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/04/france-tax-developments-in-response-to-COVID-19.html>

REINO UNIDO

Los impuestos que conforman la mayor recaudación son el IVA e impuesto a los ingresos, que representan alrededor del 70% del total recaudado para 2019.

El PAYE (Pay as You Earn) en Reino Unido equivale al impuesto a la renta, se pagan tasas de acuerdo con los ingresos de cada persona y es retenido por el empleador:

- Salario de hasta £31.865 se aplica una tasa de 20%
- Para salarios entre £31.866 y £150.000, la tasa aplicable es de 40%
- Para aquellos salarios de más de £150.000, una tasa del 45%

Según un informe del Instituto de Estudios Fiscales (Pope y Waters, 2016), aproximadamente unos treinta millones de personas están pagando este impuesto en el Reino Unido. Alrededor de cuatro millones y medio pagan una tasa del 40%, y ello representa 38,5% del total del impuesto a la renta. Más de 300.000 personas pagan la escala más alta (45%) y eso se aporta 28% del total de la recaudación de impuestos por ingresos. La participación del PAYE en el total de la recaudación de 2020 es de 29%, mientras que en 2008 era de 32%. Este impuesto, sumado a otros impuestos al ingreso, conforma casi la mitad de los ingresos tributarios.

El impuesto sobre la renta es la principal fuente de ingresos tributarios en el Reino Unido y representó alrededor del 34% total en 2019, seguido de las contribuciones al seguro nacional, en alrededor de 18,9%, como muestra la Tabla 18. Un dato interesante es que el 25% de todos los ingresos del impuesto sobre la renta lo paga el 1% superior de las y los contribuyentes, es decir, quienes perciben ingresos superiores a 150.000 libras y el 90% de todos los ingresos del impuesto sobre la renta lo paga el 50% superior de las y los contribuyentes con los ingresos más altos.

Durante el gobierno de David Cameron, en 2011, se destaca un aumento en la alícuota del IVA, que pasó de ser del 17,5% al 20%. Y si observamos el periodo analizado (2008-2019) también aumentó su cuota de participación en 4 puntos porcentuales, es decir pasó de 32,6% a 36%; de todos modos, en Reino Unido hay algunas categorías de productos o servicios que están exentas. Por ejemplo, servicios educativos, servicios de salud o libros, ropa de niños, medicamentos. Otras tienen alícuota reducida, por ejemplo, productos sanitarios para mujeres, anticonceptivos, las sillitas para los niños, para los autos, productos para dejar de fumar, materiales que ahorran energía y combustible de uso doméstico.

Este aumento de la participación del IVA se da en detrimento de la participación de los impuestos al ingreso, que bajaron también alrededor de 5 puntos porcentuales en el periodo. Las contribuciones a la seguridad social se mantuvieron y los impuestos al patrimonio aumentaron levemente, pero siguen teniendo muy baja participación, como ocurre en la mayoría de los sistemas tributarios.

En Europa se aplica un impuesto al cambio climático que fue incorporado en año 2001, de muy baja participación; en el Reino Unido es el 2,3% (la mitad que el impuesto a la riqueza, como contribución al PIB), se le cobra al uso de diferentes tipos de energía, de ello depende la alícuota según uso comercial o industrial de esas energías. Por ejemplo, para el caso del Reino Unido, en 2013, el Parlamento aprobó un nivel mínimo de precios al carbono para ciertos sectores (incluyendo la electricidad), política que funciona esencialmente como un impuesto al carbono, de aproximadamente 25 dólares por tonelada¹⁰¹.

El impuesto a la herencia se cobra en Reino Unido desde 1894, muchas veces fue modificado y actualmente grava la transferencia de riqueza a partir de las 325.000 libras, por las cuales se debe pagar un 40%. Los últimos cambios aplicados vienen por el lado de las exenciones. La última exención aplicada en 2016 iría aumentando gradualmente de £100.000 a £175.000 por persona para 2020-2021,

101 "¿Qué tan efectivo es un impuesto al carbono?", Brad Plumer y Nadja Popovich, *The New York Times*, 4/4/2019, <https://www.nytimes.com/es/interactive/2019/04/04/universal/carbono-emisiones-precios.html>

aumentando efectivamente la asignación total libre de impuestos sobre la herencia a £500.000 por persona. Cuando las parejas casadas son propietarias conjuntas de una casa familiar y quieren dejarla a sus hijos, su exención podría ser de £ 1 millón. Hoy en día, el impuesto a la herencia se paga si el patrimonio de una persona (su propiedad, dinero y posesiones) vale más de £ 325.000 cuando muere¹⁰².

En cuanto al impuesto a las ganancias de sociedades (corporate tax), en los últimos años se fue bajando la alícuota al punto de que en 2015 el gobierno sostuvo que bajaría un punto porcentual por año. Se puede observar que entre 2016 y 2017 se pasó de una alícuota del 20% a una del 19%. Para 2020 se iba a bajar al 18%, pero finalmente se congeló esta medida.

El total de recaudación tributaria en 2019 representó 33% del PIB (levemente por debajo del promedio de la OCDE: 33,8%).

Tabla 17
Reino Unido. Evolución de la participación de los impuestos progresivos (progresividad) y regresivos (regresividad) sobre el total de la recaudación anual y de la presión tributaria, 2008-2019

Año	Progresividad	Regresividad	Presión fiscal OCDE
2008	51,40%	48,60%	32.1%
2009	50,30%	49,70%	31.1%
2010	48,70%	51,30%	32.1%
2011	47,10%	52,90%	32.7%
2012	45,20%	54,80%	32.1%
2013	47,40%	52,60%	32.1%
2014	46,10%	53,90%	32.1%
2015	46,00%	54,00%	32.4%
2016	47,20%	52,80%	32.6%
2017	47,60%	52,40%	32.8%
2018	47,30%	52,70%	32.9%
2019	46,70%	53,30%	33,0%

Fuente: Elaboración propia en base a datos del Ministerio de Economía y Finanzas británico.

Tabla 18
Reino Unido. Evolución de la participación de los impuestos al ingreso, al patrimonio, al consumo y otros sobre la recaudación anual, 2008-2019

Año	Ingreso	Patrimonial	Consumo	Seguridad social	Otros	TOTAL
2008	39,20%	2,60%	32,60%	18,60%	7%	100%
2009	38,40%	2,30%	32,90%	19,00%	7%	100%
2010	37,30%	2,60%	35,00%	18,20%	7%	100%
2011	36,30%	2,30%	36,10%	18,00%	7%	100%
2012	34,70%	2,30%	36,70%	18,20%	8%	100%
2013	33,50%	5,70%	35,80%	17,50%	8%	100%
2014	33,70%	4,30%	36,50%	17,60%	8%	100%
2015	33,80%	4,10%	36,50%	17,80%	8%	100%
2016	34,30%	4,40%	35,90%	18,00%	7%	100%
2017	34,30%	4,60%	35,50%	18,30%	7%	100%
2018	34,30%	4,20%	35,90%	18,40%	7%	100%
2019	34,10%	3,70%	36,00%	18,90%	7%	100%

Fuente: Elaboración propia en base a datos del Ministerio de Economía y Finanzas británico. En el Anexo II se detalla la composición de cada rubro del cuadro.

102 "Inheritance tax: a brief history of death duties", *The Guardian*, 10/4/2016, <https://www.theguardian.com/money/2016/apr/10/inheritance-tax-a-brief-history-of-death-duties>

En perspectiva histórica, desde 1979 y hasta el 2016 destaca el aumento de las contribuciones a la seguridad social en 12%, el aumento del IVA de 8% a 20% y el recorte al impuesto a las sociedades, de hasta 19%.

Con el paso del tiempo, en Reino Unido, el sistema se fue tornando un poco más regresivo y los ingresos se fueron concentrando en los deciles más altos.

El sistema fiscal británico se aplica en todo el Reino Unido: Inglaterra, Escocia (aunque existen algunas diferencias específicas debido a su sistema legal único), Gales, Irlanda del Norte y muchas de las islas más pequeñas alrededor de la costa. Además, incluye plataformas de extracción de petróleo en aguas territoriales británicas, aunque, en particular, excluye las islas del Canal y la isla de Man.

Hasta finales de 2020, el Reino Unido sigue constituyendo la UE como parte de un *statu quo* de transición; aunque la abandonó oficialmente el 31 de enero de 2020, es poco probable que las reglas se modifiquen para el año fiscal 2020-2021.

Desde la década de 1990 en el sistema tributario británico (Corlet, 2019) se ha dado una ligera disminución en la importancia del impuesto sobre la renta y un aumento en la del Seguro Nacional. Ha habido una disminución significativa en la participación de los impuestos específicos al consumo, incluidos los impuestos sobre el tabaco y el alcohol, que se han reducido del 14% de ingresos fiscales en 1995 al 10% en 2017. Pero esto ha sido compensado por un aumento en el peso del impuesto general al consumo (es decir, el IVA).

Dentro de las reformas partidarias propuestas para modificar el sistema tributario, se destaca una tendencia a elegir bajar los impuestos (y también bajar el gasto) por parte de los conservadores o el llamado "Partido Brexit", en contraposición con los laboristas, los liberales demócratas y el SNP (Scottish National Party), que abogan por que se tribute más y se gaste más por parte de los Estados (Corlet, 2019).

Tanto desde el Partido Laborista¹⁰³, como desde el SNP y Liberales-demócratas existe a partir de 2017 un consenso sobre la necesidad de aumentar el techo máximo del impuesto al ingreso individual (PIT) hasta un 50%. Desde el Partido Laborista en particular se propuso la inclusión de un aporte de sobretasa a las fortunas superiores a 330.000 libras, y, en 2017, aumentos de impuestos de £49.000 millones y los demócratas liberales £16.000 millones (ambos con sus propios costos). Las políticas fiscales del SNP se refieren a aumentos en lugar de recortes. En contraste, el Partido del Brexit propone un recorte de impuestos de £6.000 millones al abolir el impuesto a la herencia.

La diferencia entre las propuestas actuales de los dos partidos más grandes es importante según los estándares históricos. De 2010 a 2017, ambas partes propusieron aumentos impositivos netos integrando los programas de reducción del déficit. Antes, el Nuevo Laborismo se había mostrado más reacio a aumentos de impuestos generales en sus manifiestos. Deberíamos remontarnos a las elecciones de 1992 para encontrar puntos de vista tan divergentes, cuando los laboristas propusieron aumentos en las tasas impositivas máximas y los conservadores recortes en las tasas básicas, entre otras políticas. O a 1983 y 1987, cuando los laboristas propusieron nuevos impuestos sobre el capital mientras los conservadores deseaban seguir adelante con los recortes de las tasas del impuesto sobre la renta.

A principios de 2020 tuvieron lugar en el Reino Unido una serie de debates impulsados desde el Partido Laborista para crear impuestos sobre las grandes fortunas. En abril el ex Shadow Cancellor (canciller en las sombras, un puesto que posee la oposición para controlar y discutir las políticas de gobierno) John McDonnell propuso "un impuesto inmediato sobre las ganancias extraordinarias en los bancos y el sector financiero que rescatamos cuando provocaron la crisis hace una década"¹⁰⁴. El líder del Partido Laborista, Keir Starmer, también se había manifestado a favor de la medida y aseguró que apoyaba "el principio de que aquellos con los hombros más anchos deben soportar la mayor carga".¹⁰⁵

103 Funding Britain's Future, <http://labour.org.uk/wp-content/uploads/2017/10/Funding-Britains-Future.pdf>

104 "John McDonnell calls for wealth tax to pay for coronavirus measures", *The Guardian*, 3/4/2020, <https://www.theguardian.com/politics/2020/apr/03/john-mcdonnell-calls-for-wealth-tax-to-pay-for-coronavirus-measures>

105 "Labour wealth tax raid on homeowners could cost 6m Brits £2,500 a YEAR, analysis suggests", *Express Home Daily*

Del debate también participaron analistas y consultores económicos. El director ejecutivo de la asesora fiscal de Blick Rothenberg, Nimesh Shah, aseguró que los comentarios laboristas “no habrán pasado desapercibidos” y que la pandemia “ha vuelto a poner de relieve el problema de la disparidad de la riqueza y el hecho de que el actual sistema fiscal no es adecuado para su propósito”. Además, manifestó que un futuro impuesto sobre el capital “no se puede descartar” aunque resulte “impopular entre el electorado conservador tradicional”. Asimismo, el director del Instituto de Estudios Fiscales (IFS, por sus siglas en inglés), Paul Johnson afirmó¹⁰⁶ en septiembre de 2020 que las actuales tasas impositivas del 20% y 40% sobre la renta podrían aumentar entre dos o tres puntos porcentuales y que medidas similares se deberían tomar respecto al seguro nacional y el IVA.

En 2020 una encuesta realizada por YouGov en el Reino Unido arrojó que 61% del público apoya la inclusión de un impuesto a las grandes fortunas para bienes valuados por encima de £750.000. A esto se refirió Robert Palmer, director ejecutivo de Tax Justice UK:

El público está hambriento por un cambio cuando llegue la reconstrucción después de la crisis. El gobierno está bajo inmensa presión pública para no seguir avalando compañías con paraísos fiscales y es claro que los británicos quieren ver a aquellos que pueden pagar llevar una carga mayor para ayudar a los servicios públicos.¹⁰⁷

Este impuesto ayudaría a financiar el enorme déficit (£300.000 millones) que tiene la economía británica debido a la crisis de covid-19. Sin embargo, a pesar de pedidos de distintos partidos en el Parlamento, el primer ministro Boris Johnson se resistió¹⁰⁸ a discutir nuevos impuestos alegando que la prioridad se encontraba en generar empleo y no en subir las tasas impositivas.

En una entrevista para la elaboración de este documento, Marcelo Justo –corresponsal del periódico argentino *Página 12* en el Reino Unido y conductor del programa de radio y podcast *Justicia Impositiva* de Tax Justice Network–, desarrolla una importante reflexión:

Hay un consenso entre los especialistas sobre la necesidad de un cambio impositivo, sea por aumento de las tasas o por ajuste en temas de evasión o elusión fiscal o ambas. En el gobierno conservador es más *sotto voce* porque los conservadores se precian de ser el partido de los bajos impuestos. Pero el consenso existe en que se necesita mejorar la recaudación. En este contexto habrá que ver también qué posición adoptará el gobierno con las iniciativas de Joe Biden para un impuesto internacional mínimo a las corporaciones y un sistema de control país por país de los ingresos de las multinacionales. El Reino Unido siempre se ha preciado de tener una relación especial con Estados Unidos por razones históricas, culturales, lingüísticas y, por supuesto, económicas. Separado de la Unión Europea, este vínculo es todavía más importante, algo que podría influir en la reacción del gobierno a la propuesta estadounidense (Marcelo Justo, entrevista, septiembre 2020).

and Sunday Express, 12/7/2020, <https://www.express.co.uk/news/politics/1308207/labour-wealth-tax-homes-keir-starmer-Anneliese-dodds>

106 “Major tax rises will be needed to tackle record debt levels, Sunak told”, *The Guardian*, 1/9/2020, <https://www.theguardian.com/business/2020/sep/01/major-tax-rises-needed-to-bring-down-record-debt-levels-sunak-told-recovery-coronavirus>

107 “YouGov poll: Public want higher taxes on wealth and no bailouts for tax haven companies”, *Tax Justice UK*, 13/11/2020, <https://www.taxjustice.uk/blog/yougov-poll-public-want-higher-taxes-on-wealth-and-no-bailouts-for-tax-haven-companies>

108 “Summer Statement: government rules out wealth tax”, *Wealth Manager*, 8/7/2020, <https://citywire.co.uk/wealth-manager/news/summer-statement-government-rules-out-wealth-tax/a1377883>

DINAMARCA

En Dinamarca el principio general de la política fiscal y tributaria está actualmente asociado de manera estrecha a los principios del Estado de Bienestar tal como fuera conocido luego de la Segunda Guerra Mundial en países de Europa occidental. Así lo señala en sus bases y fundamentos la propia Agencia Tributaria danesa, la cual forma parte de la Administración Tributaria dependiente del Ministerio de Tributación y fue creada en el año 2018. Como sostienen los principios de dicho organismo publicados en sus sitios oficiales, existe correlación estrecha entre altos niveles de presión impositiva y altos niveles de calidad de vida: el Estado danés invierte fuertemente en el bienestar y la calidad de vida de sus ciudadanos y ciudadanas con un consolidado Estado de Bienestar.

Incluso si encontramos que pagamos demasiados impuestos, la mayoría de nosotros también creemos que tanto los individuos como la sociedad en general se benefician del sistema tributario. Dinamarca es un Estado de bienestar, lo que significa que los impuestos que pagamos en forma de impuesto sobre la renta, IVA y derechos de aduana se utilizan para los servicios públicos prestados por el Estado, las regiones y los municipios. Los fondos fiscales se utilizan para cubrir gastos de hospitales, atención médica, educación, la policía, el ejército, el transporte público y el mantenimiento de infraestructura, etc. Además, los fondos fiscales financian las becas estatales de educación, las prestaciones de asistencia social y las pensiones sociales.¹⁰⁹

El sistema de salud es gratuito y universal mientras que la educación no solamente es gratuita, sino que todos los estudiantes universitarios reciben alrededor de 900 dólares para cubrir gastos varios. Las leyes danesas de licencias parentales son de las más generosas del mundo: abarcan un total de 52 semanas, pudiendo recibir hasta 32 semanas extra de apoyo financiero por parte de Estado. Por otro lado, el periodo de vacaciones por ley es cinco semanas.¹¹⁰

Dinamarca tiene una de las presiones tributarias más altas del mundo; es la segunda economía de la OCDE con mayores ingresos tributarios en proporción al PIB, alcanzando, en 2019, 44,9% como señala la Tabla 19, muy por encima de la media de la OCDE (entre 15 y 20 puntos porcentuales por encima, con variabilidad según los periodos). Los ingresos medios anuales en Dinamarca son de unos 39.000 euros (casi US\$43.000) y, como tal, el danés y la danesa promedio paga un porcentaje del 45% en impuestos sobre sus ingresos¹¹¹.

Teniendo en cuenta el profundo impacto que tiene el Estado de Bienestar en Dinamarca, la desigualdad medida por el índice de Gini registra una de las marcas más bajas del mundo: 0,285 en 2018. Sin embargo, si analizamos los diez años previos, podemos observar una tendencia de leve aumento del coeficiente: en 2008 el índice medía 0,252.

El sistema tributario danés, como explica Michael Baggesen Klitgaard¹¹², se caracteriza por obtener más de la mitad de sus recursos (54,4% en 2019) a través de impuestos a la renta individual, superando ampliamente el promedio de 23,9% de las naciones de la OCDE. Este gravamen lo pagan aquellos individuos cuyos ingresos superen los €8.800 anuales y se calcula mediante tasas progresivas que alcanzan hasta el 42%, pudiendo sumársele el “AM tax” (referido a las contribuciones de mercado laboral) hasta un máximo gravable de 56% de todos los ingresos. Por otro lado, se aplica una sobretasa del 5,85% a aquellos ingresos superiores a €92.000.¹¹³

109 Ha resultado de significativo interés para este trabajo el sitio oficial de la Agencia Tributaria danesa. Se recomienda la consulta del informe “Tax in Denmark. An introduction to the Danish tax system for non-Danish speakers”, *Skatte Stirelsen*, julio, <https://www.skat.dk/getfile.aspx?id=140479>

110 “De los cinco meses de Islandia a los cinco días de Italia”, *La Voz de Galicia*, 2/4/2019, https://www.lavozdegalicia.es/noticia/sociedad/2019/04/02/cinco-meses-islandia-cinco-dias-italia/0003_201904G2P3992.htm#:~:text=En%20Dinamarca%20el%20permiso%20parental,dentro%20de%20las%20primeras%2014.

111 PWC, Tax Summaries, Denmark, <https://taxsummaries.pwc.com/denmark/individual/taxes-on-personal-income>

112 Michael Baggesen Klitgaard es el jefe del Departamento de Ciencias Políticas de la Universidad de Aalborg y ha realizado extensos estudios sobre el Estado de Bienestar en Dinamarca y el sistema tributario (Baggesen Klitgaard, 2018).

113 “Denmark: Individual - Taxes on personal income”, PWC, <https://taxsummaries.pwc.com/denmark/individual/taxes-on-personal-income>

Por su parte, el impuesto al consumo ocupa un lugar secundario con respecto a los impuestos directos. Como observamos en la Tabla 20, la participación de este tipo de gravamen se mantuvo relativamente estable en el periodo analizado y nunca superó 33% sobre el total recaudado. Con una tasa del 25%, el IVA en Dinamarca suele tener una tasa única no variable, con pocas excepciones, reducido solamente en bienes y alimentos esenciales.

A diferencia de la mayoría de los casos analizados, en Dinamarca existe el impuesto a la herencia y a las donaciones. Las herencias superiores a 301.900 coronas danesas están gravadas en 15% o 36,25%, según se trate de hijos o padrastros/abuelos, respectivamente. Por otro lado, no se aplica ninguna tasa para herencia entre cónyuges. Entre los familiares cercanos no hay impuestos sobre los regalos valuados hasta 67.100 coronas danesas. Los obsequios que superen esta cantidad están gravados con un 15% o un 36,25% nuevamente en base al tipo de relación entre destinatario y donante. Siguiendo esta lógica, no se aplica el impuesto sobre donaciones entre cónyuges. Para las personas que no pertenecen a la categoría, por ejemplo, hermanos y no familiares, los obsequios pueden considerarse ingresos imposables ordinarios y gravarse con tasas de hasta el 51%. Se considera de poca relevancia este gravamen, ya que solo un 0,45% de los ingresos tributarios totales pertenecen a impuestos a la herencia o donaciones.

Tabla 19
Dinamarca. Evolución de la participación de los impuestos progresivos (progresividad) y regresivos (regresividad) sobre el total de la recaudación anual y de la presión tributaria, 2008-2019

Año	Progresividad	Regresividad	Presión fiscal OCDE
2008	65,71%	34,29%	44,80%
2009	66,04%	33,96%	45,00%
2010	65,94%	34,06%	44,80%
2011	65,75%	34,25%	44,80%
2012	66,18%	33,82%	45,50%
2013	66,51%	33,49%	45,90%
2014	68,87%	31,13%	48,50%
2015	67,27%	32,73%	46,10%
2016	67,03%	32,97%	45,70%
2017	67,42%	32,58%	45,70%
2018	66,49%	33,51%	44,90%
2019	68,68%	31,32%	46,30%

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la OCDE.

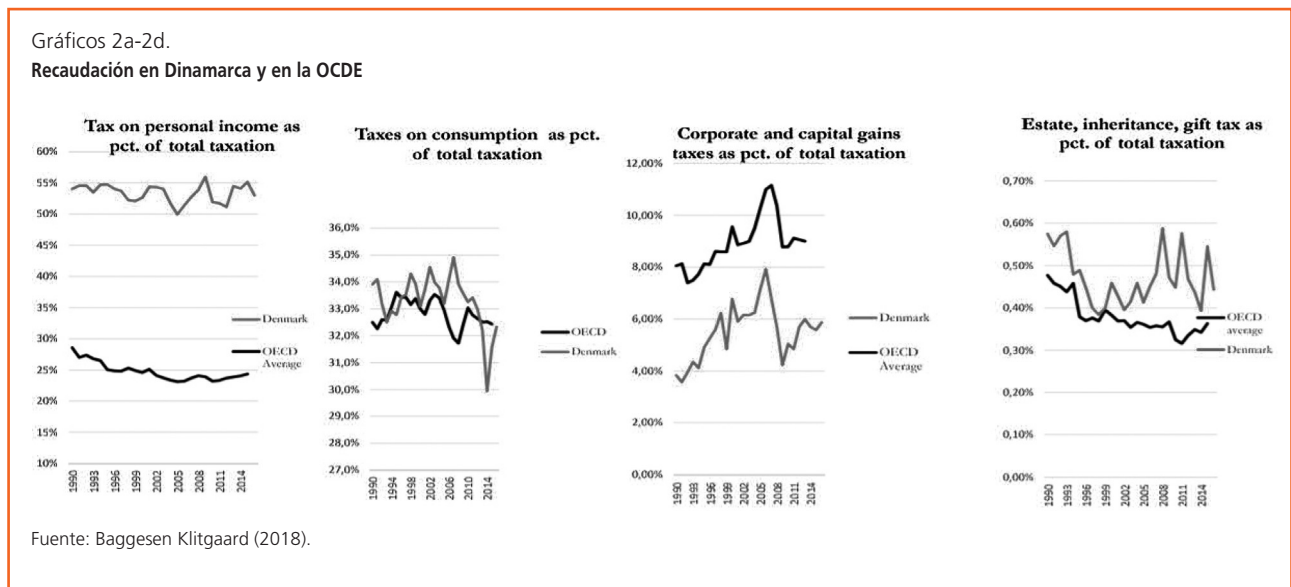
Tabla 20
Dinamarca. Evolución de la participación de los impuestos progresivos (progresividad) y regresivos (regresividad) sobre el total de la recaudación anual y de la presión tributaria, 2008-2019

Año	Ingreso	Patrimonial	Consumo	Seguridad social	Otros	TOTAL
2008	59,00%	4,10%	33,10%	3,40%	0%	100%
2009	59,50%	4,00%	32,80%	3,40%	0%	100%
2010	59,30%	4,00%	32,30%	3,40%	1%	100%
2011	59,00%	4,10%	32,50%	3,40%	1%	100%
2012	59,90%	3,80%	32,20%	3,20%	1%	100%
2013	60,40%	3,90%	31,90%	3,00%	1%	100%
2014	63,00%	3,70%	29,70%	2,70%	1%	100%
2015	61,00%	4,10%	31,40%	2,70%	1%	100%
2016	61,00%	3,90%	31,70%	2,60%	0%	100%
2017	61,60%	3,90%	31,40%	2,50%	0%	100%
2018	60,50%	4,00%	32,30%	2,50%	0%	100%
2019	62,79%	4,01%	30,27%	2,33%	0%	100%

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la OCDE. En el Anexo II se detalla la composición de cada rubro del cuadro.

Resulta de particular interés observar los siguientes gráficos comparativos de la tributación de Dinamarca respecto del promedio de países de la OCDE, en lo que refiere al impuesto a los ingresos personales (personal income tax), impuestos al consumo (taxes on consumption), impuesto a las ganancias del capital corporativas (corporate and capital gains) e impuestos a la herencia y donaciones (estate, inheritance, gift tax). En los tres casos de impuestos progresivos, Dinamarca se ubica ostensiblemente por encima de los países desarrollados de la OCDE, mientras que en los impuestos regresivos al consumo aparece alineada con el promedio de los países citados (aunque con una baja importante en 2014).

Dinamarca no solo difiere en la carga tributaria global respecto de la media de la OCDE, sino también en su estructura fiscal. Más de la mitad de los ingresos fiscales totales provienen de la tributación por ingresos personales, mientras que no se recurre ampliamente a las contribuciones a la seguridad social en este país.



Luego de su llegada al poder, en 2001, el Partido Conservador-Liberal danés implementó¹¹⁴ un “congelamiento de impuestos”, es decir, la imposibilidad de aumentar las tasas. Este congelamiento, que rige hasta la actualidad, se aplica tanto a nivel nacional como a nivel local y municipal y forma parte de la política fiscal del país para controlar el gasto público. Esta estrategia de mediano plazo ayudó a los siguientes gobiernos a estabilizar y mejorar el superávit fiscal y evitar recortes o ajustes en las numerosas inversiones estatales en el bienestar de sus ciudadanos y ciudadanas.

En 2004 fue aprobado un paquete de impuestos que tuvo como objetivo mejorar la distribución de la carga tributaria a los ingresos de las trabajadoras y los trabajadores. El paquete constó de dos elementos principales: un aumento del umbral correspondiente a la categoría media de contribuyentes de aproximadamente 50.000 coronas danesas (€6.700) y un bono laboral que permitía reducir en un 2,5% los impuestos por ingresos siempre y cuando estos fueran menores a €965. Esta política tuvo un carácter fuertemente progresivo ya que liberó ingresos para la clase media y permitió a los estratos de menores ingresos liberarse de un porcentaje de sus impuestos, al mismo tiempo que evitó perder recaudación relacionada a los impuestos de los estratos superiores.

De acuerdo con Baggesen Klitgaard, en los años sucesivos (2007, 2009, 2012 y 2018) se incrementó la progresividad tributaria con medidas que tuvieron como impacto una mayor carga a sectores de clase media, la suba de impuestos a los ingresos en las alícuotas máximas –a los ricos–, y la introducción de impuestos ambientales. Como excepción, se registra la reducción de los impuestos a la herencia en el mismo periodo.

114 OCDE, Tax Policy Reforms in Denmark, <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/37154664.pdf>

En línea con estos cambios, en 2019 fue presentado¹¹⁵ desde el Partido Socialdemócrata, por la primera ministra Mette Frederiksen, un proyecto que consistió en la creación de impuestos adicionales con el objetivo de financiar la jubilación anticipada para trabajadores en ocupaciones riesgosas. El paquete incluyó nuevas tributaciones a bancos, fondos de pensiones y a los ciudadanos y ciudadanas con rentas elevadas. La medida¹¹⁶ buscó recaudar alrededor de 480 millones de dólares y tuvo como principales modificaciones: la inclusión de un aumento al impuesto a los retornos por mercado bursátil, la creación de un impuesto a la ganancia por inversiones en propiedades comerciales, un aumento del límite de deducciones fiscales para salarios mayores a 10.000.000 coronas danesas y un impuesto corporativo a la industria financiera.

Desde 2008 a 2019 se reconoce un marcado sesgo en las reformas impositivas progresivas, para aliviar la presión fiscal sobre los ingresos medios e intensificarla en los ingresos personales de mayores ganancias. En las tablas precedentes se observa una leve tendencia al aumento en la importancia recaudatoria de los impuestos a los ingresos, pasando de un 58,98% en 2008 a un 60,47% en 2018. Por otro lado, se registra también una regresión de los impuestos al consumo en esta década, que pasaron de representar un 33,10% de la recaudación en 2008 a un 32,29% en 2018. A la hora de analizar la composición de los recursos tributarios, se observa que, si bien hubo una limitada tendencia hacia la progresividad, el sistema tributario danés tiene una fisonomía progresiva, y eso no se ha modificado en los últimos años.

En 2020 y en el marco de la crisis del covid-19, el gobierno danés prorrogó los plazos para el pago de impuestos tanto corporativos como de ingresos personales¹¹⁷. A fin de año también se impulsó y aprobó desde el Parlamento una fuerte deducción impositiva para los costos de desarrollo e investigación, aumentando los subsidios para esta área en un 27% hacia el 2021.¹¹⁸ Dinamarca constituye, al día de hoy, uno de los principales ejemplos en materia de progresividad tributaria en el mundo.

115 “Dinamarca presenta proyecto de impuesto a las grandes fortunas y los bancos para financiar jubilaciones anticipadas”, *Motor Económico*, <http://www.motoreconomico.com.ar/aldea-global/dinamarca-presenta-proyecto-de-impuesto-a-las-grandes-fortunas-y-los-bancos-para-financiar-jubilaciones-anticipadas>

116 “Denmark to make banks, the rich fund its early retirement plan”, *Bloomberg*, 18/8/2020, https://www.bloomberg.com/news/articles/2020-08-18/denmark-to-make-banks-the-rich-fund-its-early-retirement-plan?cmpid=socialflow-twitter-business&utm_source=twitter&utm_campaign=socialflow-organic&utm_content=business&utm_medium=social

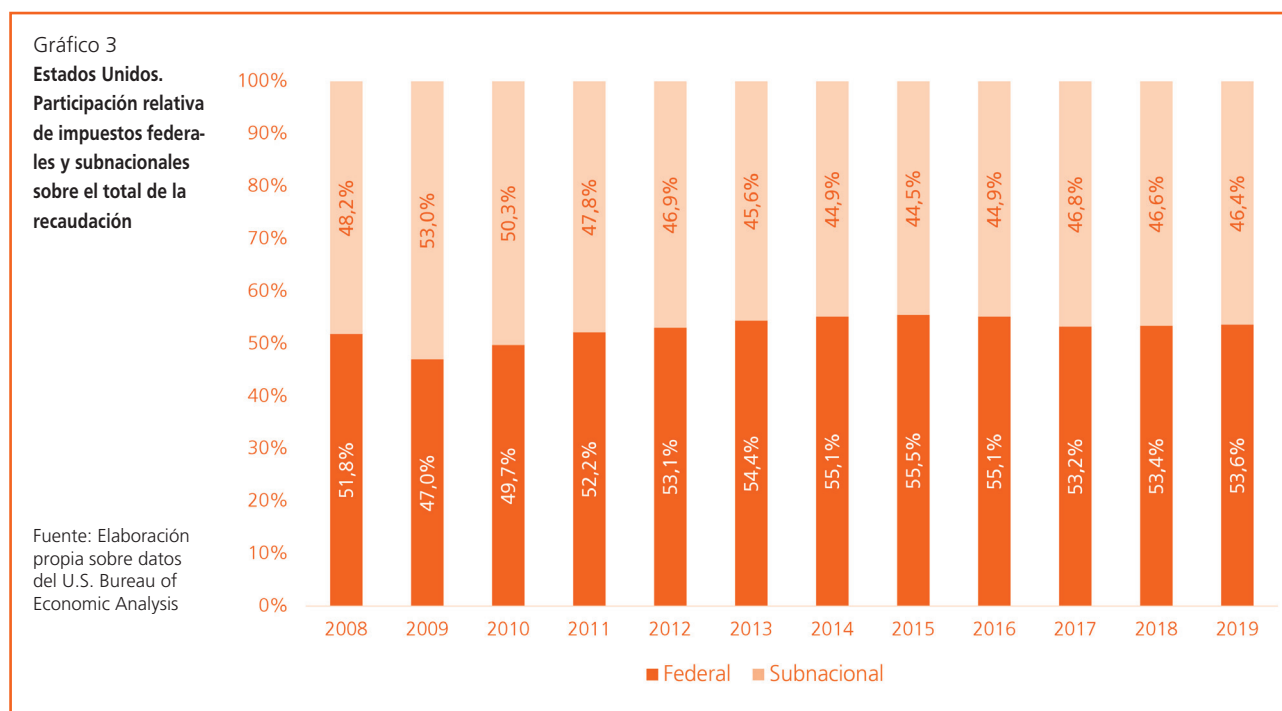
117 “Denmark: Tax development in response to COVID-19”, *KPMG*, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/04/denmark-tax-developments-in-response-to-COVID-19.html>

118 “Denmark: Tax summaries”, *PWC*, 15/2/2021, <https://taxsummaries.pwc.com/denmark/corporate/>

AMÉRICA DEL NORTE

ESTADOS UNIDOS

El sistema impositivo estadounidense cuenta con una serie de particularidades que complejizan su comparación internacional. Los impuestos se fijan en tres niveles de gobierno: nacional o federal, estadual, y local o municipal. Y las entidades subnacionales retienen para sí el derecho a la imposición de gravámenes de todo tipo, incluyendo impuestos sobre las ventas, ingresos, patrimonio, etc. Al momento de evaluar qué tan progresivo o regresivo es el diseño del sistema, si no se incorpora al análisis el rol de los impuestos estatales se está perdiendo una parte importante de la carga impositiva real que enfrentan las ciudadanas y los ciudadanos, toda vez que el peso relativo de estos sobre el total de la recaudación consolidada fue, en el año 2019, de 46,37%.



Asimismo, cuando se tiene en cuenta que los impuestos sobre el consumo son fijados principalmente a nivel subnacional, el análisis cualitativo o cuantitativo sobre la progresividad termina siendo muy dependiente de la residencia efectiva de la ciudadanía. Al restringir el análisis a nivel nacional se obtiene una imagen muy distorsionada del rol distributivo del sistema impositivo estadounidense.

A nivel federal, el grueso de la recaudación impositiva se concentra en los impuestos a los ingresos y a los correspondientes a la seguridad social, con un rol marginal de los impuestos a las empresas, al consumo, patrimonio y comercio exterior. Sin embargo, a nivel subnacional los impuestos sobre las ventas y el patrimonio representan en promedio 55,41% de la recaudación con un nivel elevado de dispersión en lo que respecta a tasas. A modo de ejemplo, estados como Oregón o Delaware no tienen un impuesto sobre las ventas, mientras que California impone una tasa del 7,25%. Algo similar ocurre en lo que respecta a impuestos estatales sobre los ingresos: mientras estados como Texas o Florida no cobran ningún impuesto sobre ellos, California, en el otro extremo, cuenta con un esquema de escalas en el cual la tasa marginal alcanza máximos de 13,3%. Y esta disparidad se extiende sobre el grueso de los impuestos que se cobran en ambos niveles, federal y estadual, como por ejemplo en los impuestos a los combustibles, cigarrillos y otros consumos específicos.

Nivel federal

La principal fuente de recaudación son los impuestos sobre los ingresos, partiendo del 64,17% del total de la recaudación en 2008 y manteniéndose bastante constante a lo largo del periodo investigado. Sin embargo, al aden-

trarnos en la composición interna se observa una tendencia estructural a la reducción del peso relativo de la recaudación impositiva sobre las empresas y una creciente importancia de la recaudación sobre las personas físicas. Se dieron sucesivos cambios regulatorios en el periodo, a principios de 2009, a raíz de la crisis financiera global, durante la presidencia de Barack Obama, se establecieron reintegros para personas físicas de menores ingresos con el objetivo de reactivar la economía real. Hasta la reforma impositiva de 2017, durante la presidencia de Donald Trump, se mantuvo un esquema graduado con tasa marginal creciente para los ingresos de personas físicas, con una tasa marginal máxima de 39,6% partiendo de un 10% y con siete escalas. La reforma cristalizada en la Tax Cuts and Jobs Act (TCJA) de 2017 mantiene las siete escalas, pero con una reducción en las tasas marginales.

Tabla 21
Estados Unidos. Evolución de la participación de los impuestos progresivos (progresividad) y regresivos (regresividad) sobre el total de la recaudación anual y de la presión tributaria, 2008-2019

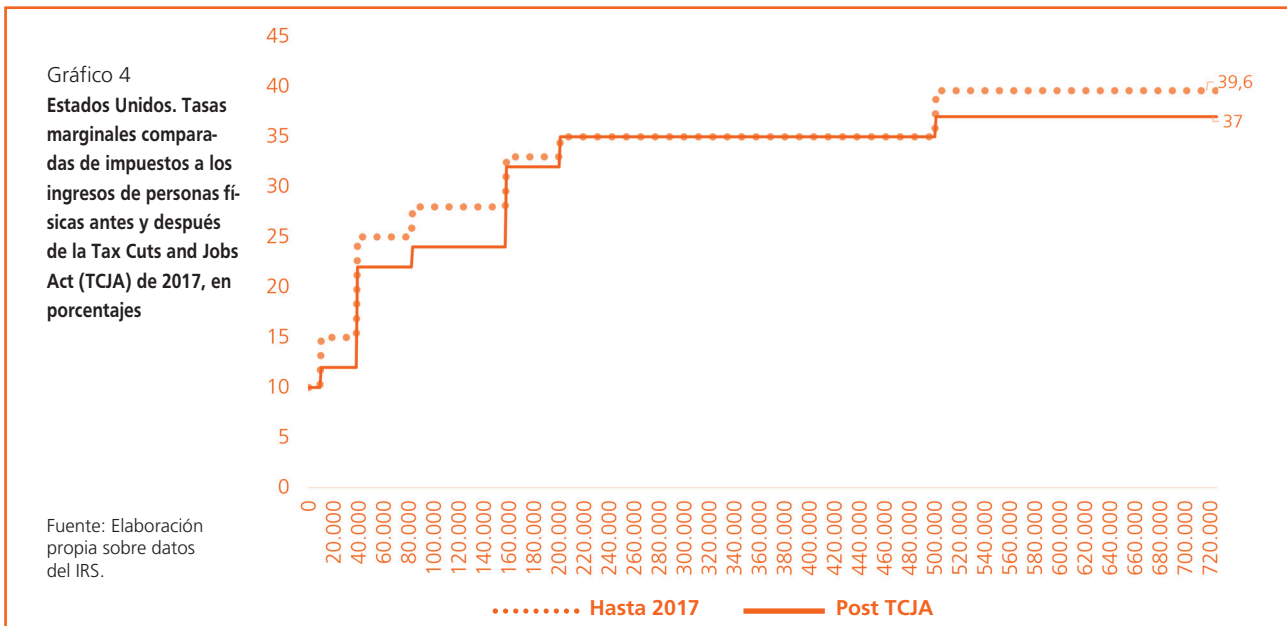
Año	Progresividad	Regresividad	Presión tributaria OCDE
2008	97,10%	1,90%	25,74%
2009	97,10%	2,00%	22,96%
2010	96,80%	2,00%	23,46%
2011	96,70%	2,00%	23,85%
2012	96,50%	2,20%	24,00%
2013	96,70%	2,10%	25,57%
2014	96,50%	2,30%	25,93%
2015	96,60%	2,30%	26,15%
2016	96,60%	2,30%	25,87%
2017	97,10%	1,80%	26,78%
2018	96,40%	2,10%	24,33%
2019	95,70%	2,20%	24,50%

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la OCDE.

Tabla 22
Estados Unidos. Evolución de la participación de los impuestos al ingreso, al patrimonio, al consumo y otros sobre la recaudación anual, 2008-2019

Año	Ingreso	Patrimonio	Consumo	Seguridad social	Comercio Exterior	TOTAL
2008	64,20%	1,10%	1,90%	31,80%	1%	100%
2009	59,80%	1,00%	2,00%	36,20%	1%	100%
2010	61,30%	0,80%	2,00%	34,70%	1%	100%
2011	64,90%	0,40%	2,00%	31,40%	1%	100%
2012	65,30%	0,60%	2,20%	30,70%	1%	100%
2013	64,90%	0,70%	2,10%	31,10%	1%	100%
2014	64,40%	0,70%	2,30%	31,50%	1%	100%
2015	65,40%	0,60%	2,30%	30,60%	1%	100%
2016	64,10%	0,70%	2,30%	31,90%	1%	100%
2017	63,80%	0,70%	1,80%	32,50%	1%	100%
2018	63,50%	0,70%	2,10%	32,20%	2%	100%
2019	62,00%	0,50%	2,20%	33,20%	2%	100%

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la OCDE. En el Anexo II se detalla la composición de cada rubro del cuadro.

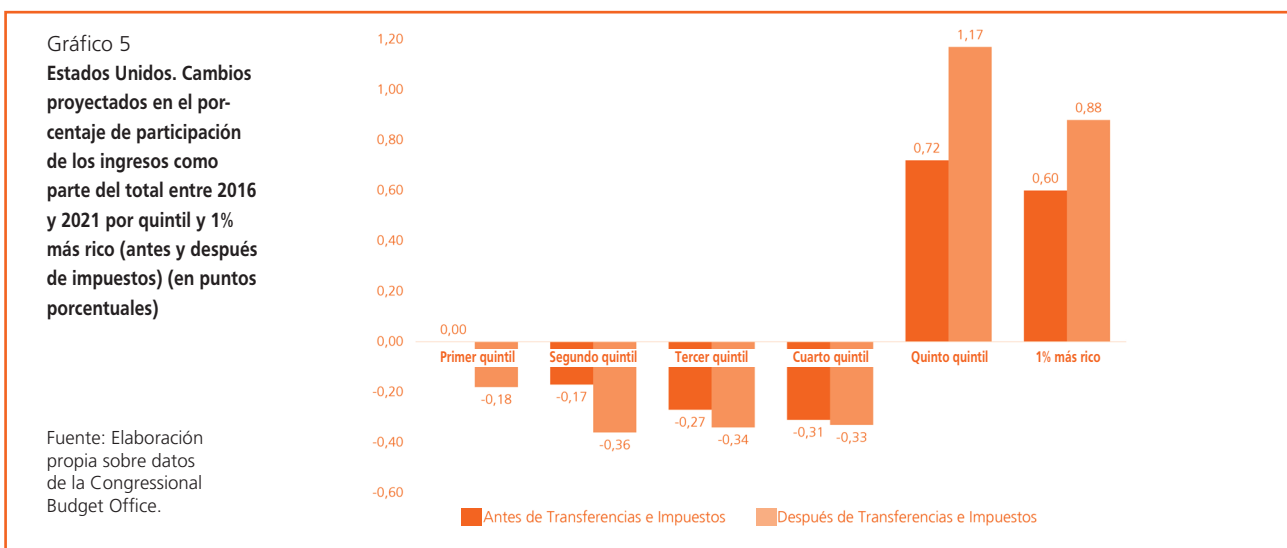


La reforma de 2017 también introdujo cambios en el impuesto a los ingresos de empresas, al transformar un impuesto escalonado en una tasa fija. Se pasó de un esquema de tasas marginales por escalas en el cual las tasas marginales iban del 15% al 35% a un esquema de tasa fija del 21%, implicando en la práctica un aumento en la alícuota para las empresas con menores ganancias y una fuerte reducción en la carga impositiva de empresas con ganancias mayores a los US\$18.333.333 (el límite inferior de la alícuota mayor).

La TCJA implicó también algunos cambios menores en otros impuestos y en esquemas de deducciones a los ingresos imponibles. Se duplicó el mínimo no imponible para el impuesto sobre la transferencia de patrimonio al momento de la muerte del propietario y se estableció un límite a la deducción de impuestos estatales y municipales sobre los ingresos imponibles federales.

- *Impacto distributivo*

El impacto distributivo de la reforma impositiva implementada por el gobierno de Donald Trump es profundamente regresivo. Así lo estimó la Oficina de Presupuesto del Congreso en un informe sobre los cambios proyectados en la distribución del ingreso entre 2016 y 2021.¹¹⁹



119 Projected Changes in the Distribution of Household Income, 2016 to 2021, Congressional Budget Office, <https://www.cbo.gov/publication/55941>

En el Gráfico 4 se puede observar la regresividad de la acción estatal como consecuencia de la reforma. Las personas físicas con mayores ingresos los incrementan luego de la acción estatal (transferencias e impuestos) consolidando una transferencia de las personas de menores ingresos hacia la de los mayores. Es decir, la acción activa del Estado profundiza la desigualdad estructural.

- Impuestos específicos y comercio exterior

El diseño impositivo estadounidense incluye impuestos específicos sobre ciertos consumos (combustibles, tabaco, etc.), muchas veces complementado con impuestos específicos a nivel estadual o local y los aranceles sobre las importaciones. La transición desde una política comercial externa abierta a una retórica proteccionista durante el gobierno de Donald Trump y la sucesión de conflictos comerciales acompañados de aranceles extraordinarios a las importaciones han incrementado sensiblemente la recaudación asociada al comercio exterior, aunque mantenga un peso relativo menor sobre el total de la recaudación. En tan solo dos años, la recaudación asociada a los aranceles de importación reportada por la agencia aduanera estadounidense se ha duplicado, al pasar de US\$38.500 millones en 2017 a US\$77.752 millones en 2019.

- Debate público y "Loopholes"

El debate público en los últimos años se ha centrado en la disputa por los mecanismos de elusión de las grandes corporaciones, por encima de las alícuotas o la regresividad o progresividad del sistema. Esto es, grandes corporaciones, con facturaciones por ventas y ganancias de miles de millones de dólares que prácticamente no pagan impuestos a nivel federal (o pagan por montos inferiores a personas físicas de magros ingresos) haciendo uso de distintos mecanismos legales para la elusión. Lo cual incluye entramados societarios complejos para que los ingresos terminen afectados por las menores alícuotas posibles; los esquemas de amortización acelerada y créditos fiscales son los mecanismos usuales, junto al establecimiento de tipos societarios especiales que permiten reducir cargas impositivas. Particular relevancia ha cobrado el debate acerca del diferimiento de impuestos sobre los ingresos y los criterios de territorialidad que se aplican. Previo a la reforma de 2017 el impuesto a los ingresos a empresas aplicaba sobre una base imponible global. Los ingresos de empresas estadounidenses en subsidiarias fuera del territorio estaban gravados con una salvedad: se podía diferir el pago de los impuestos hasta la repatriación de los ingresos, es decir, en la medida en que no se giraban al territorio los ingresos provenientes de actividades en el extranjero, se podía eludir el pago de impuestos. La reforma de 2017 (TCJA) implicó un cambio en la noción de territorialidad, restringiendo la base imponible a los ingresos percibidos dentro del territorio estadounidense. En la práctica implicó una enorme reducción de la base imponible de aquellas corporaciones con la capacidad de instrumentar entramados societarios complejos y actividades en el extranjero.

Casos estatales y municipales

Como planteamos con anterioridad, al estar los impuestos sobre las ventas definidos sobre jurisdicciones subnacionales, una evaluación de regresividad y/o progresividad del sistema que tenga en cuenta solo los impuestos federales resulta parcial. Profundizando el análisis, al intentar hacer una evaluación en conjunto nos encontramos con una problemática adicional: hay una enorme disparidad a nivel subnacional y local en materia impositiva que imposibilita hacer un análisis agregado. La incorporación de la dimensión subnacional y las disparidades entre estados lo convierten en un sistema de extremos, donde conviven esquemas de alícuotas y lógicas impositivas totalmente opuestas. A los efectos de aportar algo de claridad vamos a analizar algunos casos extremos en los distintos impuestos subnacionales. No se trata de un análisis exhaustivo, sino más bien de una representación de las diferencias internas. La conclusión que se intenta demostrar es que la regresividad o progresividad que enfrenta en el sistema impositivo el ciudadano y la ciudadana estadounidense es fuertemente dependiente de su estado de residencia (e incluso en algunos casos, de su municipio).

- Impuesto sobre los ingresos

A nivel subnacional el impuesto a los ingresos es un caso de extremos. Por un lado, hay estados que no aplican ningún tipo de impuesto sobre los ingresos, entre ellos Alaska, Florida, Nevada, New Hampshire, Dakota del Sur,

Tennessee, Texas, Washington y Wyoming.¹²⁰ Luego tenemos el caso de estados que aplican una alícuota única y horizontal, entre ellos, Colorado, Illinois, Indiana, Kentucky, Massachusetts, Michigan, Carolina del Norte, Pennsylvania y Utah. Las alícuotas en estos casos van desde 3,07% en Pennsylvania a 5,25% en Carolina del Norte. En el caso de Indiana, por ejemplo, la tasa única es de 3,23%, pero algunas ciudades aplican una tasa adicional que permite elevarla hasta 3,38%. Por último, tenemos los estados que aplican impuestos escalonados y tasas marginales, de la misma manera que a nivel federal, aunque en la mayoría de los casos las tasas marginales y escalas no son coincidentes. En este esquema se encuentran los estados restantes. Las tasas marginales también tienen una elevada dispersión, se encuentran casos con menores alícuotas como Arizona, Nuevo México y Ohio (desde 2,59% a 4,50%, 1,70% a 4,90% y 0,00% a 4,797%, respectivamente); y, en el otro extremo, estados como California, Hawái y Nueva Jersey (con alícuotas que van desde 1,00% a 13,30%, 1,40% a 11,00%, y 1,40% a 10,75%, respectivamente). Se destaca también el caso del estado de Nueva York, donde a nivel estadual las tasas marginales parten de 4% hasta la tasa máxima del 8,82%. No obstante, la ciudad de Nueva York aplica también un impuesto sobre los ingresos con tasas marginales que van del 3,078% a 3,876%. Con los ejemplos aquí presentados se puede observar claramente que la disparidad es la norma.

- *Impuestos a las ventas*

Los impuestos sobre las ventas, principalmente regresivos, recaen enteramente sobre los estados o municipios y nuevamente con gran disparidad y casos extremos. En la mayoría, a nivel estadual se establece una alícuota mínima y un tope, y se permite a los condados y municipios determinar alícuotas propias dentro de esos márgenes. Esto en la práctica implica que con solo cambiar de condado las alícuotas de impuesto a las ventas cambian en 2 o 3 puntos porcentuales. En un extremo del espectro se encuentran Delaware, Montana, New Hampshire y Oregón que no cobran impuestos sobre las ventas. Por otro, hay estados que aplican tasas uniformes sobre todo su territorio, como Connecticut, Distrito de Columbia, Idaho, Indiana, Maine, Maryland, Massachusetts, Michigan y Rhode Island. Las alícuotas van del 5,5% (Maine) al 7% (Indiana o Rhode Island), pero en muchos casos dentro de estos estados hay ciudades que aplican tasas adicionales. En los estados restantes, donde se aplica el esquema de alícuotas mínimas y máximas, se destacan California y Washington, con alícuotas mínimas del 7,25% y 7%, respectivamente, y máximas de 10,50%. Hay un puñado de estados con alícuotas mínimas inferiores pero que habilitan alícuotas máximas superiores. Entre ellos, Arkansas, Alabama y Oklahoma con alícuotas que alcanzan el 11,625% (Arkansas) y el 11,50% (los dos restantes). Siempre hay que tener en cuenta que estas son alícuotas generales y no consideran impuestos específicos sobre las ventas de productos particulares, que también pueden aplicar estados, municipios y ciudades.

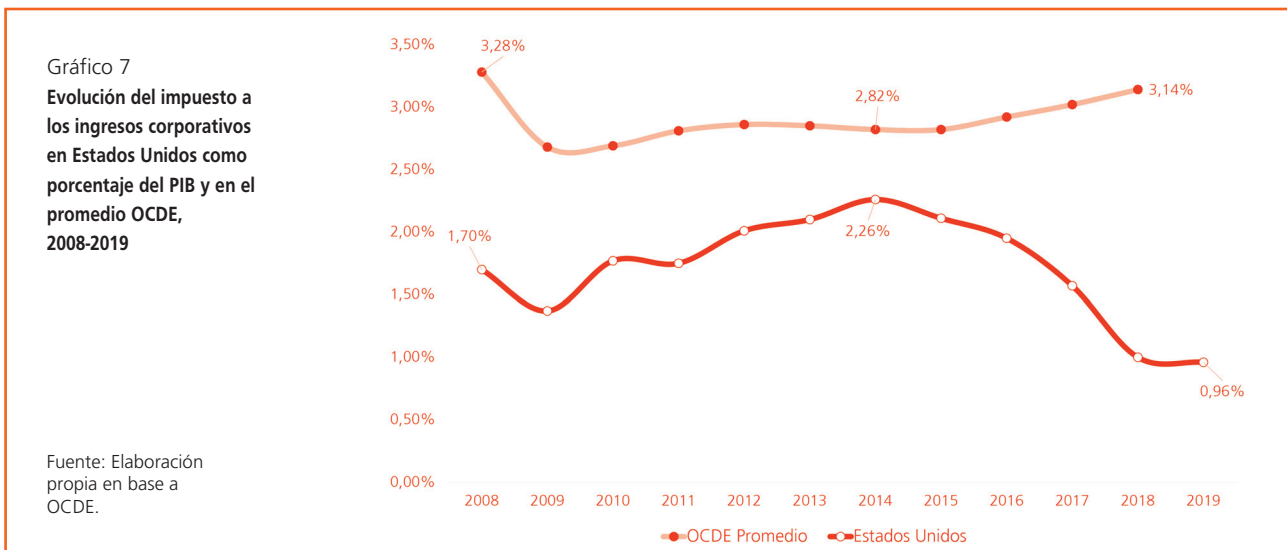
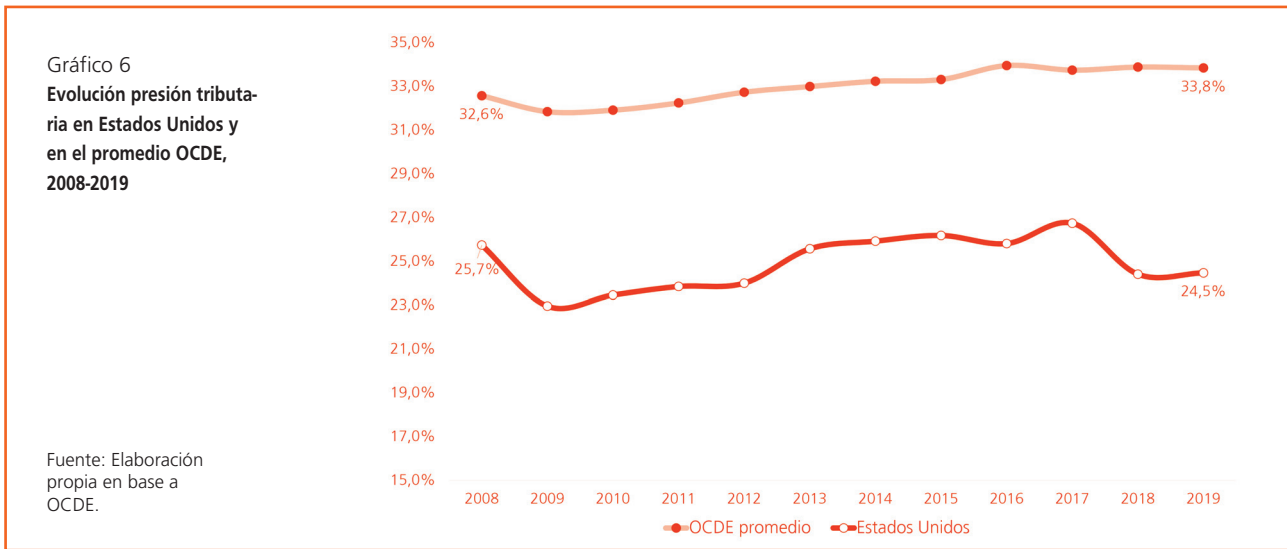
- *Impuestos corporativos*

En este caso nuevamente la disparidad es la norma. Hay casos como Nevada, Ohio, Texas y Washington que no tienen impuestos corporativos a nivel estadual, pero imponen impuestos sobre los ingresos brutos. Wyoming y Dakota del Sur no imponen ninguna alícuota. En los demás estados se dan dos escenarios posibles, impuestos a los ingresos corporativos con alícuota fija o con alícuotas marginales crecientes de acuerdo con escalas. En aquellos que aplican alícuotas fijas se destacan, en el extremo inferior, Carolina del Norte (2,5%), Missouri (4%), Florida (4,458%) y Colorado (4,63%). En el extremo superior, Pennsylvania (9,99%), Minnesota (9,8%), Illinois (9,5%), California (8,84%), Distrito de Columbia y Maryland (ambas, 8,25%). Un caso para destacar dentro de los estados que aplican una alícuota fija es Delaware. La alícuota de impuestos corporativos es fija al 8,7% pero solo aplica para los ingresos correspondientes a operaciones comerciales realizadas al interior del estado, lo que implica efectivamente una fuerte reducción de la base imponible para aquellas empresas con actividades de escala nacional o internacional. El resto de los estados poseen mecanismos de escalas y alícuotas marginales crecientes. Los casos en este sentido también son muy variables. En Alaska, por ejemplo, existe un mínimo no imponible de US\$25.000 y luego escalas crecientes hasta alcanzar una tasa marginal de 9,4% para ingresos superiores a US\$222.000. Los estados con más altas tasas marginales superiores son Iowa, con una tasa del 12% para ingresos superiores a los US\$250.000 (con una mínima de 6%) y el ya mencionado Alaska¹²¹. Otro caso para destacar es el de Nueva Jersey.

120 De estos, solo New Hampshire y Dakota del Sur tienen alícuotas que aplican sobre los ingresos específicos por intereses y dividendos, del 5% y 2%, respectivamente.

121 Si bien Iowa tiene la mayor tasa marginal a nivel estadual no es la máxima tasa efectiva debido a que el estado habilita la deducción de la base imponible de los pagos en concepto de impuestos federales.

El esquema de alícuotas parte de 6,5% para ingresos inferiores a US\$50.000, 7,5% de US\$50.000 a US\$100.000, 9% de US\$100.000 a US\$1.000.000 y 10,5% a partir del millón de dólares, con la particularidad de que las alícuotas no son marginales, sino que aplican por completo sobre los ingresos netos.



- *Impuestos sobre la propiedad y otros*

Los impuestos sobre la propiedad recaen principalmente sobre los estados y municipios, con tasas efectivas promedio que van desde un 0,27% en el caso de Hawái o el 0,42% de Alabama hasta el 2,44% de New Jersey o el 2,31% de Illinois a nivel estadual. El principal problema que afecta en este caso la comparabilidad tiene que ver con la determinación de la base imponible y su actualización, es decir, cuál es el valor efectivo de la propiedad sobre el que se imponen las alícuotas y cómo se actualiza en relación con el valor de mercado, además de las alícuotas diferenciales entre propiedades personales y comerciales. A modo de ejemplo, en el estado de California en las últimas elecciones se votó por la negativa la "Proposition 15" que, de haberse aprobado, hubiese implicado una fuerte actualización en la base imponible de los inmuebles de uso comercial. Desde 1978 la actualización del valor fiscal sobre el que se aplica la tasa se encuentra limitada por un tope: no puede actualizarse más que el menor valor entre la tasa de inflación y 2%. La única manera de que el valor fiscal de una propiedad pueda actualizarse por encima de esos topes es cuando se da una operación de compraventa y se toma el valor de la transacción. Esto implica que dos bienes inmuebles idénticos pueden tener valuaciones fiscales muy diferentes en función de la cantidad de operaciones de compraventa que se hayan celebrado, al haberse incrementado los valores de mercado

por encima de los topes establecidos en 1978. La iniciativa que no fue aprobada hubiese implicado la actualización automática de la valuación fiscal de las propiedades comerciales a valores de mercado y la eliminación de los topes, incrementando efectivamente de manera considerable la base imponible del impuesto.

Además de estas cuestiones que dificultan la comparabilidad entre estados, hay que tener en cuenta que el modelo impositivo estadounidense, precisamente al empoderar a los estados y gobiernos locales en materia impositiva, ha posibilitado el surgimiento de innumerables impuestos particulares que dificultan una evaluación integral de la progresividad de los sistemas. Así, se encuentran, por ejemplo, impuestos sobre las camas de hotel y sobre las camas ocupadas que se aplican tanto a nivel estadual como local. El estado de Texas fija un impuesto por habitación hotelera ocupada del 6% del valor del alquiler y, además, habilita tasas adicionales en municipios y ciudades. Algo similar ocurre en Philadelphia (estado de Pennsylvania) donde se aplica un impuesto del 8,5% sobre la habitación ocupada o en la ciudad de Nueva York, que aplica un 5,875% sobre la habitación ocupada, y además US\$1,50 por día por unidad.

La particularidad del sistema incluye esquemas complejos además de los comunes impuestos sobre los combustibles, tabaco o bebidas alcohólicas. En California, la industria del cannabis se encuentra gravada a lo largo de la cadena de valor con un 15% sobre ventas finales y US\$9,65 por onza cultivada. Desde la implementación de la legalización e impuestos en 2018 hasta el segundo trimestre de 2020 se llevaban recaudados más de 1.450 millones de dólares¹²². Además, hay ciudades en las cuales se han establecido impuestos de suma fija sobre la distribución de bebidas azucaradas. Son tan solo ejemplos de la complejidad del sistema estadounidense que dificulta los análisis lineales sobre la progresividad impositiva. El empoderamiento de los estados y municipios brinda independencia respecto al financiamiento proveniente del gobierno federal, pero al mismo tiempo facilita mecanismos de captura y competencia.

Los senderos de los debates públicos durante las presidencias de Obama y Trump han sido diferentes en materia de progresividad tributaria. El punto de partida de la presidencia de Barack Obama fue la promesa electoral de no elevar impuestos a aquellas familias con ingresos inferiores a US\$250.000 anuales. Durante su gestión se enfrentó a distintas dificultades para elevar la carga impositiva a los sectores de mayores ingresos por diversos factores: la emergencia de la crisis financiera global (2008-2009) y las necesidades de estímulo fiscal, el vencimiento de reducciones impositivas heredadas del gobierno anterior y la necesidad de negociar con una oposición crecientemente radicalizada. A modo de ejemplo de esto último, tanto en 2011 como en 2013 la oposición en el Congreso se negó a elevar los límites de endeudamiento del Estado federal, amenazando con llevar al default al Tesoro y forzando recortes automáticos en el gasto público. En 2013, como consecuencia de esta radicalización en la negociación presupuestaria, el gobierno de Estados Unidos debió suspender a alrededor de 800.000 trabajadoras y trabajadores durante dos semanas y reducir servicios al no contar con la autorización presupuestaria del Congreso para la ejecución del gasto. Algo similar ocurriría durante la presidencia de Donald Trump, a finales del año 2018 y 2019, resultando en un cierre parcial del gobierno de Estados Unidos por 35 días.

De todas maneras, estas dificultades para alcanzar consensos estuvieron más orientadas a la administración del gasto que a la naturaleza de la recaudación. En el primer caso –la presidencia de Obama–, el eje de la radicalización estuvo en las reformas al sistema de salud mientras que en el gobierno de Trump la intransigencia viró al financiamiento de la construcción de la barrera física en la frontera con México, el muro. En ambos casos se trató de grandes iniciativas de campaña frente a las cuales la oposición respectiva intentó diferenciarse fuertemente, aun a costa de poner en riesgo la continuidad del funcionamiento del Estado.

No sorprende entonces que no se impulsaran grandes reformas impositivas estructurales hasta la del año 2017 (la citada TCJA), cuando se implementó el cambio en la noción de territorialidad y se estableció la tasa fija para los beneficios de las empresas con un sesgo claramente regresivo. Las demás reformas implicaron cambios marginales en la legislación, con énfasis en mayor progresividad, pero sin modificaciones estructurales. Se debe tener en cuenta igualmente, en lo que refiere a estas reformas, que siempre estamos hablando de lo sucedido a nivel federal. En el nivel estadual y municipal los carriles de negociación y relación de fuerzas tienen una dinámica distinta y exceden en gran medida los objetivos de este documento.

122 California Department of Tax and Fee Administration, 2020, <https://www.cdtfa.ca.gov/news/20-11.htm>

En 2020 el gobierno de Joe Biden propuso establecer una alícuota mínima de impuesto a los ingresos corporativos para multinacionales, y a inicios de 2021, su secretaria del Tesoro Janet Yellen enfatizó esta iniciativa y pidió un consenso global al respecto. Biden, en su discurso frente al Capitolio en abril de 2021, fue enérgico con su propuesta de subir al 0,3% de los contribuyentes (menos del 1% de los ricos) la alícuota al 39,6% para aquellos que superaran las ganancias de 400.000 dólares anuales.¹²³ El presidente Biden asoció el nivel de recaudación al gasto, sosteniendo que debían pagar más los ricos para poder financiar el mega plan de gasto público para enfrentar la pandemia de 1,9 billones de dólares (en inglés, 1,9 trillones). Estados Unidos espera recaudar 1,5 billones de pesos en la próxima década por esta tributación más elevada.¹²⁴

Desde la crisis de 2008 hasta la actualidad no había existido un plan más grande de financiación con una clara recaudación progresiva que lo financiara. Cabe aclarar que, en las propias palabras de Biden, la suba de alícuotas a los más ricos retorna a los niveles existentes durante la presidencia de George W. Bush, que luego fueron reducidos sucesivamente.

A nivel estadual, en 2020, en distintos estados se realizaron diferentes propuestas para aumentar la progresividad. Por ejemplo, en California se presentaron dos iniciativas que buscan gravar a los más ricos. Por un lado, el congresista Rob Bonta propone una tasa del 0,4% para patrimonios netos superiores a los 30 millones de dólares, en el Congreso estatal. Por otro lado, el congresista demócrata Miguel Santiago presentó el proyecto de ley 1253 para imponer tres nuevos recargos impositivos sobre las grandes fortunas al impuesto del 13,3% que ya existe en California.¹²⁵ De esta manera, habría un recargo adicional del 1% para los ingresos mayores al millón de dólares, del 3% por encima de los dos millones y del 3,5% para los que ganen más de cinco millones. “Las familias están sufriendo en este momento. El covid-19 solo ha empeorado las cosas. En tiempos de crisis, todos los californianos deben intensificar y contribuir con su parte justa”, sostuvo su autor.¹²⁶

La ciudad de San Francisco votó a favor de crear un impuesto sobre las grandes empresas radicadas en su jurisdicción y sobre sus directivos. Cerca del 65% de la ciudadanía local dio su apoyo a la Proposición L¹²⁷ que establece que cualquier ejecutivo que gane 100 veces más que su trabajador promedio deberá pagar un recargo de 0,1% sobre sus impuestos anuales. Si el directivo gana 200 veces más, el recargo será de 0,2% y si la diferencia llega a ser de 300 veces, el recargo será de 0,3%¹²⁸. La medida entrará en vigor a partir de enero del 2022 y se prevé que logre recaudar entre 60 y 140 millones de dólares por año.

En Nueva York, la senadora local Jessica Ramos en 2020 presentó un proyecto de ley en el Senado de New York, para crear un impuesto “sobre las ganancias de capital no realizadas de los billonarios” que podría recaudar 5,5 millones de dólares este año y destinarlo a “un fondo para los trabajadores que quedaron fuera de los programas de subsidio salarial”. La propuesta recibió el apoyo de la congresista federal por el estado, Alexandria Ocasio Cortez, quien le exigió al gobernador Andrew Cuomo “cobrar impuestos a las personas que se benefician de esta pandemia para apoyar a las familias trabajadoras que enfrentan inseguridad habitacional e inseguridad alimentaria”. En la

123 “Los 5 temas más importantes que planteó Joe Biden en el Capitolio”, *Infobae*, 29/4/2021, <https://www.infobae.com/america/eeuu/2021/04/29/los-5-temas-clave-de-su-gobierno-que-planteo-joe-biden-en-el-capitolio/>

124 Ver “El plan de Biden para invertir en la competitividad de la clase media”, <https://joebiden.com/es/el-plan-de-biden-para-invertir-en-nuestras-comunidades-a-traves-de-la-vivienda-2/>, y “Reconstruir mejor: el plan de Joe Biden sobre empleos y recuperación económica para las familias trabajadoras”, <https://joebiden.com/es/reconstruir-mejor-el-plan-de-joe-biden-sobre-empleos-y-recuperacion-economica-para-las-familias-trabajadoras/>

125 “Columna: California depende demasiado de los ricos. Ahora no es el momento para otro impuesto a los millonarios” *Los Ángeles Times*. 30/8/2020, <https://www.latimes.com/espanol/california/articulo/2020-08-30/columna-columna-california-depende-demasiado-de-los-ricos-ahora-no-es-el-momento-para-otro-impuesto-a-los-millonarios>

126 “California wealth tax proposal would apply to non-residents”, *Las Vegas Review-Journal*, 22/8/2020, <https://www.reviewjournal.com/opinion/editorials/editorial-california-wealth-tax-proposal-would-apply-to-non-residents-2101641/>

127 San Francisco Voter Information Pamphlet & Sample Ballot (2020). Business Tax Based on Comparison of Top Executive’s Pay to Employees’ Pay, <https://voterguide.sfelections.org/en/business-tax-based-comparison-top-executives-pay-employees-pay>

128 “San Francisco voters approve taxes on CEOs, big businesses”, *AP News*, 4/11/2020, <https://apnews.com/article/san-francisco-approves-taxes-on-ceos-9dbf9e764220830dcfabeed96b45a63d>

redacción del proyecto también participó el economista Emmanuel Sáez, quien explicó que recaería incluso sobre cada millonario que decida abandonar el estado porque “sería responsable de todas sus ganancias no realizadas porque todavía sería un residente de Nueva York en 2020”¹²⁹. Y en Arizona este debate también llegó a las elecciones nacionales de 2020. El 3 de noviembre se aprobó con el 52% de los votos a favor la Propuesta 208, que establece un recargo del 3,5% sobre el actual impuesto del 4,5% a los ingresos que superen los US\$250.000 de forma individual o los US\$500.000 de forma conjunta. Esta medida solo afectará al 1% de la población.¹³⁰

Si bien los estados tienen niveles importantes de autonomía, los avances a nivel subnacional estarán también condicionados hacia adelante por las iniciativas y el discurso político del gobierno federal.

129 “AOC, Jumaane, Ramos, De La Rosa & Niou Call on Cuomo to Tax Billionaires & Fund Excluded Workers”, archivo de video, 16/7/2020, <https://www.youtube.com/watch?v=cIA1ex88faM&feature=youtu.be>

130 Página oficial de la campaña por la Propuesta 208 (2020), <https://investined.com/>

2

IMPUESTOS PROGRESIVOS A LA RENTA Y A LA PROPIEDAD: RELEVAMIENTO DE ALÍCUOTAS Y PISOS DE INGRESOS EN AMÉRICA DEL SUR Y EUROPA

Con la finalidad de aportar una foto de los gravámenes progresivos en los casos estudiados, y a manera de complemento de los análisis precedentes, en esta sección se procederá a realizar un relevamiento de las alícuotas mínimas y máximas establecidas por los diferentes países seleccionados sobre la gravabilidad del impuesto a los ingresos (o a la renta) y al patrimonio.

El relevamiento detallado de alícuotas normativas tiene un alcance acotado en lo que refiere al análisis de las estructuras tributarias. Para ello, se requeriría un trabajo de mayor extensión que abordara, con un detalle por impuesto o tributo, el análisis de las bases imponibles junto con su proceso de erosión producto de los distintos efectos de la elusión y evasión fiscal desde la década del 70 hasta la actualidad. Por cierto, dicho trabajo además requeriría estudiar las incidencias tributarias de los impuestos, no solo las definiciones normativas de alícuotas y bases.

Como principios de imposición podemos mencionar, por un lado, al principio de la fuente y, por el otro, al principio de la renta mundial. El primero grava todas las rentas generadas dentro de un territorio mientras que el segundo el total las rentas de sus residentes y/o nacionales, independientemente del lugar donde se hayan generado. En materia impositiva existe la posibilidad de que los diferentes países decidan gravar los distintos tributos aplicando el criterio de renta mundial o no. Al aplicarlo se establece que un residente fiscal de un país tribute impuestos por las rentas y bienes que posee en dicho territorio y en los demás países del mundo; en otras palabras, un contribuyente residente fiscal de un país que aplica en su sistema impositivo el criterio de renta mundial tributará por los ingresos obtenidos en ese país y en el exterior; como así también tributará por los bienes situados en ese territorio y en el exterior. A los efectos de esta investigación, las naciones que no adhieren al criterio de renta mundial terminan siendo territorios más beneficiosos para la radicación de nuevos contribuyentes que posean ingresos o bienes fuera. Estados Unidos, con su criterio de territorialidad a partir de la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras (FATCA, por sus siglas en inglés) constituye un caso de enorme relevancia al respecto.

A continuación, se procederá a detallar el relevamiento realizado en los diferentes países seleccionados, a partir de dos grandes bloques: América del Sur y Europa occidental.

AMÉRICA DEL SUR

Tabla 23

Alicuotas mínimas y máximas de impuesto a la renta y a la propiedad por tipo de contribuyente (a septiembre 2020)

País	Sujeto	Impuesto				Renta Mundial
		Ingresos/renta		Patrimonio		
		Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo	
Argentina	Empresa	-	30,00%	-	0,50%	SÍ
	Personas físicas	5,00%	35,00%	0,50%	1,25%	SÍ
0,70%				2,25%		
Brasil	Empresa	-	15% + 10% + 9% o 15%	-	-	SÍ
	Personas físicas	7,50%	27,50%	-	8,00%	SÍ
15,00%		22,50%				
Chile	Empresa	25,00%	27,00%	-	-	SÍ
	Personas físicas	0,00%	40,00%	1,00%	25,00%	SÍ
Uruguay	Empresa	-	25,00%	1,50%	3,00%	NO
	Personas físicas	0,00%	36,00%	0,30%	0,60%	SÍ

Fuente: Elaboración propia en base a PWC

ARGENTINA

Empresas:

- *Ingresos/renta*: En abril 2021 se propuso una segmentación en escalas de 25 a 35% (antes la alícuota marginal se ubicaba en 30% luego de lo dispuesto por la reforma tributaria en diciembre de 2017) y además las compañías deben retener el 7% en concepto de impuesto a las ganancias para los casos en que se distribuyan dividendos (situación preexistente).
- *Patrimonial*: Se abona en cabeza de los accionistas de acuerdo con su porcentaje de participación. La compañía puede pedir el recupero a sus socios.

Personas físicas:

- *Ingresos/renta*: Impuesto a las ganancias a la cuarta categoría posee –luego de la ley votada en abril 2021– un mínimo no imponible vigente de 150.000 pesos mensuales tanto para personas solteras como casadas con hijos/as. Alcanza así al 10% de las asalariadas y los asalariados.
- *Patrimonial*: Las alícuotas del 0,5% al 1,25% corresponden a los bienes situados en el país, mientras que las alícuotas diferenciales del 0,7% al 2,25% aplican a los bienes situados en el exterior.

Las sociedades residentes en la República Argentina se encuentran alcanzadas por el impuesto a la renta por sus ingresos obtenidos tanto en el país como en el exterior, debiendo aplicar el criterio de renta mundial; con la particularidad de que pueden utilizar como pagos a cuenta aquellos tributos análogos abonados en el exterior generados por ingresos obtenidos de fuente extranjera.

En 2017 se produjo la última reforma tributaria en Argentina, en la que se determinó una reducción en la alícuota del impuesto a las ganancias para las personas jurídicas, disminuyendo del 35% al 30%. Sin embargo, en la men-

cionada reforma tributaria se estableció una gravabilidad del 7% para los casos de distribución de dividendos (antes era del 10%, y dicho valor fue derogado por el gobierno de Mauricio Macri), encontrándose exentas al momento de entrada en vigor de la reforma. Por lo tanto, previo a la última reforma tributaria, las sociedades se encontraban alcanzadas por una alícuota del 35% pero al momento de distribuir dividendos dicha operación quedaba gravada con 10%.

A partir de la reforma, las personas jurídicas deben tributar el impuesto a las ganancias a una alícuota del 30% pero al momento de distribuir dividendos a sus accionistas deben retener el 7% en concepto de impuesto a las ganancias, aplicando una tasa efectiva del 34,9%.

Cabe mencionar que el objetivo declarado por el gobierno de Cambiemos respecto de estas modificaciones sería aumentar la capacidad financiera de las compañías con el fin de que tengan mayor disponibilidad para realizar inversiones.

Como impuesto patrimonial a las personas jurídicas, se puede observar el impuesto a los bienes personales, acciones y/o participaciones, el cual se determina aplicando una tasa del 0,5% sobre el patrimonio neto de las empresas. Sin embargo, las empresas tienen derecho a recuperar del accionista este impuesto abonado, en cabeza de ellos.

En 2021 se presentó un proyecto de ley en el Congreso de la Nación para segmentar el impuesto a las ganancias de las personas jurídicas o sociedades. Este estableció nuevas escalas que van del 25% al 35% y se actualizan anualmente según el índice de precios al consumidor (IPC) que mide el INDEC. Además, validó la "sobretasa" para las utilidades distribuidas entre sus socios o accionistas del 7%, elemento que, como fuera mencionado, ya existía.

Al igual que las personas jurídicas, las personas físicas deben tributar el impuesto a la renta de acuerdo con los ingresos obtenidos tanto en el país como en el exterior bajo el criterio de renta mundial.

Para este tipo de contribuyentes, el impuesto a las ganancias se calcula de acuerdo con una escala progresiva que oscila entre el 5% y el 35%, encontrándose vigente en la actualidad un mínimo no imponible de \$150.000 brutos sin distinción entre personas solteras y sin hijos/as respecto de casadas con hijos/as. Para aquellos sujetos que se encuentren casados y con hijos/as, deben sumarse los valores mensuales de \$9.622,61 por esposa y \$4.852,72 por cada hijo/a, siempre y cuando cumplan con las condiciones establecidas en la norma legal.

Para el cálculo del impuesto a las ganancias de las personas físicas existen diversas deducciones admitidas para este tipo de sujetos, las cuales disminuyen la base imponible sobre la cual se deben aplicar esas alícuotas.

Acerca de los impuestos patrimoniales para las personas humanas, podemos observar que existe el impuesto sobre los bienes personales, cuyas alícuotas se determinan en virtud de una escala progresiva que va del 0,5% al 1,25%, sobre el valor total de los bienes ubicados en el país que excedan el mínimo no imponible, cuyo monto actual asciende a dos millones de pesos, incrementándose a 18 millones de pesos para los inmuebles destinados a casa-habitación.

Sin embargo, a los fines de liquidar este impuesto, existen tasas diferenciales aplicables a aquellos residentes argentinos que posean bienes situados o colocados en el exterior, cuyas tasas oscilan entre el 0,7% y el 2,25%. No obstante, la norma legal plantea la posibilidad de quedar exceptuados a la aplicación de la alícuota diferencial que corresponda en la medida en que los sujetos repatrien como mínimo 5% del total de los bienes situados en el exterior y siempre y cuando esos fondos permanezcan en el país hasta el 31 de diciembre.

Por último, se observa que a nivel local existe un tributo a las ventas brutas de los contribuyentes denominado impuesto sobre los ingresos brutos, cuya carga tributaria depende de cada jurisdicción y tipo de actividad que realiza cada sujeto.

BRASIL

Empresas:

- *Ingresos/renta*: Respecto del impuesto a la renta, tasa del 15%, existe una sobretasa del 10% para aquellas compañías con ingresos anuales superiores a 240.000 reales. Por otra parte, se encuentran sujetas a una contribución social a la renta del 9% y 15%; este último porcentaje para entidades financieras y seguros privados.
- *Patrimonial*: Existe un impuesto a la propiedad cuya potestad se encuentra en cabeza de los municipios.

Personas físicas:

- *Ingresos/renta*: La alícuota del 7,5% al 27,5% es para las rentas del trabajo, mientras que el mínimo de 15% y máximo de 22,5% corresponde a rentas derivadas de intereses por inversiones.
- *Patrimonial*: El Impuesto a la herencia y donaciones aplicado por cada uno de los estados, existe una regla general: no puede exceder el 8%.

Las empresas residentes en Brasil están sujetas al impuesto a la renta bajo el criterio de renta mundial a una tasa fija del 15%. Sin embargo, aquellas compañías que obtengan ingresos anuales superiores a los 240.000 reales se encuentran alcanzadas por una alícuota adicional del 10%. Por otra parte, todas las empresas están alcanzadas por una contribución social sobre la renta, la cual se calcula a una tasa del 9%. En el caso de entidades financieras y compañías de seguros privados, la tasa a aplicar para estas contribuciones es del 15%.

Respecto de los impuestos patrimoniales, existe un impuesto sobre la propiedad, determinado por cada uno de los municipios. A modo de ejemplo, en San Pablo la tasa general es del 1% para las propiedades residenciales y del 1,5% para las propiedades comerciales.

Al igual que las empresas, las personas físicas residentes en Brasil deben tributar el impuesto a la renta por los ingresos obtenidos tanto en Brasil como en el exterior, aplicando el criterio de renta mundial.

Aquellos contribuyentes que son personas físicas no residentes deben tributar el impuesto a la renta por sus ingresos derivados del trabajo en Brasil a una tasa fija del 25%, no permitiéndose deducción alguna; mientras que los ingresos originados por alquileres de propiedades ubicadas en territorio brasileño no están sujetos a la tasa del 25%; sino del 15%.

En el caso de residentes brasileños, para aquellos ingresos de fuente brasileña el contribuyente se encuentra sujeto a retención al momento del cobro de la renta; mientras que para los ingresos de fuente extranjera se encuentran sujetos a pagos mensuales.

Los pagos mensuales se determinarán de acuerdo con diferentes tasas impositivas progresivas que van de 7,5% a 27,5%, considerando un monto exento de hasta 1.903,98 reales mensuales.

En diciembre de 2012 se modificó la ley 10.101/2000, la cual regulaba la participación en las utilidades distribuidas a sus empleadas y empleados, estableciéndose a través de dicha modificación una nueva escala progresiva que se aplica para los montos abonados por las empresas a su personal cuyas alícuotas oscilan entre el 7,5% y el 27,5%, con un monto exento de hasta 6.677,55 reales mensuales.

Acerca de los ingresos obtenidos por intereses de inversiones, se encuentran sujetos a una retención en la fuente con una alícuota que va del 15% al 22,5% dependiendo del plazo de la inversión.

Respecto de los impuestos patrimoniales, se puede observar que en el sistema tributario brasileño no existe un impuesto al patrimonio neto de las personas físicas. Sin embargo, existe un impuesto a la herencia y a las donaciones,

el cual es de carácter estatal y su gravabilidad depende de cada uno de los diferentes estados. Independientemente de ello, una regla general establece que la alícuota máxima a aplicar no puede superar el 8% que se calculará sobre el valor de los bienes, derechos o montos transferidos.

CHILE

Empresas:

- *Ingresos/renta*: El 25% corresponde para empresas que opten por el régimen Pro-Pyme (ventas inferiores a los 2,8 millones de dólares anuales) mientras que el 27% es para el resto de las empresas.

Personas físicas:

- *Ingresos/renta*: La tasa a aplicar depende de una escala progresiva, de 0% para aquellos sujetos que obtengan ingresos mensuales de hasta 680.022 pesos (US\$890 mensuales aprox.).
- *Patrimonial*: impuesto a la herencia y donaciones que oscila entre 1% y 25%, según el monto que reciban los herederos o donatarios.

Las personas jurídicas residentes o domiciliadas en Chile tributan el impuesto a la renta por sus ganancias obtenidas tanto en el territorio chileno como en el exterior, aplicando el criterio de renta mundial.

La reciente reforma tributaria que comenzó a regir en 2020, creó un régimen general de impuesto a la renta para todos los contribuyentes cuya tasa a aplicar es de 27%, salvo para aquellos que opten por el Régimen Pro-Pyme a quienes les corresponderá aplicar una tasa reducida de 25% (pueden optar por el Régimen Pro-Pyme aquellas compañías que tengan ventas anuales inferiores a 2,8 millones de dólares, aproximadamente).

Los socios o accionistas de las sociedades se encuentran obligados a tributar por aquellos retiros o dividendos según la renta percibida, con la particularidad de que los que son integrantes de sociedades bajo el Régimen Pro-Pyme pueden computar la totalidad del impuesto abonado por la compañía mientras que a quienes integran sociedades clasificadas como grandes empresas se les permite un cómputo parcial del tributo abonado por estas, hasta el 65%.

Acerca de las personas físicas residentes en Chile, al igual que los sujetos empresas, se encuentran alcanzadas por el impuesto a la renta por sus ingresos a nivel mundial, es decir por los obtenidos tanto en Chile como en el exterior. La tasa correspondiente a aplicar para las personas físicas depende del nivel de ingresos que obtengan, determinada por una escala progresiva desde 0% hasta 40%. La norma local establece que los que obtengan ingresos de hasta 680.022 pesos mensuales (aproximadamente US\$890) se encuentran exentos del pago de este impuesto, mientras que quienes perciban ingresos superiores a 15.615.320 pesos mensuales (aproximadamente US\$20.450) están alcanzados por la alícuota máxima del 40%.

Respecto de los impuestos patrimoniales para las personas físicas, se encuentra vigente el impuesto a la herencia y a las donaciones, cuyas alícuotas se determinan por una escala progresiva dependiendo del monto de la donación o herencias. Existen ocho alícuotas diferentes, que oscilan entre 1% y 25%; es aplicable la tasa mínima del 1% a aquellas herencias o donaciones de hasta 4.053.920 pesos (equivalente a US\$5.300) y la tasa máxima del 25% para aquellas donaciones o herencias que excedan el monto de 60.808.800 pesos (equivalente a US\$79.500).

URUGUAY

Empresas:

- *Patrimonial*: La alícuota máxima del 3% es para contribuyentes (de países de baja o nula tributación),

Personas físicas:

- *Ingresos/renta*: Hasta 379.596 pesos uruguayos la tasa de impuesto a las ganancias es del 0%; como este impuesto se puede abonar por grupo familiar el monto detallado anteriormente para que la tasa sea del 0% asciende a 759.192 pesos. Para que esto ocurra cada uno de los miembros de la familia debe ganar más de 12 salarios mínimos (16.300 pesos es un SM). Asimismo, se aclara que los montos detallados son para residentes; los sujetos no residentes pagan entre el 7% y el 25%, como mínimo y máximo.
- *Patrimonial*: Los mínimos y máximos para personas físicas no residentes ascienden a 0,7% y 1,5%, respectivamente. El mínimo no imponible es de 4.491.000 pesos, el cual se duplica para los casos que se tribute el impuesto por el grupo familiar.
- *Nota*: Cabe aclarar que el criterio de renta mundial aplica para ganancias mientras que para patrimonio se gravan solamente los bienes ubicados en el territorio uruguayo.

Las empresas residentes uruguayas deben tributar en dicho país por los ingresos obtenidos únicamente en esa jurisdicción a una tasa del 25%.

En lo que hace a los impuestos patrimoniales, dichos contribuyentes se encuentran sujetos a una tasa del 1,5%, la cual asciende a 3% en el caso de jurisdicciones de baja o nula tributación, sobre el valor de sus activos netos; siguiendo el mismo criterio que el tributo a la renta, es decir solamente sobre aquellos bienes ubicados o utilizados económicamente en el país. Se permite la deducción del impuesto a la renta con un tope del 1% del impuesto al patrimonio neto.

En primer lugar, acerca de las personas físicas, cabe mencionar que es de aplicación el criterio de renta mundial para este tipo de contribuyentes, pero únicamente en lo que respecta al impuesto a las rentas.

El impuesto a la renta para personas físicas residentes en Uruguay va de 0% a 36%, estableciendo la normativa que para aquellos sujetos que obtengan ingresos anuales de hasta 379.596 pesos la tasa de impuesto a las ganancias será de 0%.

Es un impuesto que puede abonarse por grupo familiar y, en ese caso, el tope mencionado en el párrafo precedente hasta donde es procedente la alícuota del 0% se eleva a 759.192 pesos. Cabe mencionar que si cada uno de los integrantes del grupo familiar gana más de 12 salarios mínimos los ingresos imposables deben sumarse antes de las deducciones y aplicar la escala con los montos incrementados; caso contrario se liquidarán por cada uno con las escalas de montos individuales.

Asimismo, la norma hace una distinción respecto de no residentes: establece que para los sujetos no residentes las alícuotas de mínimos y máximos se fijan en 7% y 25%, respectivamente.

Por último, en lo que hace al impuesto al patrimonio a las personas humanas residentes uruguayas van del 0,3% al 0,6%, con un mínimo no imponible de 4.491.000 pesos, el cual se duplicará para los casos que se tribute el impuesto como grupo familiar.

Al igual que para el impuesto a la renta, para los sujetos no residentes las alícuotas cambian y en lo que corresponde a este tributo la mínima asciende a 0,70% mientras que la máxima a 1,5%.

Beneficios impositivos – Nuevos residentes fiscales

En el marco de la pandemia de covid-19 son relevantes las modificaciones en la estructura tributaria de Uruguay para los nuevos residentes fiscales. A mediados de 2020, el Congreso uruguayo ha sancionado una ley que consolida el beneficio ya existente en el ordenamiento tributario uruguayo para las personas físicas que adquieran la calidad de residentes a partir del ejercicio 2020, pudiendo optar por alguna de las siguientes ventajas:

- No tributar impuesto a la renta de personas físicas (IRPF) por las rentas obtenidas en el exterior por los ejercicios fiscales de los próximos diez (10) años.
- Tributar el IRPF por los rendimientos de capital mobiliarios del exterior desde el ejercicio en que se adquiere la residencia fiscal, a una tasa del 7%; siendo la tasa general del IRPF para estos rendimientos del 12%.

Por otra parte, el presidente de la República Oriental del Uruguay, el 11 de junio de 2020 firmó un decreto donde flexibilizó aspectos para la obtención de la residencia fiscal uruguaya.

En primer lugar, en el mencionado acto administrativo se estableció una reducción del valor de la inversión en propiedades de US\$1,7 millones a US\$380.000 y el tiempo de residencia bajó de 180 días a 60 días en un año.

Sin embargo, el punto más atractivo se observa en el caso de querer radicar una empresa en territorio uruguayo: antes se requería una inversión de US\$5,3 millones y ahora la cifra bajó a US\$1,6 millones, pero con la obligación de contratar quince (15) empleos directos.

Asimismo, se decidió impulsar un nuevo régimen simplificado y reducir la carga tributaria a los capitales que ingresen al país; determinando que se libere a las empresas de hasta el 90% del impuesto a las rentas de las actividades económicas. Con anterioridad a este decreto, las empresas que llegaban a Uruguay podían obtener este beneficio hasta el 80% y las ya radicadas hasta un 60%.

El objetivo de estas políticas se basa principalmente en aumentar la base de los contribuyentes con el fin de captar nuevas inversiones extranjeras y aportar al círculo virtuoso que se genera por cada nuevo ingreso de divisa invertido en el país.

EUROPA OCCIDENTAL

Tabla 24

Alicuotas mínimas y máximas de impuesto a la renta y a la propiedad por tipo de contribuyente (a septiembre 2020)

País	Sujeto	Impuesto				Renta Mundial
		Ingresos/renta		Patrimonio		
		Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo	
Alemania	Empresas	0%	15,83%	-	-	Sí
		3,5% + 12,60%	3,5% + 20,30%			
	Personas físicas	0%	45%	0,26%	1%	Sí
		3,50%	3,50%			
España	Empresa	-	25,00%	-	-	Sí
		-	15,00%			
	Personas físicas	19%	23%	0,20%	2,50%	Sí
		19%	45%			
Italia	Empresa	-	24%	-	-	Sí
		-	3,90%			
	Personas físicas	23%	43%	4%	8%	Sí
		1,23%	3,33%	-	0,76%	
-	0%	0,80%	-	0,20%		
Francia	Empresa	-	28,00%	-	-	NO
	Personas físicas	0%	45%	0%	1.50%	SI
		-	9,20%	5%	60%	
		-	0,50%			
Reino Unido	Empresa	-	19,00%	-	-	Sí
	Personas físicas	0%/20%	45,00%	-	40%	SI
				0%	40%	
Dinamarca	Empresa	-	22%	1,60%	3,40%	NO
	Personas físicas	12,14%	15%	1,60%	3,40%	Sí
		-	8%			
		27%	42%			

Fuente: Elaboración propia en base a PWC

A continuación, se desarrollan las alícuotas de cada país europeo seleccionado.

ALEMANIA

Empresas:

- *Ingresos/renta*: Tiene una tasa uniforme del 15% a la cual se adiciona un recargo por solidaridad del 5,5%, arribando a una tasa impositiva total del 15,825%. Además, hay un impuesto comercial que va del 12,60% al 20,30% según la ubicación del establecimiento comercial.
- *Patrimonial*: No existe impuesto a la riqueza o capital empleado para empresas.

Personas físicas:

- *Ingresos/renta*: Hasta el monto de €9.408 al año la alícuota de ganancias es 0% para personas que no están casadas, mientras que para personas casadas dicho monto asciende a €18.816 anuales. Cabe destacar que, para mejorar la situación económica y la infraestructura de determinadas regiones, el gobierno alemán está aplicando un recargo de solidaridad del 5,5%.
- *Patrimonial*: La tasa del impuesto a la propiedad depende de su uso. Se hace una distinción entre: impuesto sobre la propiedad A: tierras para uso agrícola y forestal e impuesto sobre la propiedad B: otras tierras urbanizadas y construibles. La tasa del impuesto a la propiedad varía entre 0,26% y 1% dependiendo del tipo de uso de la propiedad y el estado en el que se encuentra la propiedad, ya que se aplica una alícuota adicional por municipio. Existe un impuesto para la transferencia de inmuebles que oscila entre 3,5% y 6,5%.

Alemania establece el criterio de renta mundial para aplicar el impuesto a la renta sobre las empresas residentes; sin embargo, existen diferentes tratados internacionales de doble imposición que eximen los ingresos atribuibles a un establecimiento permanente (EP). Tal es así que, los no residentes con EP o rentas de la propiedad están sujetos a impuestos sobre la renta de fuente alemana, las rentas obtenidas por regalías y dividendos se gravan a través de retenciones en la fuente y los intereses pagados en el extranjero están, en la mayoría de los casos, libres de impuestos alemanes.

Por otra parte, el impuesto a la renta de los sujetos empresas residentes en Alemania se calcula sobre una tasa uniforme del 15%; acompañado de un recargo por solidaridad del 5,5%, obteniendo como resultado una alícuota efectiva total del 15,825% sobre el total de las rentas.

Asimismo, existe un impuesto comercial cuya tasa se compone de una combinación entre una tasa impositiva uniforme del 3,5% y una tasa impositiva municipal que depende de dónde se encuentre ubicado el establecimiento comercial; esta tasa "variable" oscila entre 12,6% y 20,30%.

No existe para las empresas impuesto sobre la riqueza o el capital empleado. Existe un tributo menor sobre la propiedad cuyo cobro les corresponden a las autoridades locales el cual puede ser compensado en parte con una deducción adicional del impuesto comercial.

En lo que respecta a las personas humanas, hasta el monto anual de €9.408 la alícuota del impuesto a la renta es 0% para todos aquellos sujetos que no se encuentran casados/as, mientras que para las personas casadas dicho monto se eleva a €18.816 anuales. A partir de los mencionados montos, para cada uno de los casos, se establecen diferentes alícuotas escalonadas existiendo como tope una alícuota del 45%, también una de las más elevadas de Europa occidental.

Asimismo, a los fines de mejorar la situación económica y la infraestructura de determinadas regiones, al igual que para los sujetos empresas, el gobierno aplica un recargo de solidaridad del 5,5%. En este tramo superior del impuesto a la renta para personas humanas, recargado con el impuesto solidario, es donde se encuentra la mayor progresividad en el sistema tributario de Alemania.

Al igual que para las corporaciones, existe el impuesto sobre la renta comercial, cuya potestad tributaria se encuentra en cabeza de los municipios. A diferencia de los otros, para este tipo de sujetos la alícuota es de 3,5% de los ingresos comerciales y se debe considerar un monto libre de impuestos de €24.500.

En lo que respecta a los impuestos patrimoniales para sujetos personas humanas, en la actualidad Alemania no tiene vigente un impuesto que grave el patrimonio de estos sujetos; sin embargo, se encuentra vigente un impuesto para las transferencias de inmuebles el cual va de 3,5% a 6,5% del valor de las transferencias de las propiedades alemanas.

ESPAÑA

Empresas:

- *Ingresos/renta*: Alícuota general del 25%. Existencia de una reducción de 15% para nuevas compañías por los primeros dos ejercicios que obtienen beneficios. Existe un impuesto sobre actividades profesionales y comerciales cuyo tope es 15%.
- *Patrimonial*: Existe un impuesto del 1% para las reducciones de capital y disolución de empresas.

Personas físicas:

- *Ingresos/renta*: Existen dos grupos. Por un lado, rentas de ahorro del 19% al 23%; y por otro, rentas a nivel general de 19% a 45%
- *Patrimonial*: Cada comunidad establece sus mínimos no imposables y sus alícuotas, en el caso de no establecerlas se aplican las definidas en la ley española, que considera un mínimo de €700.000. A los fines de este análisis, respecto de las alícuotas, se exponen las determinadas en la ley española.

Las rentas de las corporaciones españolas se encuentran sujetas a una alícuota general del 25%, aplicándose el criterio de renta mundial para las empresas residentes; es decir que una sociedad española abonará como impuesto a la renta 25% de sus ganancias obtenidas tanto en ese país como en el exterior.

Por otra parte, el sistema impositivo español posee una alícuota reducida del 15% para las sociedades nuevas, aplicando dicha tasa al primer y segundo ejercicio fiscal en el que se obtienen beneficios. Sin embargo, este beneficio se encuentra limitado para ciertas sociedades, no quedan comprendidas las sociedades de capital ni las sociedades que formen parte de un grupo nacional o internacional.

Asimismo, se encuentra vigente un impuesto sobre las actividades comerciales y profesionales. que grava de manera anual las mencionadas actividades que se realicen o no en un local determinado.

En los casos de reducción de capital o de disolución de compañías, existe un impuesto al capital del 1%, el cual debe ser abonado por los accionistas.

Las personas físicas residentes en España se encuentran sujetas al criterio de renta mundial, quedando alcanzadas todas las ganancias que obtengan ya sean en España o en el exterior.

Existen dos tipos de rentas para estos contribuyentes, la renta general y la renta de ahorro. Dentro de la renta de ahorro se incluyen los dividendos, participaciones societarias, intereses, plusvalías, etc.; mientras que las rentas generales funcionan como un residual: corresponde a todos aquellos ingresos que no están alcanzados como renta de ahorro.

La renta imponible de ahorro se encuentra alcanzada por un mínimo de 19% y un máximo de 23% mientras que el rango para la renta general va de 19% a 45%. Asimismo, en las rentas de este último grupo, el monto a partir del cual comienza a gravarse con 19% asciende a €12.450 por año, mientras que para los del primer grupo no existe monto mínimo alguno que no se encuentre sujeto a impuesto.

El impuesto al patrimonio de las personas humanas se aplica sobre este conformado al 31 de diciembre de cada año. Existe una cantidad mínima de impuesto al patrimonio, la cual es determinada por cada una de las comunidades autónomas de España y, en caso de no establecerla, se aplica el importe que establece la ley española: €700.000. Lo mencionado aplica solamente a residentes españoles, mientras que para los no residentes el límite siempre es el estipulado en la ley española y no el que determine cada comunidad. Por otra parte, las viviendas permanentes poseen un límite propio: €300.000.

Al igual que los mínimos no imposables, cada comunidad puede determinar su escala progresiva, en caso de que no lo haga se aplica la establecida por la ley española. A los fines del presente análisis se consideran las alícuotas establecidas en esta normativa, las cuales van de 0,2% a 2,5%.

Los contribuyentes que tienen una obligación tributaria o que su patrimonio (exento o no) supere los dos millones de euros, se encuentran obligados a presentar declaración jurada de impuestos patrimoniales.

ITALIA

Empresas:

- *Ingresos/renta*: El 24% corresponde al impuesto a la renta (IRES) mientras que el 3,9% es la tasa general del impuesto sobre la producción regional (IRAP), cuya potestad tributaria se encuentra en cabeza de las diferentes regiones, las cuales pueden aumentar o disminuir la tasa general en hasta un 0,92%. Las tasas generales para el IRES son del 24% y del 3,9% para el IRAP.

Personas físicas:

- *Ingresos/renta*: Las personas físicas se encuentran alcanzadas por tres tipos de impuestos sobre la renta: el nacional, el regional y el municipal. Las diferentes alícuotas se calculan de acuerdo con una escala progresiva, aplicando el criterio de renta mundial para los individuos residentes; mientras que para los no residentes el impuesto se determina solamente por los ingresos de fuente italiana.
- *Patrimonial*: Los mínimos y máximos de 4% y 8% corresponden al impuesto a la herencia/donación. El 0,76% se aplica a las propiedades fuera de Italia y la tasa del 0,2% es aplicable para las inversiones financieras fuera del país.

La base imponible para determinar el IRES de las empresas residentes en Italia apela al criterio de renta mundial mientras que las empresas residentes en el exterior tributarán el impuesto solamente por las ganancias de fuente italiana. Por otra parte, en los últimos años se puede observar una reducción en la alícuota del IRES: hasta el año fiscal 2016 inclusive esta era del 27,5%, a partir del año 2017 rige la alícuota actual del 24%.

Acerca del IRAP, se observa que para ciertas empresas tales como bancos, entidades financieras, entre otras, existen distintas alícuotas que difieren de la general. Las diferentes regiones cuentan con facultad suficiente para aumentar o disminuir la tasa general del IRAP en hasta un 0,92%.

En cuanto al impuesto a la renta de personas físicas y específicamente acerca de la escala progresiva para el impuesto a la renta nacional, las alícuotas oscilan entre el 23% y el 43%, aplicándose la tasa mínima para aquellos sujetos que tengan ingresos anuales de hasta €15.000, mientras que la alícuota mayor se aplicará cuando los ingresos anuales superen €75.000.

El impuesto a la renta regional depende, como su nombre lo indica, de cada una de las regiones: las tasas oscilan entre 1,23% y 3,33%. Asimismo, el impuesto a la renta municipal depende de cada uno de los municipios, sus tasas van de 0% a 0,8%.

Al analizar los diferentes impuestos patrimoniales de las personas físicas, en primer lugar, se puede observar el impuesto a las sucesiones y/o donaciones el cual fue reincorporado en el sistema tributario italiano a partir de 2006,

después de un periodo de cinco años durante el que se había eliminado. Las diferentes alícuotas dependen del grado de parentesco entre las partes. Por ejemplo, para el caso de cónyuge o parientes en línea directa el impuesto a aplicar será de 4% sobre el valor de los activos que superen el monto de un millón de euros, calculado por cada uno de las y los herederos/donatarios.

Si la herencia o donación la recibe un/a hermano/a la alícuota será del 6% sobre el valor que exceda los €100.000 por heredero/donatario; mientras que para otro miembro de la familia hasta la cuarta generación se aplicará la misma tasa del 6% pero sobre el valor de la transferencia sin ningún tipo de mínimo no imponible.

Todas las demás transacciones realizadas a beneficiarios no mencionados quedarán sujetas a una alícuota de 8% sobre el valor total transferido, sin tener en cuenta monto alguno como mínimo no imponible.

Por otra parte, existe un impuesto al patrimonio sobre las propiedades inmobiliarias que posean las personas físicas residentes italianas fuera del país, cuya alícuota es de 0,76%. Si el monto a pagar por este tributo es inferior a €200 no debe ingresarse; mientras que si excede dicho monto debe abonarse en su totalidad.

Por último, se encuentra vigente para las personas físicas residentes en Italia un impuesto al patrimonio sobre inversiones financieras fuera del país, cuya base imponible se calcula por los ingresos por las ganancias que se obtengan al 31 de diciembre o al final del periodo de tenencia aplicando una tasa del 0,2% (tasa vigente al año 2019).

Sin embargo, solamente para el caso de las cuentas bancarias en el exterior, el impuesto asciende a una suma fija de €34,20 por cada cuenta bancaria, cuyo monto no deberá ingresarse si el ahorro es inferior a €5.000 en todas las cuentas bancarias que se posea.

FRANCIA

Empresas:

- *Ingresos/renta*: Alícuota única del 28%. Se establece una baja de alícuota para los años venideros, 26,5% en 2021 y 25% en 2022.

Personas físicas:

- *Ingresos/renta*: Las tasas del 0 al 45% corresponden al impuesto a la renta para personas físicas, luego existen sobrecargas sociales que no tienen máximos y mínimos, sino sendas tasas fijas de 9,2% y 0,5%. Asimismo, existe una tasa del 7,5% para los ingresos por inversiones de determinados sujetos que cumplan ciertas condiciones.
- *Patrimonial*: La alícuota máxima del 1,5% del impuesto a la propiedad se aplica cuando la base imponible supera los diez millones de euros. Respecto del impuesto a la herencia o donación, las alícuotas van de 5% a 60%, según monto y grado de parentesco.

Las corporaciones residentes en Francia se encuentran obligadas a tributar solamente sobre aquellos ingresos de fuente francesa, es decir que no se aplica el criterio de renta mundial sino el de la territorialidad.

Hasta 2019, el impuesto a la renta se encontraba dividido en dos escalas, un primer grupo de aquellos contribuyentes que generaban ingresos hasta 500.000 anuales sujetos por una alícuota del 28% mientras que los que excedían dicho monto se encontraban alcanzados por una del 31%, que se elevaba al 33,33% para casos de empresas con ingresos superiores a 250 millones de euros por año.

A partir del ejercicio 2020 se eliminó esta distinción en virtud de los ingresos anuales, estableciéndose una tasa del 28% para todas las compañías, independientemente del monto facturado en el ejercicio fiscal. Asimismo, con dicha modificación, se dejó establecido una reducción de la tasa referida a este impuesto para los años futuros, quedando establecida en un 26,5% para el ejercicio fiscal 2021 y 25% para 2022.

Las personas físicas residentes en Francia se encuentran sujetas al impuesto sobre la renta sobre la renta mundial, es decir deben tributar el impuesto por sus ingresos obtenidos tanto en Francia como en el exterior.

Las diferentes categorías de ingresos son combinadas y luego de realizadas las deducciones correspondientes, la base imponible sujeta a impuesto se encuentra alcanzada según una escala progresiva del 0% al 45%, debiendo abonar una sobretasa del 3% sobre la parte de ingresos que supere €250.000 anuales para una persona soltera y de €500.000 anuales para un matrimonio y una sobretasa del 4% para los ingresos que superen €500.000 anuales para una persona soltera y de un millón de euros para una pareja casada.

Por otra parte, se encuentran vigentes las denominadas “sobrecargas sociales”, aplicadas a diferentes tipos de ingresos tales como los laborales, por alquileres, dividendos, intereses y ganancias de capital.

Estos tipos de ingresos se encuentran sujetos a una alícuota de 9,2% en concepto de contribución social general y a una tasa de 0,5% en concepto de contribución al reembolso de la deuda social. Por otra parte, las personas sujetas a un régimen de seguridad social obligatorio que no sea francés pero que se encuentre dentro de un país del espacio económico europeo (EEE) están exentos de estas dos contribuciones respecto de sus ingresos por inversión, pero amén de ello se encuentran alcanzados por un impuesto de solidaridad del 7,5%.

Acerca de los impuestos sobre el patrimonio, los sujetos personas físicas que sean residentes fiscales en Francia al 1 de enero de cada año deben tributar el denominado impuesto a la propiedad sobre sus inmuebles en todo el mundo. Solamente se encuentran alcanzadas por el impuesto aquellas propiedades inmobiliarias no profesionales. El monto a partir del cual se empieza a pagar asciende a 1,3 millones de euros al 1 de enero de cada año y las alícuotas sobre las cuales queda alcanzado oscilan entre 0,5% y 1,5% cuando el patrimonio supera 10 millones de euros.

Por otra parte, existe un impuesto sobre las sucesiones/herencia o donaciones el cual se calcula con tasas progresivas que van del 5% al 40% para descendientes directos. Entre hermanos la alícuota es de 35% o 45%, para otros parientes, 55%, y entre familias, del 60%.

REINO UNIDO

Empresas:

- *Ingresos/renta*: Alícuota general del 19%, se reduce al 10% para las ganancias obtenidas por explotación de patentes. Existen cuatros regímenes especiales para ciertas actividades.

Personas físicas:

- *Ingresos/renta*: La tasa del 0% se aplica solo a ingresos al ahorro y hasta un monto de £5000 anuales; quedando la tasa mínima para las demás rentas en 20%.
- *Patrimonial*: La tasa general del 40% se aplica a las sucesiones. El mínimo y máximo de 0% a 40% corresponde al impuesto a la donación/regalo, de acuerdo con el tiempo transcurrido entre la entrega y el fallecimiento del causante.

Las empresas residentes en el Reino Unido se encuentran sujetas al impuesto sobre la renta según el criterio de renta mundial, mientras que para los sujetos no residentes se aplica solamente por los ingresos obtenidos de fuente local.

La alícuota general del impuesto a las sociedades es de 19%; con la excepción de que, para aquellas ganancias originadas por explotación de patentes, se reduce al 10%.

Por otra parte, existen diferentes regímenes especiales referidos al impuesto a las sociedades para las empresas de petróleo y gas, compañías de seguros de vida, bancos y entidades financieras y un régimen especial de tonelaje. Actualmente no existen impuestos locales o provinciales sobre la renta.

Las personas físicas residentes y domiciliadas en el Reino Unido se encuentran sujetas al impuesto a la renta por sus ganancias tanto en dicho país como en el exterior. Ahora bien, una persona residente pero que no se encuentra ni es considerada domiciliada en el Reino Unido puede tributar sus rentas de inversión y de ganancias de capital fuera del Reino Unido siempre y cuando estas se remitan a dicho territorio.

El impuesto a la renta para personas físicas queda sujeto a diferentes escalas progresivas que van del 0% al 45%. La tasa del 0% se aplica solamente para ingresos obtenidos de ahorros y hasta un monto de £5.000 al año; quedando aplicable una alícuota del 20% para aquellas rentas obtenidas por conceptos ajenos al ahorro hasta el monto de £37.000 al año, de £37.501 a £150.000 al año una tasa del 40% y superando este último monto una alícuota del 45%.

Acerca de los impuestos patrimoniales, se observa que no existe un impuesto que grave el patrimonio neto de las personas físicas, sino que se encuentra en vigor un tributo sobre las sucesiones y donaciones/regalos; donde el impuesto a la herencia se calcula con una tasa estándar del 40% sobre la parte del patrimonio que exceda el mínimo de £325.000.

Sin embargo, existen algunos casos donde puede aplicarse una alícuota reducida, de 36%, sobre algunos activos, por ejemplo, el del causante que deja 10% o más del valor neto del total del patrimonio a caridad.

Acerca de los tributos por obsequios, pueden ser gravados luego del fallecimiento siempre que el monto exceda las £325.000 y que el causante haya fallecido dentro de un plazo de siete años desde la fecha de la donación.

La norma determina que, si el regalo se realizó en los últimos tres años, la tasa a aplicar es del 40%, entre el tercer y cuarto año del 32%, entre cuarto y quinto año del 24%, entre el quinto y sexto año del 15%, entre el sexto y séptimo año del 8% y posteriormente queda exento del tributo.

DINAMARCA

Empresas:

- *Ingresos/renta*: La alícuota de 22% es general.
- *Patrimonial*: Las alícuotas corresponden a un impuesto territorial sobre los bienes inmuebles, cobrado por las municipalidades.

Personas físicas:

- *Ingresos/renta*: Los diferentes tipos de ingresos están sujetos a diferentes tasas. En lo que respecta a los ingresos estatales, se divide en inferiores y superiores, gravando el 12,14% o 15%, respectivamente. Para los "local tax" se establece una alícuota del 8% y para los ingresos por dividendos de 0 a 55.300 coronas danesas se grava con un 27% y cuando supera las 55.300 coronas con un 42%. Cabe mencionar que existe un límite de tasa marginal: no puede ser superior al 52,06%.
- *Patrimonial*: El impuesto a la propiedad es un impuesto que se paga al municipio local en función del valor de la tierra no urbanizada. Cada municipio establece su tasa y recauda el impuesto dos veces al año a través de formularios de transferencia bancaria. El valor de la propiedad es el valor de la propiedad real, incluidos terrenos y edificios.

Las empresas residentes en Dinamarca deben tributar por sus ingresos obtenidos únicamente en dicho territorio, es decir que no aplica el criterio de renta mundial. La alícuota de la mencionada renta es del 22%.

La alícuota del impuesto a la renta del 22% es a nivel general ya que existen alícuotas diferenciales para determinadas actividades, tales como las hidrocarbúferas, sujetas a una alícuota del 25%. Asimismo, para este tipo de actividades, se aplica una tasa adicional por el denominado impuesto sobre los hidrocarburos, calculado sobre los

beneficios de exploración y extracción de petróleo y gas a una tasa del 52%. El impuesto del 25% es deducible a los fines del cálculo del impuesto sobre los hidrocarburos, lo que termina determinando una tasa efectiva del 64%.

Cualquier otra actividad relacionada con la prospección, exploración o explotación de petróleo y gas se encuentra sujeta a impuestos bajo un sistema más agresivo que otras actividades.

Acerca de impuestos al patrimonio para las compañías, los titulares de propiedades no residenciales deben pagar anualmente un impuesto territorial, el cual es cobrado por los diferentes municipios y va del 1,6% al 3,4% del valor del terreno.

Las personas humanas residentes en Dinamarca están sujetas al criterio de renta mundial, por lo tanto, deben tributar por sus ingresos mundiales. Asimismo, para las personas humanas existen impuestos a la renta a nivel nacional, municipal y regional.

Los diferentes tipos de ingresos se encuentran sujetos a distintas tasas; en lo que hace a los ingresos estatales se divide en inferiores y superiores, gravados en 12,14% o 15%, respectivamente. Acerca de los "local tax", se establece una alícuota fija del 8% y, los ingresos obtenidos por dividendos se encuentran alcanzados a una alícuota del 27% hasta el monto de 55.300 coronas danesas, mientras que si supera dicho monto la alícuota asciende al 42%.

La norma determina un límite de tasa marginal: no puede ser superior al 52,06%; es decir que ese es tope de alícuota marginal que deberían ingresar este tipo de contribuyentes en lo que respecta a sus ingresos. Esta tasa, no obstante, es una de las más elevadas de toda Europa para el impuesto personal a la renta.

Asimismo, el sistema impositivo establece diferentes regímenes especiales, tales como para expatriados y para esquemas de contratación de mano de obra.

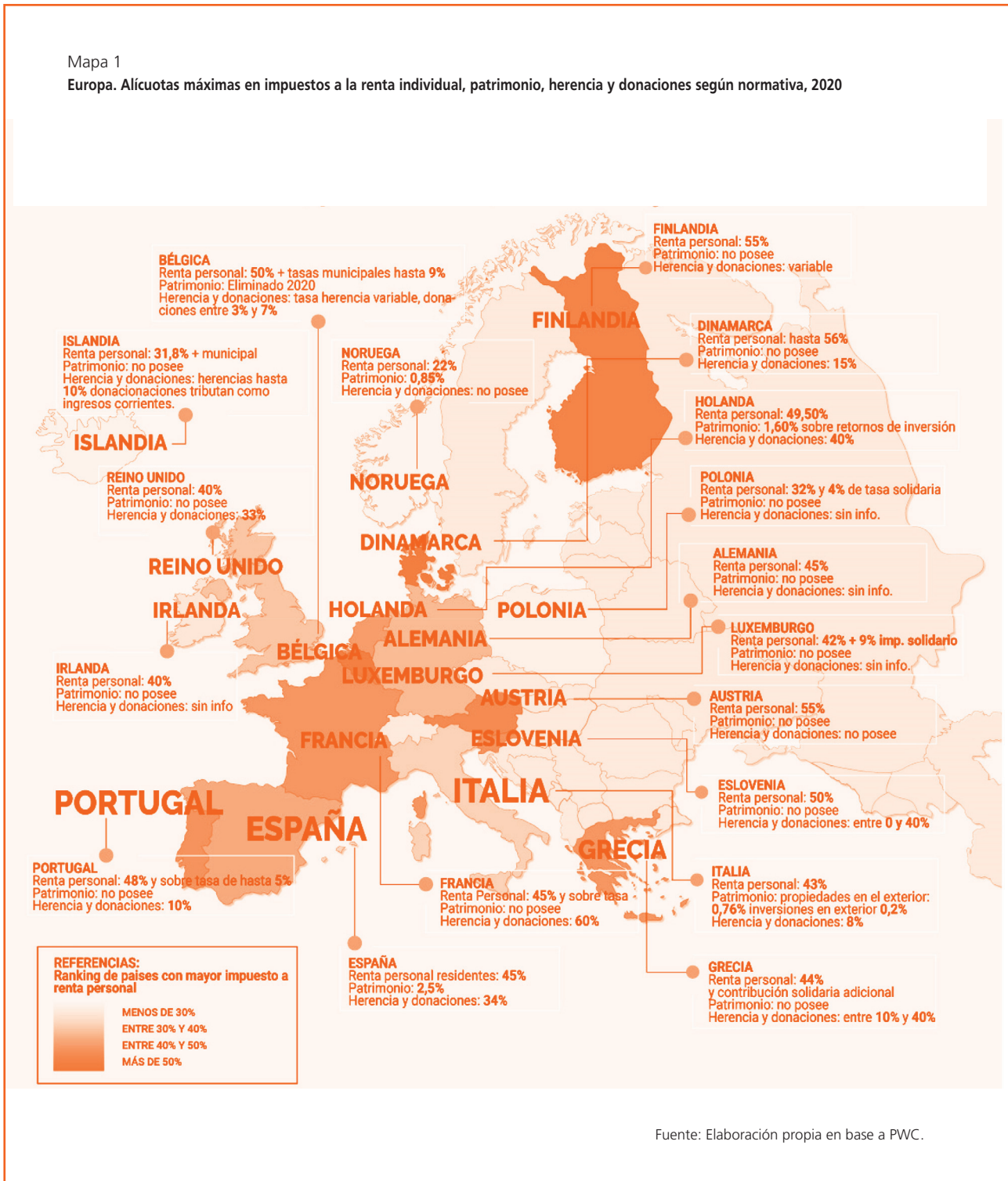
En lo que hace al impuesto al patrimonio neto de las personas físicas, desde el año 1997 se dejó sin aplicación, con la particularidad de que al día de la fecha los contribuyentes deben completar sus declaraciones de activos.

Por último, se encuentra vigente el impuesto anual a la propiedad para personas humanas, el cual es de 1% del valor de la propiedad hasta 3.040.000 coronas danesas y de 3% del valor de la propiedad superior a dicho monto.

Dinamarca, en síntesis, tiene una tasa para el impuesto personal a la renta superior al 50% –aunque con tope en 56%–. Este impuesto funciona con gravámenes en los tres niveles: nacional, estadual y municipal, aunque de distinta magnitud. Para las personas humanas aplica, a su vez, el criterio de renta mundial (no así para las sociedades). Si bien para las personas humanas se eliminó el impuesto al patrimonio neto, existe un impuesto a la propiedad anual. En lo que refiere a las sociedades, la alícuota más elevada del impuesto a la renta es moderada (22%), aunque se observa una mayor carga hacia las actividades hidrocarburíferas, fuente central de ingresos por el impuesto a la renta corporativa. Las sociedades no se acogen al criterio de renta mundial.

Mapa 1

Europa. Alcúotas máximas en impuestos a la renta individual, patrimonio, herencia y donaciones según normativa, 2020



3

CONCLUSIONES

Luego de analizar los sistemas tributarios y los principales hechos de los últimos años a partir de la crisis de 2008, podemos agrupar nuestras conclusiones en cuatro grandes ejes:

- 1) transformaciones en materia de progresividad y presión fiscal en los países y bloques regionales analizados;
- 2) decisiones en materia de política tributaria tendientes a la progresividad que adoptaron los gobiernos en el periodo estudiado y la emergencia de estos debates en el marco de la crisis de covid-19;
- 3) niveles de alícuota comparados en impuesto a la renta y a la propiedad en la muestra de países estudiada;
- 4) transformaciones en materia de transparencia tributaria respecto de los paraísos o guaridas fiscales que se impulsaron a nivel global desde la crisis de 2008 y los impactos que tuvieron en una mejor regulación y control de la evasión.

1. LIMITADOS IMPACTOS DE LA CRISIS INTERNACIONAL DE 2008 EN LA TRIBUTACIÓN GLOBAL: LA LEVE ALTERACIÓN DE PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA EN EUROPA Y AMÉRICA

Un primer dato revela que la presión tributaria de los países de Europa seleccionados es claramente más elevada que la que presentan los países de América del Sur. En principio, vale la pena decir que el promedio en el periodo analizado (2008-2018/2019, según disponibilidad de datos) de la presión tributaria de América del Sur es del 28,2% mientras que los seis países seleccionados de Europa es del 38,8%, lo mismo se ve reflejado en las tasas de progresividad y luego en los indicadores de distribución del ingreso.

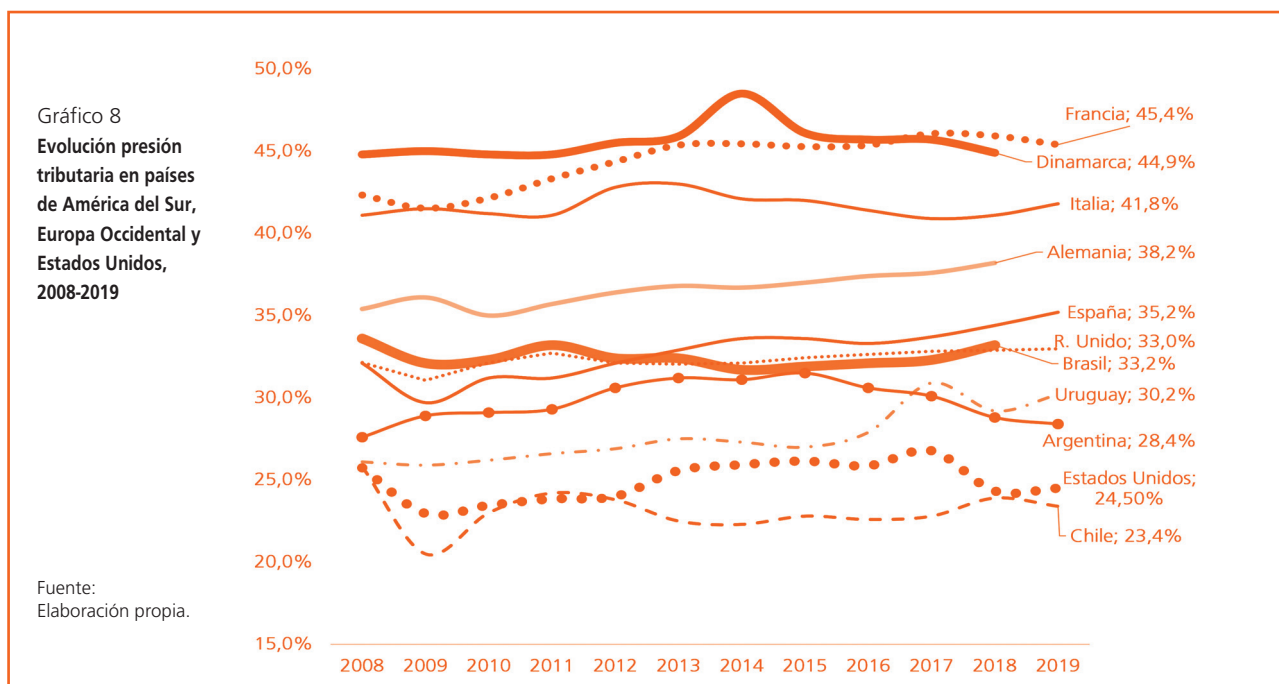
Cuando comparamos los datos con la presión tributaria de la región según datos de la OCDE, estas diferencias se acentúan.

Presión tributaria OCDE	Europa (todos los países)	Europa (muestra 6 países)	América Latina (todos los países)	América del Sur (muestra de 4 países)	Estados Unidos
2008	36,8%	37,98%	21,4%	28,28%	25,74%
2009	36,4%	37,48%	20,6%	26,85%	22,96%
2010	36,3%	37,75%	20,9%	27,65%	23,46%
2011	36,6%	38,14%	21,4%	28,33%	23,85%
2012	37,3%	38,88%	21,7%	28,43%	24,00%
2013	37,8%	39,34%	21,7%	28,40%	25,57%
2014	38%	39,74%	21,9%	28,10%	25,93%
2015	37,7%	39,40%	22,3%	28,30%	26,15%
2016	38%	39,30%	22,4%	28,30%	25,87%
2017	38%	39,47%	22,3%	29,03%	26,78%
2018	38,2%	39,57%	22,7%	28,78%	24,33%
Promedio	37,37%	38,82%	21,75%	28,22%	24,97%

Tabla 25

Promedio de presión tributaria en Europa (total y promedio 6 países), América Latina, América del Sur (4 países) y Estados Unidos, 2008-2019

Fuente: Elaboración propia. Entre los países de América del Sur: Argentina, Brasil, Chile y Uruguay, en la muestra de 6 países de Europa se consideró a Alemania, España, Italia, Francia, Dinamarca y Reino Unido. En Europa (todos los países) se consideró todos los países de la Unión Europea: Austria, Bélgica, República Checa, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Francia, Alemania, Grecia, Hungría, Irlanda, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Holanda, Polonia, Portugal, Eslovaquia, Eslovenia, España y Suecia.



Por su parte, la progresividad tributaria en Europa, entendida por el nivel de participación de los impuestos progresivos sobre el conjunto de la recaudación, ronda en promedio el 55% para el periodo comprendido entre 2008 y 2019, mientras que en América del Sur este mismo dato es considerablemente menor: 39%. Esta brecha de progresividad fue reduciéndose en todo el periodo analizado, debido a aumentos en la progresividad de los países seleccionados de América del Sur y reducciones en los países de Europa. Si en 2008 la brecha era de 20 puntos porcentuales (Cono Sur 37% y Europa 57%), diez años después es de 15 puntos porcentuales (Cono Sur 40% y Europa 55%). Los cambios en el impuesto a la renta de América del Sur explican el crecimiento en la progresividad¹³¹, y en Europa se da una leve caída por aumentos en los impuestos al consumo.

Como fue señalado en la introducción, este trabajo se propuso aportar un análisis de casos seleccionados y en clave comparativa sobre la forma de recaudar en materia tributaria, aunque es importante aclarar que este análisis sobre la recaudación no permite concluir linealmente que a partir de una recaudación progresiva se logre una distribución equitativa global del ingreso, ya que el trabajo no avanza sobre un análisis fiscal integral (recaudación + ingreso), como debería hacerse en investigaciones ulteriores para determinar la corrección a la desigualdad de parte de la instancia de la recaudación y luego en la instancia del gasto. En efecto, del análisis de la bibliografía especializada, y específicamente Gaggero y Rossignolo (2011), se desprende que las decisiones atinentes al gasto, a su magnitud y sus destinos en Argentina, incidieron en el coeficiente de Gini con mayor relevancia que la forma de tributación (conclusión sujeta, no obstante, a los periodos bajo análisis y a los casos estudiados). Sin embargo, es importante revisar el comportamiento del índice de Gini en el mismo periodo por país. Este muestra el grado de desigualdad en la distribución del ingreso al interior de un país, y revela que en todo el periodo es menor en los países europeos investigados (lo que evidencia mejor distribución del ingreso) que en los cuatro países de América del Sur. A 2018, encontramos casos extremos como el de Brasil con un Gini de 0,539 mientras que en Dinamarca midió 0,278. En este sentido, como ya se mencionó, escapa al alcance de este trabajo el análisis profundo sobre la distribución del ingreso para el periodo analizado, aunque sería de utilidad en investigaciones posteriores complementar el análisis tributario con el análisis del gasto.

En Europa los impuestos progresivos representan más de la mitad de la recaudación. Podemos agrupar a los países analizados en tres diferentes niveles de progresividad. Por un lado, Francia y Dinamarca muestran que más del 60% de su recaudación se debe a los impuestos a los ingresos y a la propiedad. Luego encontramos un grupo de

131 Queda el interrogante acerca de si el incremento del impuesto a la renta en América del Sur puede relacionarse con una masificación del impuesto a personas físicas con menores ingresos. Aunque así fuera, esta circunstancia puede evaluarse como un escenario mejor que aquel que depara un aumento de los impuestos al consumo, que recaen de lleno en los sectores más vulnerados.

países (Alemania, España e Italia) en los que la progresividad ronda el 50%, y, por último, Reino Unido, en el que la progresividad alcanza su nivel más alto en 2019 con un 46%. La alta participación en la recaudación de los impuestos a la renta y a la propiedad en Dinamarca y Francia explica esta diferencia. Por ejemplo, en 2018, en Dinamarca los impuestos a los ingresos representan el 60% de la recaudación total. Para ese mismo año, en Italia los impuestos al ingreso incidieron en un 33% de la recaudación.

En contraposición, España y Reino Unido tienen sistemas tributarios más dependientes de impuestos al consumo. Por ejemplo, hacia 2018, en España los impuestos al consumo constituyeron el 45% del total recaudado, en Francia, en ese mismo año, los impuestos al consumo fueron del 21,9%. Alemania e Italia tienen igual participación de impuestos a la renta que de impuestos al consumo, pero Alemania tiene una más alta participación de los impuestos a la propiedad que explican su mayor progresividad.

La tendencia europea en el periodo analizado es hacia una menor progresividad en todos los casos, salvo en Francia, Dinamarca y Alemania. Esto es producto de las respuestas a la crisis de 2008 en países como España, Grecia, Portugal y Reino Unido, que significaron distintas reducciones impositivas para impulsar la recuperación económica, junto con el repago de deudas y el cumplimiento de las metas del déficit impuesto por Bruselas (la Troika).

En el caso de España particularmente se registró que las consecuencias de la crisis internacional trajeron un muy fuerte aumento de los impuestos regresivos del sistema tributario, sobre todo al consumo, que pasaron de una participación, en 2009, de 39,10% a su máximo de 47,40% en 2016. Esto responde a las políticas de ajuste impulsadas por el gobierno conservador del Partido Popular (PP) que gobernó desde 2011 a 2018. Previo a esto, en 2010, bajo la presidencia de José Luis Rodríguez Zapatero (PSOE) la alícuota del IVA general subió del 16% al 18% y el IVA reducido del 7 al 8%. Luego, en septiembre de 2012, con Mariano Rajoy (PP), el IVA general escaló hasta el 21% y el reducido al 10%. Esto significó una mayor participación de los impuestos al consumo, que crecieron en la participación total de la recaudación (en 2008 representaban 40% de ella y en 2019 el 45%). Las reformas que se hicieron sobre el impuesto a la renta durante el gobierno de Mariano Rajoy no tuvieron un efecto progresivo, ya que se aumentó la alícuota más a quienes menos pagan y, en definitiva, no aumentó su participación sobre el total. Recién en 2020, desde el gobierno de coalición del PSOE-Podemos, se iniciaron una serie de reformas impositivas que incluyeron el aumento de las tasas del impuesto a la renta para personas humanas, elevando la alícuota máxima y también las escalas.

Italia, por su parte, mantuvo una leve, aunque constante pérdida de progresividad durante todo el periodo analizado, producto de su reforma fiscal frente a la crisis de 2008. La economía italiana, que ya presentaba problemas para crecer y desarrollarse desde comienzos del siglo, tuvo que afrontar planes de ajuste sucesivos que comenzaron en 2011 y que profundizaron los efectos de la crisis. Aunque la recesión terminó en 2015 para Italia, el proceso regresivo de su sistema tributario se mantuvo constante. Algunos ejemplos son la suba de la alícuota del IVA durante el gobierno de Mario Monti, en 2011, a 22%, y esto se reflejó en una participación creciente de impuestos al consumo en el total recaudado. Otro caso es el de la caída en la participación de los impuestos a la propiedad (1,6% en 2008 y 1% en 2019) y a la renta (35% en 2008 y 33% en 2019). En síntesis, a pesar de la existencia de debates sobre nuevas reformas tributarias en el periodo (2008-2018), la inestabilidad política y económica del país no permitió que existiese una iniciativa ni un consenso para avanzar hacia modificaciones reales del sistema.

El Reino Unido es otro caso en el cual la participación de los impuestos regresivos tuvo un constante aumento en el periodo analizado. A partir de la crisis internacional de 2008 y, especialmente luego de un aumento sustancial del IVA en 2011, su sistema tributario empezó a depender más de los impuestos indirectos al consumo, mientras que los impuestos de carácter progresivo fueron perdiendo relevancia constantemente, proceso que no se revirtió aun con la crisis de la pandemia del covid-19 en 2020. De las series analizadas, notamos que, si en 2008 los impuestos progresivos representaban 51,4%, hacia 2018 estos pasaron a 46,6% de la recaudación total.

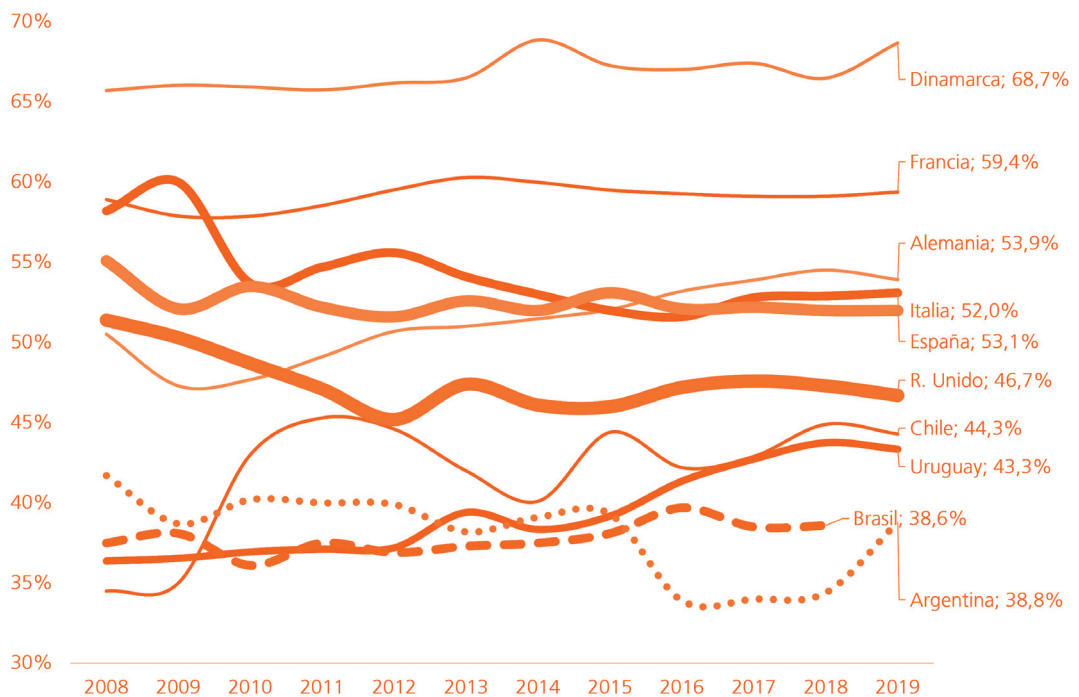
Mientras, el grupo integrado por Dinamarca y Francia mantuvo niveles de progresividad entre el 55% y 68% basados en una recaudación tributaria con eje en impuestos a la renta, herencia, riqueza y propiedad. Estos países no sufrieron cambios en sus sistemas tributarios que generaran regresividad, se mantuvieron estables con altos niveles de progresividad. En Alemania se observa un aumento en la progresividad debido al aumento de la participación del impuesto a la renta, esto se da por mayor actividad económica, y el fortalecimiento del impuesto a la propiedad.

Tabla 26
Promedio de progresividad por región, países seleccionados de América del Sur y Europa, 2008-2018

Progresividad	América del Sur	Europa
2008	37,52%	56,64%
2009	37,09%	55,60%
2010	39,06%	54,57%
2011	39,98%	54,57%
2012	39,65%	54,80%
2013	39,23%	55,32%
2014	38,76%	55,24%
2015	40,24%	54,99%
2016	39,29%	55,07%
2017	39,53%	55,51%
2018	40,41%	55,39%
2019	41,26%	55,63%

Fuente: Elaboración propia. Países de América del Sur: Argentina, Brasil, Chile y Uruguay; países de Europa: Alemania, España, Italia, Francia, Dinamarca y Reino Unido.

Gráfico 9
Evolución de progresividad en países de América del Sur (Brasil, Argentina, Uruguay y Chile) y Europa occidental (España, Italia, Reino Unido, Alemania, Dinamarca y Francia), 2008-2019



Fuente: Elaboración propia.

Los países analizados de América del Sur tienen comportamientos dispares entre 2008 y 2018. Como vimos en los apartados de cada país, las reformas tributarias –o las modificaciones a algunos impuestos– afectaron los niveles de progresividad.

En Chile se observa un cambio hacia una mayor progresividad a partir de la tributación al cobre, el alza del impuesto a la renta en la primera categoría y la reforma de 2014 que aumentó el impuesto a la renta del capital. En Uruguay, la reforma de 2007 redujo los impuestos al consumo (IVA y COFIS) y logró aumentar la recaudación del impuesto a la renta a partir de la introducción del impuesto a la renta a las personas físicas (IRPF). Además, eliminó impuestos considerados “distorsivos” y comenzó a gravar por separado las rentas del trabajo (con tasas progresivas del 10% al 25%) y las rentas del capital (con una tasa uniforme del 12%, excepto dividendos, que tributan al 7%).

En Brasil la participación de la progresividad tributaria se mantuvo estable en niveles bajos a lo largo del periodo 2008-2020 (sin embargo, se habían detectado subas en el primer gobierno de Luiz Inácio Lula da Silva, entre 2003 y 2007). En los años posteriores, que coinciden con nuestro periodo de análisis, a pesar de los intentos de Lula y Dilma Rousseff no se realizaron modificaciones en el sistema que aumentaran la progresividad.

Por su parte, en Argentina se observa que en 2015 se quiebra una tendencia hacia el aumento de la progresividad, que había sido impulsada por el aumento en la recaudación del impuesto a la renta y al comercio exterior de los gobiernos de Néstor Kirchner y Cristina Fernández de Kirchner. Este quiebre se produjo por las reformas que favorecieron la menor imposición sobre los ricos del gobierno de Mauricio Macri para disminuir el impuesto a la propiedad (bienes personales), a las ganancias de las empresas y al comercio exterior.

En Estados Unidos, el sendero de presión tributaria en los años seleccionados es muy similar al chileno: una caída inicial vinculada a las medidas excepcionales de impulso fiscal y tributario a consecuencia de la crisis financiera global de 2008-2009, un leve crecimiento de la presión tributaria en la recuperación, y una fuerte caída como consecuencia de las reformas del año 2017. Cabe destacar que los niveles de presión tributaria, tanto en el caso chileno como en el estadounidense, deben evaluarse teniendo en cuenta también los servicios que prestan los Estados. Las variables son comparables en la medida en que no perdamos de vista que el conjunto de servicios que prestan los Estados es sensiblemente distinto en materia de salud o educación, por lo que los niveles de presión tributaria necesarios para el sostenimiento del gasto no deben ser necesariamente similares.

Como evaluamos en el apartado correspondiente, a nivel federal el sistema impositivo estadounidense es fuertemente progresivo. Sin embargo, esto responde a que los impuestos directos típicamente más regresivos se aplican a nivel subnacional. Una evaluación de progresividad solo en función de los impuestos federales sería errónea toda vez que alrededor de la mitad de la presión tributaria recae sobre estados y municipios, y con diferencias extremas en tipos impositivos y su aplicación. Esta situación difiere fuertemente del caso argentino, donde la mayor parte de la recaudación y presión fiscal proviene del Estado nacional y no de las provincias. Las diferencias en los modelos de federalismo y en los grados de independencia tributaria subnacional hacen que la comparación en los términos de esta investigación no pueda realizarse sin la necesaria aclaración. Teniendo esto en cuenta, la evolución de la progresividad en el periodo seleccionado, restringiendo el análisis a nivel federal, fue levemente decreciente, aunque las grandes diferencias estaduales en materia impositiva impiden realizar un abordaje integral consolidado de la progresividad o regresividad del sistema.

2. TRANSFORMACIONES EN POLÍTICA TRIBUTARIA POST 2008: AVANCES, RETROCESOS E INTENTOS FALLIDOS EN LA TRIBUTACIÓN PROGRESIVA. LA EMERGENCIA DEL DEBATE SOBRE PROGRESIVIDAD EN 2020

En el periodo 2008-2020 hubo distintas subetapas y decisiones en materia de política tributaria. Una vez superados los golpes de la crisis de 2008, en América Latina, los niveles de recaudación tributaria retomaron tendencias alcistas. Este comportamiento se explica, por

una maduración de los sistemas tributarios actuales, alcanzada mediante una serie de reformas que en años recientes apuntaron a consolidar los logros de décadas pasadas (como la generalización del IVA y los avances en la administración del tributo) y a profundizar los cambios en la imposición directa (sobre

todo del Impuesto a la Renta) a fin de aumentar los ingresos y mejorar el efecto distributivo de la tributación (Gómez Sabaini, Jiménez y Martner, 2017).

En la década del 90, con el Consenso de Washington como paradigma, se fortaleció y expandió el IVA y al mismo tiempo se debilitaron los impuestos directos, ya sea impuesto a la renta, herencia o propiedad. El impuesto a la renta se consideraba un impuesto cedular que se aplicaba a los ingresos por salarios, a los intereses recibidos por depósitos o por el cobro de dividendos y, en varios países, se aplicaban una serie de exenciones y deducciones, sobre todo en las rentas de capital que mantenían baja la recaudación de este impuesto. A partir de 2000 el impuesto a la renta comenzó a fortalecerse, y varios países buscaron ampliar la base tributaria, formalizar el pago y aplicar su cobro de forma dual (por un lado, a las personas, y por otro a las empresas).

Así como la generalización y el fortalecimiento del IVA en las estructuras tributarias de América Latina supo concentrar la mayor parte de los esfuerzos en términos de política tributaria durante los años ochenta y noventa, desde los inicios de la década de 2000 pueden distinguirse otras dos tendencias de reforma tributaria a nivel regional, que responden a diferentes necesidades e involucran la utilización de distintos instrumentos fiscales: por un lado, el fortalecimiento del impuesto sobre la renta (ISR) y, por el otro, la introducción de tributos heterodoxos o no convencionales (Gómez Sabaini, Jiménez y Martner, 2017).

Los datos del informe mencionado muestran que la participación de este impuesto creció en varios países de América Latina (a pesar de seguir en niveles por debajo de lo óptimo), en promedio, mientras que en la década del 90 el impuesto a la renta representaba el 2,4% del PIB, hacia 2000-2003 representaba un 3,2% y si analizamos el dato del promedio simple de la participación del impuesto a los ingresos en los cuatro países analizados en esta investigación, representó un 22% en 2008 y terminó en un 26% hacia 2019. Las reformas tributarias uruguayas en 2007 y la chilena en 2014 fortalecieron a este impuesto, mientras que en Argentina y Brasil se le otorgó una mayor formalización y solidez recaudatoria.

En los países de Cono Sur estudiados, a pesar de la aplicación de algunas modificaciones que dotaron de mayor progresividad a los sistemas, como la chilena en 2014 o la uruguayas en 2007 y de la introducción de cambios en algunos impuestos, como ocurrió en Argentina, no se observan grandes reformas tributarias que hayan afectado estructuralmente la manera de financiar a los Estados a través de impuestos. Como destaca Iñiguez (2015) sobre América Latina:

en materia de política impositiva, si bien se observan avances con muchos matices en estos países, la transformación del sistema tributario en una herramienta para la redistribución de ingresos y riqueza sigue siendo una tarea pendiente.

En el caso argentino, los principales cambios tuvieron que ver con la suba de las retenciones a las exportaciones en el periodo previo a la crisis internacional de 2008 –bajo el gobierno de Néstor Kirchner–, y el intento fallido de establecer retenciones móviles a la soja ante el contexto de suba de los precios internacionales. En Brasil se destaca el intento del expresidente Lula Da Silva de realizar, a través del Congreso, una enmienda en la Constitución en 2003 y poner en marcha el gravamen a las grandes fortunas –tributación prevista en la Constitución Federal desde el año 1988 (art. 153, VII)–. Sin embargo, este intento no logró la aprobación en el Congreso. Asimismo, Uruguay tuvo una reforma en el año 2007 impulsada por el Frente Amplio que puso el foco en los impuestos a los ingresos sobre las personas físicas, mientras que en Chile se dio en 2014, ambas con importante componente progresivo.

A la falta de concreción de transformaciones tributarias más profundas durante los periodos de gobierno de corte popular se le agregó la reversión de estos procesos en años más recientes con oleadas de gobierno neoliberales.

Otra característica atañe al tipo de imposición tributaria. En la clasificación impuestos progresivos o “heterodoxos”, cabe destacar la particularidad de Latinoamérica, que marca una diferencia con Europa y América del Norte. Se detecta la necesidad de recurrir a formas alternativas de imposición para lograr captar rentas extraordinarias, en un marco de evasión y elusión que prevalece. En efecto, los derechos de exportación o los impuestos a las transacciones financieras terminan oficiando como complemento de la imposición a la renta o como reguladores de flujos de capitales. En Argentina, la reintroducción de los impuestos al comercio exterior a partir de la crisis de 2002 y el posterior incremento en los precios de los *commodities* generó aumentos en la progresividad sin tratarse ello de

una reforma tributaria integral. El impuesto a la renta financiera implementado a partir de 2017 (y modificado en 2019), propuesto por sectores de la oposición al gobierno macrista que fueron gobierno en el periodo 2003-2015, aplicó una tasa progresiva a los intereses pagados por inversiones financieras en dólares, con pisos mínimos para cubrir a los pequeños ahorristas.

Otros países de América Latina aplican el impuesto a la renta financiera con diferentes matices, sin que exista una lógica impositiva coordinada. Brasil, por ejemplo, impone una alícuota que va del 15% al 22,5% al interés derivado de inversiones financieras mientras que en Uruguay la tasa impositiva sobre los intereses, ya sean derivados de títulos de deuda privados o de inversiones a largo plazo, es de solamente un 3%. Distinto es el caso de Chile, donde se somete a tributación del rendimiento “real” teniendo en cuenta la evolución del tipo de cambio y los intereses están sujetos a tributación como renta ordinaria.¹³²

Gómez Sabaini sostiene que los impuestos por transferencias bancarias pueden aplicar progresividad de forma alternativa y este es el caso de varios países de Latinoamérica que empezaron a aplicarlos a partir de la década de 2000. Por ejemplo, Argentina con una alícuota del 0,6% a los débitos y 0,6% a los créditos solamente en las cuentas corrientes, Bolivia con un 0,15% a los débitos y 0,15% a los créditos, Colombia grava con un 0,4% los movimientos financieros, Perú tiene una alícuota de 0,005% a los débitos y a los créditos, entre otros. En Argentina este impuesto llegó a representar el 5,39% de la carga tributaria total del país y en Colombia en 2014 aportó recursos equivalentes al 0,85% del PIB y al 4,20% del total recaudado. Sin embargo, entendemos que aquí no se trataría de gravámenes progresivos sino que, al aplicarse sobre las transacciones, terminan constituyendo un impacto regresivo y hacia toda la actividad económica (López Accotto *et al.*, 2018).

En Chile el cobro de impuestos al cobre también subió la recaudación de forma progresiva por aumento en el precio del *commodity*. Se aplica este impuesto sobre los excedentes generados por la compañía estatal CODELCO, cuyo aporte promedió un 1,6% del PIB, lo que representa 7,2% de los ingresos totales del periodo. A partir de 2005, la minería privada del cobre comenzó a tener una participación importante en la tributación, antes de esto, la mayoría de las compañías trabajaban a pérdida, pero el aumento del precio internacional de cobre revirtió esta situación. Esto explica también que la carga tributaria en Chile haya aumentado hacia 2007 y 2008.

Otro caso de tributación progresiva es la aplicación de pisos mínimos al impuesto a la renta, lo que en Argentina se denomina impuesto a la ganancia mínima presunta, esta herramienta ayuda a combatir la evasión ya que aplica una alícuota “estimada” sobre la base del valor de los activos o en función del monto total de ventas brutas o ingresos brutos de las empresas.

En Argentina se aplica sobre el valor de los activos brutos, lo que, en el supuesto de movilidad del capital, constituye un sustituto de la renta de las empresas, mientras que en Costa Rica se ha optado por gravar los activos fijos de las empresas. El patrimonio o los activos netos se utilizan ampliamente como base imponible de estos tributos en Colombia, el Ecuador, Panamá y el Uruguay, aunque con diferentes niveles de alícuotas (Gómez Sabaini, Jiménez y Martner, 2017).

En conclusión, podemos destacar que los países de América Latina poseen niveles de recaudación por debajo del potencial y deseable, la evasión tributaria genera bajos niveles de eficacia y los gobiernos no siempre logran aplicar las medidas de tributación progresiva que desean por los conflictos que esto genera. Los intentos de avance en progresividad llevados a cabo por los gobiernos del Partido de los Trabajadores en Brasil y de los gobiernos kirchneristas en Argentina ilustran estas limitaciones, ello sin mencionar las iniciativas populares y las impulsadas desde organizaciones de la sociedad civil –que en muchos casos fueron más lejos que los propios gobiernos– y que tampoco lograron consensos suficientes para avanzar durante este periodo.¹³³ Esto lleva a que sus estructuras tributarias sean dependientes de la tributación indirecta, lo que aporta un alto grado de regresividad.

132 Si bien no es objeto de nuestro estudio, cabe citar el caso de Perú, país en el cual los intereses obtenidos por inversiones financieras están exentos de tributación, sea cual sea su origen.

133 En Argentina, si bien en el orden financiero, y no estrictamente referido a temas tributarios, se propuso en distintos momentos la realización de una reforma por parte de Partido Solidario, el proyecto no logró avanzar, <https://www.partidosolidario.org.ar/proyectos-de-ley/proyecto-de-ley-de-servicios-financieros-para-el-desarrollo-economico-y-social>

Esta situación contrasta con las estructuras tributarias europeas, incluso con las que son más regresivas. En estos países se registra un nivel de recursos más elevado, que les permite financiar amplios programas de gasto público, y una combinación más equilibrada de tributos directos e indirectos y de las contribuciones de la seguridad social, lo que redundaría en una mayor progresividad en la distribución de los ingresos (Goñi, López y Servén, 2008).

La crisis de 2008 fue financiera, su detonante fue la quiebra de Lehman Brothers, esto generó desconfianza en todo el sistema financiero a nivel global. Cuando esta desconfianza no pudo sostenerse más en el tiempo, se produjo un freno brusco de la economía, que dio lugar a la bancarrota de muchas empresas endeudadas y entidades financieras, así como a problemas de falta de pago en buena parte de los hogares. En Europa la política económica para salir de la crisis fue el ajuste fiscal, sobre todo a través del gasto público con el objetivo de limitar el crecimiento del déficit y de la deuda pública. Pero también se tomaron medidas de aumento de los impuestos al consumo, como vimos en el caso de España. Dada la complejidad de la estructura de la Unión Europea, las medidas de ajuste se aplicaron de forma dispar en los diferentes países. Los desequilibrios en el sector público y las dificultades para acceder al financiamiento en los mercados dieron lugar al rescate de países afectados, como los casos de Grecia, Irlanda, Portugal, Italia y España, lo que luego llevó a exigirles fuertes ajustes para afrontar los pagos del rescate.

El Banco Central Europeo intentó otorgar facilidades de financiamiento para que los grandes bancos no quebraran y se limitó a realizar compras acotadas de deuda soberana cuando surgieron problemas precisos de liquidez. El resultado de la combinación de la aplicación del ajuste fiscal y una política monetaria moderada fue diferente en cada país europeo. Cada estado miembro ha tenido un grado de éxito diferente a la hora de contener el déficit y la deuda, como se puede comprobar al comparar a Alemania (donde la tasa de desempleo crece levemente en 2010 y luego baja, hasta que en 2019 alcanza los niveles más bajos de los últimos 20 años), con España (su PIB no volvió a recuperar los niveles de 2007) o con Grecia (que tuvo que ser rescatada tres veces entre 2010 y 2015).

En Estados Unidos, el expresidente Barack Obama en la etapa poscrisis 2008 planteó un debate sobre el gasto estatal, sobre todo en salud, pero no hubo grandes cambios en el orden tributario. Las dificultades económicas de la crisis y las políticas, asociadas a una radicalización en las posturas opositoras, impidieron grandes cambios tributarios. Se aplicaron pequeñas modificaciones, con un sesgo progresivo, pero con escaso impacto sobre el total. Si además tenemos en cuenta que la mitad de la presión tributaria corresponde a los estados subnacionales, los cambios progresivos en materia impositiva federal podrían haberse compensado en el agregado con reformas regresivas a nivel estadual. Recién en 2017, con el gobierno de Donald Trump, se avanzó en una reforma federal significativa, de sesgo regresivo, principalmente sobre la carga impositiva de las empresas al modificar los criterios de territorialidad y alterar el régimen de escalas hacia la imposición de una tasa fija en el impuesto a las ganancias de sociedades.

El gobierno demócrata de Joe Biden todavía no ha presentado una propuesta formal y completa para reformar el sistema impositivo, pero ha detallado algunas de sus ideas. Entre ellas se destacan volver a elevar la tasa marginal del impuesto a ingresos de las personas físicas del 37% al 39,6% solo para familias cuyos ingresos superen los 400.000 dólares al año, elevar la tasa de impuesto a las ganancias de empresas del 21% al 28%, fijar un impuesto mínimo alternativo a las corporaciones multinacionales con facturación superior a los 100 millones de dólares para limitar el abuso de deducciones, entre otras. La mayoría de las propuestas tienen un claro corte progresivo, aunque apunten solo a restituir algunas de las reducciones impositivas llevadas adelante por la reforma de 2017. En abril de 2021, la recientemente designada secretaria del Tesoro, Janet Yellen, anunció que buscaría acordar en el marco del G20 el establecimiento de un impuesto mínimo global a las corporaciones, con la intención de evitar la competencia entre Estados para atraer a las grandes empresas multinacionales vía rebajas impositivas. El diseño final y su aplicación efectiva dependerán de la capacidad de generar consensos en el Congreso.

Este análisis de las trayectorias nacionales en materia tributaria entre 2008 y 2020 nos conduce a una evaluación limitada en la progresividad de los sistemas. Ello no elimina la existencia de intentos aislados de búsqueda de progresividad por parte de los gobiernos. De todas maneras, puede afirmarse que no hay un cambio de paradigma hacia la progresividad a partir de la crisis de 2008.

En este marco, el sostenimiento del *statu quo* en materia tributaria –con pocas mejoras en materia de progresividad– en un mundo que revela significativos niveles de desigualdad en el siglo XXI se tradujo en el año 2020 con la emergencia de la pandemia de covid-19, en numerosas propuestas para gravar grandes fortunas. La falta de

transformaciones profundas en los años precedentes derivó en intentos más veloces de alterar la regresividad de los sistemas a través de la introducción de propuestas que gravaran las grandes riquezas.

Si luego de la crisis de 2008 se tomaron medidas de un veloz keynesianismo inverso que definió ayudar a grandes empresas y bancos para evitar quiebras, pero poco favoreció a los sectores populares de los países del centro, y luego sobrevino una ola de austeridad en las cuentas fiscales, la crisis de la pandemia covid-19 pareciera abrir otras soluciones posibles en el aspecto tributario (con el debate sobre progresividad abierto en distintos países, donde el impuesto a las grandes fortunas crece en protagonismo, al menos en el orden propositivo) y en el aspecto del gasto, con recursos dirigidos directamente a la población (son paradigmáticos los cheques de un pago implementados por el gobierno de Estados Unidos). Esto no quita que haya puntos en común entre ambas crisis respecto de la asistencia al sector empresarial, considerando que la pandemia ha afectado tanto a la demanda como a la oferta. Por ejemplo, en Argentina se estableció un Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción (ATP) para empresas (una asistencia dirigida al pago de los salarios de las trabajadoras y los trabajadores) y se aplicó una muy importante reducción de contribuciones patronales junto con moratorias.

Tanto CEPAL, la OCDE, el BID, el FMI como el Parlamento Europeo recomendaron diversas medidas económicas que buscan ayudar, en este caso, a quienes menos tienen. En la actualidad se observa que la política económica internacional recomienda tributar a quienes más tienen para transferir ingresos a los sectores de menos recursos que fueron los más golpeados por esta crisis sanitaria. El 7 de abril de 2021, incluso el Fondo Monetario Internacional propuso una “Tasa COVID”, en este sentido declararon:

Para ayudar a hacer frente a las necesidades de financiación relacionadas con la pandemia las autoridades podrían considerar una contribución temporal para la recuperación poscovid aplicada sobre las rentas altas y la riqueza.¹³⁴

La recomendación no especifica una alícuota ni tope de ingresos específicos, pero sí sugiere una política tributaria progresiva que apunte a paliar la crisis con este método.

Es el caso de Argentina con el gravamen a las grandes fortunas (al que luego se sumó Bolivia), o también el caso de Rusia en materia de suba de gravámenes a la rentabilidad de los plazos fijos de mayor magnitud. España agregó una escala superior al impuesto a la renta con una tasa del 45% aumentando la progresividad de su sistema. Si bien todos los países aumentaron su nivel de gasto, fue dispar la modificación tributaria planteada en cada sistema. Algunos países lograron incluir dentro de la agenda el debate sobre el impuesto a las grandes fortunas en el contexto de la crisis del covid en 2020 (esto se desarrolla en el Documento 3 de esta serie).

Asimismo, se pueden destacar algunos países que realizaron transferencias sin contraprestación a sus ciudadanas y ciudadanos: Estados Unidos entregó 600 dólares semanales a las personas que se habían quedado sin trabajo durante la pandemia. Argentina, Brasil y Chile hicieron también transferencias directas, de distinto monto y alcance. España eligió tributar a quienes más tienen agregando una escala superior en el impuesto a la renta. En Berlín se dispuso, por ejemplo, congelar los alquileres durante tres años. Estas medidas mejoran la progresividad tributaria, que en algunos países ya tuvieron una traducción concreta.

3. COMPARACIÓN ENTRE ALÍCUOTAS MÁXIMAS: BRECHAS ENTRE EUROPA Y AMÉRICA DEL SUR

En la comparación de niveles de alícuotas sobresalen conclusiones compatibles con lo desarrollado. En el documento se relevaron las diferentes alícuotas establecidas en los distintos sistemas tributarios de los países seleccionados, referidas particularmente a los impuestos que gravan los ingresos o el patrimonio de las personas humanas y jurídicas, asimismo se detalló cuáles aplican el criterio de renta mundial y para qué tipo de tributos.

Entonces, si bien en la última década en América Latina hubo avances sobre la tributación del impuesto a la renta,

¹³⁴ “El FMI propone un impuesto temporal a las rentas altas y las multinacionales para pagar la factura de la crisis”, *El País*, 7/4/2021, <https://elpais.com/economia/2021-04-07/el-fmi-propone-un-impuesto-temporal-a-las-rentas-altas-y-las-multinacionales-para-pagar-la-factura-de-la-crisis.html>

podemos destacar también que los niveles normativos de alícuotas máximas del impuesto a la renta de personas están lejos de los europeos. Mientras que en los países analizados de América Latina las tasas varían entre 22% y 40%, en Europa las alícuotas más altas del impuesto a la renta a personas son de 45% en promedio. Además, en América Latina la mayoría del impuesto a la renta recae sobre las asalariadas y los asalariados mientras que en el Viejo Continente recae sobre trabajadoras y trabajadores independientes y empresas. Por ejemplo, Chile aplica una tasa del 27% a las empresas, Uruguay del 25% y Argentina del 30% (en este último caso, con una reforma en 2021 que estableció una segmentación entre 25% y 35% según tamaño de la sociedad). En Brasil la tasa efectiva es de 34%, compuesta por una tasa básica del 15%, luego se suma un 10% para empresas que facturen más de 240.000 reales. Y luego se adiciona un 9% (impuesto de contribución social) para ciertas empresas –para otras, de 15%–. Cabe aclarar que se trata de comparación de alícuotas normativas y no efectivas, aunque las brechas existentes anticipan los distintos niveles de progresividad en términos de alícuota.

Además de las propuestas del gobierno de Joe Biden para establecer una alícuota mínima de impuesto a los ingresos corporativos para multinacionales, a nivel estatal durante 2020 se realizaron diferentes propuestas para aumentar la progresividad. Por ejemplo, en California el congresista Rob Bonta propuso en el Congreso estatal legislar una tasa del 0,4% para patrimonios netos superiores a los 30 millones de dólares. En Nueva York, la senadora Jessica Ramos planteó un impuesto sobre las ganancias de capital no realizadas de los billonarios, el impuesto a los más ricos generaría más de 5.000 millones de dólares y cada millonario pagaría al año 50 millones de dólares. La congresista por el estado de Nueva York, Alexandria Ocasio Cortez, impulsó un impuesto del 37% para aquellas personas que ganen entre 500.000 y 10 millones de dólares y del 70% para aquellos que superen el umbral de los 10 millones. La imposición del 70% afectaría al 0,01% más rico del país y la recaudación sería utilizada para financiar el Green New Deal, un proyecto para cuidar el ambiente que busca eliminar el consumo de energía fósil en los próximos años. Y en Arizona este debate también llegó a las elecciones nacionales de 2020. El 3 de noviembre se aprobó con el 52% de los votos a favor la Propuesta 208, que establece un recargo del 3,5% sobre el actual impuesto del 4,5% sobre los ingresos que superen 250.000 dólares de forma individual o los 500.000 dólares de forma conjunta. Esta medida solo afectará al 1% de la población.

Un punto importante a considerar son los diversos convenios internacionales para evitar la doble imposición (CDI) vigentes entre los países, ya que las alícuotas detalladas surgen de la legislación interna de cada jurisdicción y por aplicación de algún CDI puede existir la obligación de aplicar alguna tasa inferior a las informadas.

De la lectura de los datos relevados podemos concluir que en la mayoría de los países, tanto los de América del Sur como los de Europa occidental tienden a aplicar alícuotas del impuesto a la renta superiores a las personas físicas en comparación de las que establecen para las corporaciones. Lo mismo ocurre con los diferenciales de alícuotas entre personas humanas y sociedades en Estados Unidos.

Así también, se observa que en los países de Europa occidental la alícuota referida al impuesto a la renta para personas físicas supera ampliamente en casi todos los casos el 40%, mientras que en los países seleccionados de América del Sur son inferiores al 35%, con excepción de Chile que posee una alícuota del 40%.

Acerca de los tributos patrimoniales para las personas humanas, podemos observar que hay países que optan por gravar anualmente el patrimonio neto de estos sujetos y otros eligen la aplicación de un impuesto a la herencia o donación, el cual se liquidará cuando suceda cada hecho.

4. ¿MÁS TRANSPARENCIA EN LOS FLUJOS DE CAPITALES? LIMITACIONES DE LAS POLÍTICAS REGULATORIAS POSCRISIS INTERNACIONAL DE 2008 Y LA PERSISTENCIA EN LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES COMO FENÓMENO GLOBAL

La cuestión de la progresividad tributaria no puede analizarse integralmente sin el estudio de la evasión y elusión fiscal, fenómenos que erosionan decididamente las bases imponibles y que establecen límites concretos a la posibilidad de avanzar en estructuras tributarias de mayor densidad como lo demuestran los trabajos de Gaggero, Rua y Gaggero (2013), Knobel (2018), Molina y Pedraza (2011), Ordoñez (2017), Shaxson (2019), Ugarteche (2013). Magdalena Rua (2017) señala que la evasión y elusión afecta particularmente a las economías en desarrollo, más

que a los países centrales, lo cual nos permite tener una perspectiva centro-periferia indispensable en el análisis.¹³⁵ La arquitectura financiera y tributaria global erosiona los sistemas fiscales de los países dependientes que ven drenar sus recursos hacia el centro, a través de diversas formas, las más relevantes, los pagos de deuda e intereses y la fuga de capitales, en este sentido los países del centro se benefician de la desregulación (Rua, 2019). Es por esto que las principales guaridas fiscales son países centrales y que los cambios que promueven estos organismos no son cambios de fondo, ya que irían en contra de los intereses económicos de sus países. En contexto de debates profundos en la sociedad respecto de la necesidad de aumentar la progresividad en materia de recaudación impositiva, reaparecen preocupaciones respecto de las consecuencias que la suba de impuestos hacia grandes fortunas o grandes grupos económicos acarrearía: ¿se traducirían en cambios de residencias fiscales provocando aún más pérdida de recaudación? ¿Qué estrategias de evasión se podrían poner en juego de parte de actores económicos y grandes fortunas para evitar mayor tributación? La erosión de las bases imponibles es un fenómeno que resquebraja las estructuras tributarias, y ello limita seriamente los avances en materia de progresividad.

Estas preocupaciones están más vigentes que nunca en un contexto atravesado por la crisis sanitaria y económica que provocó la pandemia del covid-19 en el mundo entero. La gran mayoría de los países en 2020 se encontró debatiendo la manera de hacer frente a la crisis sanitaria en base a una progresividad tributaria y es aquí donde surge la problemática de la evasión fiscal y los paraísos. En ese sentido podrían surgir las siguientes preguntas: ¿cuáles son las medidas que se han llevado delante de parte de los organismos internacionales para regularlos? ¿La crisis de 2008 provocó algún cambio en términos de regulación de guaridas fiscales? ¿La crisis ocasionada por la pandemia del covid-19 es una nueva oportunidad para retomar una agenda multilateral de lucha contra los paraísos?

El mundo no tiene una coordinación global uniforme en materia de evasión y elusión fiscal y por ende aún existen países que no aplican el criterio de renta mundial. Esto se conecta con la débil e inconstante política en materia de control de paraísos, guaridas fiscales o países de baja tributación. A partir de 2008 la OCDE y el G20 tomaron la decisión de regular paraísos fiscales –con algunos déficits en el control– y de establecer criterios de transparencia. Por otra parte, la mayoría de los países seleccionados para la investigación optan por la aplicación del criterio de renta mundial para sus residentes fiscales, es decir que tributen por sus ingresos obtenidos tanto en el país como en el exterior; Uruguay, Francia y Dinamarca eligen el principio de la territorialidad, para ciertos contribuyentes. Por lo tanto, la no aplicación del criterio de renta mundial en alguna jurisdicción es motivo suficiente para que muchos contribuyentes que obtengan ingresos a nivel mundial deseen radicarse fiscalmente en ellos con el fin de tributar solamente por ingresos obtenidos dentro de esas fronteras.

En el transcurso de los últimos años algunos países han decidido cambiar la aplicación del criterio de renta mundial por el de territorialidad. Estados Unidos se centró específicamente en su régimen FATCA (por sus siglas en inglés: Foreign Account Tax Compliance Act). Es una norma para obtener información sobre las inversiones de los ciudadanos estadounidenses en el exterior. Esta norma difiere de este criterio de renta mundial y ello implica un obstáculo al intercambio de información en los tiempos que corren. Si bien el país ha suscripto el “Protocolo de Modificación de la Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria” en París el 27 de mayo de 2010, no se ha comprometido al Intercambio Automático de Información (Rua, 2018: 271-272).

Adicionalmente a la aplicación del principio de territorialidad, jurisdicciones como Uruguay no solo flexibilizan las condiciones para convertirse en residente fiscal, sino que también ofrecen ciertos beneficios y franquicias fiscales para aquellos sujetos que deseen radicarse y darse de alta como nuevos residentes fiscales. Por lo tanto, este tipo de beneficios otorgados para nuevos residentes fiscales genera una mayor atracción por parte de los contribuyentes extranjeros quienes migran no solo su patrimonio sino también su condición como contribuyente a esas jurisdicciones con altos beneficios fiscales.

135 A diferencia del enfoque dominante, la mayor parte de los flujos financieros ilícitos de los países en desarrollo provienen de maniobras comerciales ilícitas de grandes empresas nacionales y multinacionales (y no de la corrupción política). Así, del análisis de un informe realizado por Global Financial Integrity surge que el 77,8% de los flujos financieros ilícitos de los países en desarrollo, entre 2003 y 2012, corresponden a la manipulación de la facturación comercial (Kar, y Spanjers, 2014, citado por Rua, 2017: 108).

Según Ordóñez (2017), para el año 2001 un tercio de la riqueza mundial se encontraba en paraísos fiscales. Al respecto, cita un estudio de 2012 que estimaba que por lo menos 12 billones de dólares se encontraban en guaridas fiscales, lo que equivale al tamaño de la economía de Estados Unidos y Japón. La elusión y evasión fiscal de los capitales que fluyen hacia los paraísos fiscales aumenta la presión tributaria hacia las ciudadanas, los ciudadanos y las PyMEs. Ordóñez también señala que los paraísos fiscales afectan en mayor medida a los países en vías de desarrollo que, de acuerdo con un estudio de OXFAM de 2015, pierden alrededor de 100.000 millones de dólares a causa de la evasión y elusión tributaria de los capitales que fluyen hacia las guaridas fiscales.

En 2020, debido a la crisis económica que desató la pandemia del covid-19, nuevamente surgen con fuerza los cuestionamientos hacia el dumping fiscal y los paraísos fiscales por parte de los organismos internacionales y la opinión pública. La Unión Europea se encuentra debatiendo su rol en Europa y la manera de combatirlos para poder salir de la crisis generada por el covid-19. Aunque todavía sin una actualización en la lista de paraísos fiscales que permita visualizar un cambio de política al respecto, la OCDE aún sigue hablando de centros de inversión.¹³⁶

A propósito de estos debates sobre la problemática fiscal que generó la pandemia del covid-19 en la economía mundial, durante 2020 surgió con fuerza en diferentes países alrededor del mundo la posibilidad de implementar un impuesto a la renta de personas físicas, muchas veces llamado impuesto a la riqueza o a las grandes fortunas.

El FMI, a propósito de la crisis generada por la pandemia, toma nota de la problemática fiscal y recomienda para América Latina reformas tributarias que

deberían centrarse también en medidas de política y administración que podrían mejorar la recaudación tributaria, racionalizar los gastos tributarios ineficientes y regresivos por concepto del impuesto sobre la renta, y elevar las categorías máximas del impuesto sobre la renta personal (FMI, 2020: 22).

Realizar estas reformas en materia tributaria es lisa y llanamente discutir también la problemática de los esquemas tributarios de los paraísos fiscales. Por otra parte, este debate, en el fondo, tiene que ver con la capacidad de los Estados de hacer política tributaria para distribuir el ingreso de manera más equitativa. Un Estado incapaz de hacer política tributaria por la competencia fiscal desleal es un Estado más débil. Como bien menciona Piketty (2014) ilustrando el caso italiano, muchas veces los gobiernos optan por no transitar la vía de los impuestos al patrimonio o al capital, o implementar impuestos con muy poca progresividad por temor a que los capitales fluyan hacia estos paraísos fiscales. Por lo tanto, el dumping fiscal que se produce a través de los paraísos fiscales y la competencia fiscal desleal que se genera, se constituye en una problemática de mayúscula importancia a resolver en torno al rol del Estado y la redistribución del ingreso. También Jorge Gaggero señala cuestiones que son indispensables para modificar esta situación a nivel global. Retomando sus propuestas, entendemos que es difícil realizar un cambio en la tributación global sin avanzar hacia una "nueva arquitectura financiera" (contemplando la banca global, las "guaridas fiscales", el financiamiento y las reglas de comportamiento de las empresas multinacionales no financieras y las formas de reestructuración de deudas soberanas). Tal como pareciera sugerir la Administración Biden en Estados Unidos, es fundamental la adopción de tributos de alcance global y, en este sentido, ello podría combinarse con la creación de una autoridad tributaria global con el objetivo de impulsar la armonización impositiva, desarrollar métodos globales para controlar el incumplimiento fiscal y promover una colaboración efectiva de las administraciones tributarias y aduaneras.

Un mundo que decida combatir las guaridas fiscales, la fuga y la evasión es un mundo que verdaderamente podría avanzar, de forma efectiva, en mayor progresividad tributaria, cortando definitivamente con el largo proceso de regresividad instaurado en la década del 70 y vigente hasta nuestros días que, a pesar de la pandemia de covid-19, no muestra signos de reversión estructural.

136 Los llamados "centros de inversión" a los que refiere la OCDE son jurisdicciones con un nivel de inversión extranjera directa (IED) total por encima del 150% del PIB: Bahamas, Barbados, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán, Chipre, Gibraltar, Guernsey, Hong Kong, China, Hungría, Irlanda, Isla de Man, Jersey, Liberia, Luxemburgo, Malta, Islas Marshall, Mauricio, Mozambique, Países Bajos, Singapur y Suiza. A partir de los datos del reporte por país, la OCDE señala que en los "centros de inversión" las multinacionales informan una participación relativamente alta de las ganancias; las ganancias son desproporcionadas teniendo en cuenta la cantidad de empleados y la actividad económica que predomina, declarada por parte de las entidades que allí se radican, es esa "tenencia accionaria y otras participaciones de capital" lo que permite inferir la utilización de estructuras de planificación fiscal abusiva. *Opinión Sur*, 20/1/2021, <http://opinionsur.org.ar/wp/la-elusion-fiscal-internacional/>

BIBLIOGRAFÍA

- Alvaredo, F., A. B. Atkinson, T. Piketty et al.** (2013). "The Top 1 Percent in International and Historical Perspective". *Journal of Economic Perspectives* vol. 27, N° 3, pp. 3-20.
- Bach, S., M. Beznoska y V. Steiner** (2012). "A wealth tax on the rich to bring down public debt? Revenue and distributional effects of a capital levy", *Contribuciones a la discusión*, N° 2011/10, Universidad Libre de Berlín, Departamento de Economía, Berlín. Disponible en <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/49296/1/665466897.pdf>
- Bach, S., y A. Thiemann** (2016). "Reviving Germany's Wealth Tax Creates High Revenue Potential." *DIW Economic Bulletin*, vol. 6 (4/5), pp. 50-59.
- Baggesen Klitgaard, M.** (2018), "European Tax System: Denmark", Department of Political Science and Danish Centre for Welfare Studies, Presentación al Congreso Tributario de San Pablo, julio. Disponible en https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/06/APRESENTA%c3%87%c3%83O_PAINEL-II_-MICHAEL-KLITGAARD-%e2%80%93DIA-04.06-16H.pdf
- Basualdo, V., H. Letcher y J. Strada, J.** (2018). "Otro blanqueo a la medida de las empresas. El gobierno profundiza la crisis del sistema previsional", *El Cohete a la Luna*, 15/2, https://www.elcohetelaluna.com/_blanqueo/
- Borras Palá, F., y P. Álvarez Andonegui** (2019). "Análisis de los paraísos fiscales y de Estados miembros de la Unión Europea que ofrecen baja tributación: Irlanda, Luxemburgo y Países Bajos". Madrid: Universidad Pontificia Comillas, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.
- Braceli, O.** (2005). "El sistema presupuestario argentino y los sistemas de coordinación financiera", ponencia presentada ante las Jornadas del "Plan Fénix", FCE/UBA, agosto.
- Brami-Celentano, A., y C. E. Carvalho** (2007). "A reforma tributária do governo Lula: continuísmo e injustiça fiscal", revista *Katálysis*, vol. 10, nro. 1, ene-jun.
- Bravo Ortega, C., C. Cea, D. Hojman Trujillo et al.** (2012). "Algunas correlaciones incómodas: carga tributaria y bienestar social en Chile y la OCDE". Universidad de Chile – Facultad de Economía y Negocios. Disponible en <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/143799>
- CEPA** (2017a). "Comentarios sobre la reforma fiscal", 1/11. Disponible en <https://centrocepa.com.ar/informes/77-comentarios-sobre-la-reforma-fiscal>
- CEPA** (2017b). "El costo de la 'gauchada'. Análisis del costo fiscal de la reducción de los derechos de exportación en 2015", 3/4. Disponible en <https://www.centrocepa.com.ar/informes/166-gauchada-version-2016.html>
- CEPA** (2019). "Viraje de 180 grados en la política económica argentina: análisis de las medidas adoptadas en la primera semana del gobierno de Alberto Fernández", 31/12. Disponible en <https://www.centrocepa.com.ar/informes/240-viraje-de-180-grados-en-la-politica-economica-argentina-analisis-de-las-medidas-adoptadas-en-la-primera-semana-del-gobierno-de-alberto-fernandez.html>
- CEPA** (2020a). "Pandemia global... ¿receta global?", 10/4. Disponible en <https://centrocepa.com.ar/informes/248-pandemia-global-receta-global.html>
- CEPA** (2020b). "Impuesto a los grandes patrimonios: propuestas en Europa y América del Sur y debate sobre propuestas en Argentina en el contexto de la pandemia de covid-19". Estudio realizado por Julia Strada, Hernán Letcher, Magdalena Rua y Lucio Garriga Olmo. Disponible en <https://centrocepa.com.ar/informes/250-impuesto-a-los-grandes-patrimonios-propuestas-en-europa-y-america-del-sur-y-debate-sobre-propuestas-en-argentina-en-el-contexto-de-la-pandemia-de-covid-19.html>

- CEPA (2020c). “La propuesta de una nueva ley de movilidad: ¿ajuste o beneficio para las personas mayores?”, Disponible en <https://centrocepa.com.ar/informes/276-la-propuesta-de-una-nueva-ley-de-movilidad-ajuste-o-beneficio-para-las-personas-mayores.html>
- CEPA - FES (2020). “Aporte Extraordinario de las Grandes Fortunas: derribando mitos”, 17/11. Disponible en <https://www.centrocepa.com.ar/informes/277-aporte-extraordinario-de-las-grandes-fortunas-derribando-mitos.html>
- CEPAL (2011). Espacios iberoamericanos: hacia una nueva arquitectura del Estado para el desarrollo, octubre. Disponible en <https://www.cepal.org/es/publicaciones/3132-espacios-iberoamericanos-nueva-arquitectura-estado-desarrollo>
- CEPAL (2020). Panorama fiscal de América Latina y el Caribe, 2020. La política fiscal ante la crisis derivada de la pandemia de la enfermedad por coronavirus (covid-19). Disponible en <https://www.cepal.org/es/publicaciones/45730-panorama-fiscal-america-latina-caribe-2020-la-politica-fiscal-la-crisis-derivada>
- Cetrángolo, O., y J. C. Gómez Sabaini (2006). *Tributación en América Latina. En busca de una nueva agenda de reformas*. Santiago de Chile: CEPAL.
- Cetrángolo, O., y J. C. Gómez Sabaini (2007). “La tributación directa en América Latina y los desafíos a la imposición sobre la renta”. Santiago de Chile: CEPAL. Disponible en <https://www.cepal.org/es/publicaciones/5428-la-tributacion-directa-america-latina-desafios-la-imposicion-la-renta>
- Cetrángolo, O. y J. C. Gómez Sabaini (2010). “Argentina: un análisis de los tributos directos y cálculo de evasión”. En J. P. Jiménez, J. C. Gómez Sabaini, A. Podestá *et al.* (comps.), *Evasión y equidad en América Latina*. Santiago de Chile: CEPAL, pp. 97-134.
- Chesnais, F. (2001). “La teoría del régimen de acumulación financiarizado: contenido, alcance e interrogantes”, Forum de la Régulation, París 11-12/10. Francisco Javier Gutiérrez Hurtado y Luis Fernando Lobejón Herrero (trads.).
- Comisión de expertos para la reforma del Sistema Tributario Español (2014). Informe. Madrid, febrero.
- Comisión Europea (2020a). “El programa InvestEU: preguntas y respuestas”. Disponible en https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/MEMO_18_4010
- Comisión Europea (2020b). “EU Civil Protection Mechanism”. Disponible en https://ec.europa.eu/echo/what/civil-protection/mechanism_en
- Comisión Europea (2020c). “Presupuesto de la UE para la recuperación: preguntas y respuestas sobre REACT-EU, la política de cohesión posterior a 2020 y el Fondo Social Europeo Plus”. Disponible en https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/qanda_20_948
- Consejo Europeo (2020). Plan de recuperación para Europa. Disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/eu-recovery-plan/>
- Corlet, A. (2019). “The shifting shape of UK tax. Charting the changing size and shape of the UK tax system”, Resolution Foundation. Disponible en <https://www.resolutionfoundation.org/app/uploads/2019/11/The-shifting-shape-of-UK-tax.pdf>
- De Cesare, C., y J. F. Lazo Marín (2008). *Impuestos a los patrimonios en América Latina*, Serie Macroeconomía del Desarrollo, N° 66. Santiago de Chile: CEPAL.
- FMI (2008). “Crisis financiera. El FMI recomienda adoptar medidas para atacar la crisis mundial”. *Boletín del FMI*, 15/12. Disponible en <https://www.imf.org/external/spanish/pubs/ft/survey/so/2008/new121408as.pdf>
- FMI (2020). “La política fiscal en tiempos de pandemia: ¿Cómo les ha ido a América Latina y al Caribe?”, Serie especial sobre políticas fiscales en respuesta al covid-19. Disponible en <https://www.imf.org/en/Publications/SPROLLs/covid19-special-notes>
- Gaggero, J. (2005). “La cuestión tributaria en la Argentina: La reforma necesaria”, *Encrucijadas*, nro. 35. Universidad de Buenos Aires. Disponible en el Repositorio Digital Institucional de la Universidad de Buenos Aires: <http://repositorioubas.sisbi.uba.ar>

- Gaggero, J.** (2008). *La progresividad tributaria: su origen, apogeo y extravío (y los desafíos del presente)*, Documento de Trabajo N° 23. Buenos Aires: CEFID-AR.
- Gaggero, J.** (2018). "La cuestión tributaria en la Argentina: ¿se suicidan los Estados-nación?" Trabajo presentado al Seminario Internacional de Sistemas fiscales, Panel 5: Tributación en América Latina, San Pablo, 4-6/6. M. Rúa (colab.). Disponible en <http://www.revistamovimiento.com/politicas/la-cuestion-tributaria-en-argentina-se-suicidan-los-estados-nacion/>.
- Gaggero, J., C. Casparino y E. Libman** (2007). *La fuga de capitales. Historia, presente y perspectivas*, Documento de Trabajo N° 14. Buenos Aires: CEFID-AR. Disponible en <http://www.iade.org.ar/system/files/dt14-lafugadecapitales.pdf>
- Gaggero, J., y J. C. Gómez Sabaini** (2003). *Argentina. Cuestiones macrofiscales y políticas tributarias*. CIEPP, Fundación OSDE.
- Gaggero, J., y F. Grasso** (2006). "La reforma tributaria necesaria en Argentina. Problemas estructurales, desafíos y propuesta". Disponible en http://labuenafruta.com.ar/sites/default/files/documentos/LareformatributarianecesariaenArgentinaCEIL-PIETTE_0.pdf
- Gaggero, J., R. Kupelian y M. A. Zelada** (2010). *La fuga de capitales II. Argentina en el escenario global (2002-2009)*, Documento de Trabajo N° 29. Buenos Aires: CEFID-AR. Disponible en http://www.iade.org.ar/system/files/dt29-la_fuga_de_capitales_ii.argentinaenelescenarioglobal.pdf
- Gaggero, J. y D. Rossignolo** (2011). *Impacto del presupuesto sobre la equidad*. Documento de Trabajo, N° 40. Buenos Aires: CEFID-AR.
- Gaggero, J., M. Rúa y A. Gaggero** (2013). "Los activos offshore de los argentinos". Buenos Aires: Infojus – Sistema Argentino de Información Jurídica.
- García Delgado, D., C. Ruiz del Ferrier y B. De Anchorena (comps.)** (2018). *Elites y captura del Estado: control y regulación en el neoliberalismo tardío*. Buenos Aires: FLACSO Argentina.
- Global Alliance for Tax Justice, Public Services International y Tax Justice Network** (2020). "El estado de la justicia fiscal. 2020: La justicia fiscal en tiempos de la covid-19". Disponible en https://www.globaltaxjustice.org/sites/default/files/The_State_of_Tax_Justice_2020_SPANISH.pdf
- Gómez Sabaini, J. C., y D. Rossignolo** (2008). "Argentina. Análisis de la situación tributaria y propuestas de reformas impositivas destinadas a mejorar la distribución del ingreso". Disponible en <http://www.estimacionestributarias.com/archivos/sabaini%202008.pdf>
- Gómez Sabaini, J. C., J. P. Jiménez y R. Martner (eds.)** (2017). *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina*. Santiago de Chile: CEPAL.
- Goñi, E., J. H. López y L. Servén** (2008). Fiscal Redistribution and Income Inequality in Latin America. Policy Research Working Paper 4487. Development Research Group Macroeconomics and Growth Team. Washington DC: Banco Mundial.
- Henry, James** (2012). "The price of offshore revisited. New estimates for 'missing' global private wealth, income, inequality, and lost taxes", Tax Justice Network.
- Henry, James** (2016). "Let's Tax Anonymus Wealth! A modest proposal to reduce inequality, attack organized crime, aid developing countries, and raise badly needed revenue from the world's wealthiest tax dodgers, kleptocrats, and felons", T. Pogge y K. Mehta, *Global Tax Fairness*, New York: Oxford.
- Herrera, L. A.** (2015). "Sobre la acumulación de riqueza y el futuro de los impuestos progresivos globales en *El capital del siglo XXI*, de Thomas Piketty, en el contexto de América Latina". *Ensayos de Política Económica*. Disponible en https://repositoriosdigitales.mincyt.gov.ar/vufind/Record/RIUCA_7336a6dc87413f8d9645c6e63d64db06
- Iñiguez, A.** (2015). "Estado y tributos en América Latina. Avances y agendas pendientes", *Nueva Sociedad*, nro. 257, jul.-ago., https://static.nuso.org/media/articles/downloads/1.TC_I%C3%B1iguez_258.pdf

- Iñiguez, A., y M. A. Fernández Scarano (2020). "Sistema tributario en disputa". En S. Frascina y D. Panigo (comps.), *Tiempos de reconstrucción*. Buenos Aires: UNDAV Ediciones.
- Jarach, D. (1983). *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires: Cangallo.
- Jiménez, J. P., e I. López Azcúnaga (2012). "¿Disminución de la desigualdad en América Latina? El rol de la política fiscal", *Working Paper Series*, N° 33, DesiguALdades.net. Berlín: Research Network on Interdependent Inequalities in Latin America.
- Jorratt, M. (2019). "Mirada crítica al proyecto de reforma tributaria del gobierno de Sebastián Piñera". Friedrich-Ebert-Stiftung Chile. Disponible en <http://library.fes.de/pdf-files/bueros/chile/15321.pdf>
- Jorratt, M., y R. Martner (2020) "Justicia fiscal para Chile. El impuesto a la riqueza y otras reformas tributarias progresivas". FES. Disponible en <http://library.fes.de/pdf-files/bueros/chile/16812.pdf>
- Knobel, A. (2018). "Tax havens & Illicit Financial Flows. Shedding light on global financial secrecy". San Pablo: Fórum Internacional Tributário.
- Labour Party (2017). "Funding Britain's Future, Labour Party's proposal for 2017 tax measures". Londres: Labour Party.
- López Accotto, A., C. R. Martínez, M. Mangas *et al.* (2016). *Finanzas públicas y política fiscal. Conceptos e interpretaciones desde una visión argentina*. Prov. de Buenos Aires: Ediciones UNGS.
- López Accotto, A., C. R. Martínez, M. Mangas *et al.* (2018). "Los impuestos a la riqueza en Argentina en una perspectiva comparada", *Revista Economía y Desafíos del Desarrollo*, Vol. 1, N°. 2. Disponible en <http://revistaedd.unsam.edu.ar/?p=683>
- López Vega, R., E. Figueroa y P. Gutiérrez (2013). "La 'parte del león': nuevas estimaciones de la participación de los súper ricos en el ingreso de Chile". Serie Documentos de Trabajo, vol. 379, pp. 1-32. Santiago de Chile: Universidad de Chile, Departamento de Economía.
- Martin, J., y R. Martner (coords.) (2004). "Los ingresos públicos". En *El estado de las finanzas públicas en América Latina y el Caribe*, cap. II, pp. 25-40. Santiago de Chile: CEPAL.
- Merino, G. E. (2018), "Del apogeo 'lulista' a la destitución de Dilma: el devenir nacional popular neodesarrollista en Brasil", *Latinoamérica. Revista de Estudios Latinoamericanos*, nro. 66, ene.-jun. Disponible en http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1665-85742018000100223
- Ministerio de Economía, Francia (2017). "Overview Of The French Tax System –Legislation in force as at 31 December 2016–".
- Molina, E., y M. Pedraza (2011). "Paraisos fiscales: una aproximación a escala global.", *Revista Oikonomos*, año 1, vol. 2, pp. 98-109.
- Morgan, M. (2018). "Taxation, Inequality and Development: The case of Brazil". San Pablo: Paris School of Economics, World Inequality Lab & EHESS.
- Ocampo, J. A. (2021). "Una nueva agenda de desarrollo para América Latina", *El Grand Continent*. Disponible en <https://legrandcontinent.eu/es/2021/02/11/una-nueva-agenda-de-desarrollo-para-america-latina/>
- OCDE (1998). "Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue". Disponible en https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en
- OCDE (2015). "In It Together: Why Less Inequality Benefits All. Overview of Inequality Trends, Key Findings and Policy Directions". Disponible en <https://www.oecd.org/els/soc/OECD2015-In-It-Together-Chapter1-Overview-Inequality.pdf>
- OCDE (2020). "Tax Policy Reforms 2020. The role of tax systems in responding to covid-19", Disponible en <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/highlights-tax-policy-reforms.pdf>
- Official Journal of the European Union (2020). The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes. Report by the Code of Conduct Group (business taxation) suggesting amendments to the Annexes to the Council conclusions of 18 February 2020. Disponible en [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/GA/TXT/?uri=CELEX:52020XG1007\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/GA/TXT/?uri=CELEX:52020XG1007(01))

- OIT (2009). "Seguridad Social para todos: el camino de Brasil", entrevista a Carlos Eduardo Gabas, 23/9. Disponible en https://www.ilo.org/global/about-the-ilo/mission-and-objectives/features/WCMS_114108/lang-es/index.htm#:~:text=La%20seguridad%20social%20en%20Brasil,gratuito%20y%20de%20acceso%20univers al.&text=Esto%20demuestra%20que%20la%20inclusi%C3%B3n,desarrollo%20econ%C3%B3mico%20son%20completamente%20compatibles
- Ordoñez, M. (2017). "Lucha contra paraísos fiscales: una mirada crítica", *Notas de Reflexión*, Centro de Estudios Fiscales, N° 44, junio 2017.
- Otero, A., y A. Iñiguez (2016). *Elementos para una reforma tributaria en la Argentina*. Prov. de Buenos Aires: Universidad Nacional de Moreno.
- Piketty, T. (2014). *El capital en el siglo XXI*. Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica.
- Piketty, T., y E. Saez (2007). "How Progressive is the U.S. Federal Tax System? A Historical and International Perspective", *Journal of Economic Perspectives*, vol. 21, nro. 1, pp. 3-24.
- Pope, T., y T. Waters (2016), "A survey of the UK tax system". Londres: Institute for Fiscal Studies.
- Rezende, F. (2012), "El ICMS. Génesis, mutaciones actualidad y caminos para su recuperación", Documento de debate # IDB-DP-231, Banco Interamericano de Desarrollo.
- Rodríguez, J., L. Escobar y M. Jorratt (2009). "Los ingresos tributarios en el contexto de la política de balance estructural". Santiago de Chile: Serie Estudios de Finanzas Públicas, DIPRES, Ministerio de Hacienda.
- Rodríguez, J., A. Vega, J. Chamorro *et al.* (2015). "Evolución, administración e impacto fiscal de los ingresos del cobre en Chile", Serie de Estudios de Finanzas Públicas de la Dirección de Presupuestos del Ministerio de Hacienda, nro. 23, Santiago de Chile.
- Rua, M. (2014). *Fuga de capitales V. Argentina, 2014. Los 'facilitadores' y sus modos de acción*, Documento de Trabajo N° 60, Buenos Aires: CEFID-AR. Disponible en http://www.iade.org.ar/system/files/dt60-version_web.pdf
- Rua, M. (2016). *Fuga de capitales IX. El rol de los bancos internacionales y el "caso HSBC"*. Buenos Aires: Ediciones Z/Fundación SES.
- Rua, M. (2017). "El rol de los bancos internacionales en la fuga de capitales", *Revista Administración Pública y Sociedad*, nro. 3, pp. 106-125.
- Rua, M. (2018). "La fuga de capitales como modo de acumulación de riqueza de las elites latinoamericana", en D. García Delgado, C. Ruiz del Ferrier y B. De Anchorena (comps.), *Elites...*, cit., cap. XII.
- Rua, M. (2019). La fuga de capitales en América Latina (2002-2017), tesis de Maestría en Economía Política con Mención en Economía Argentina, FLACSO.
- Ruesga Benito, S., y D. Carbajo Vasco (2007). *Retos para la reforma fiscal en América Latina. Notas para el análisis de la situación actual y algunas propuestas de actuación*, Madrid: FIIAPP.
- Saez, E., y G. Zucman (2019). *Progressive Wealth Taxation*. Berkeley: Universidad de California. Disponible en <https://www.brookings.edu/bpea-articles/progressive-wealth-taxation/>
- Santiere, J., J. C. Gómez Sabaini y D. Rossignolo (2000). "Incidencia de los impuestos en la distribución del ingreso en la Argentina en 1997". Proyecto 3958 AR-FOSIP - Banco Mundial, Secretaría de Programación Económica y Regional, Buenos Aires.
- Senado Federal de Brasil (2020). "Senado debate quatro propostas de imposto sobre grandes fortunas", Recuperado de: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/03/27/senado-debate-quatro-propostas-de-imposto-sobre-grandes-fortunas>
- Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda de España (2020). "Notas sobre la regresividad de las aportaciones a Planes de pensiones y la pérdida de progresividad en el IRPF tras la reforma", mimeo. Versión facilitada por José María Mollinedo (GESTHA) en entrevista (septiembre 2020).
- Shaxson, N. (2019). "Combatir los paraísos fiscales", *Revista Finanzas & Desarrollo*, publicación trimestral del FMI, vol. 56, N° 3.

Strada, J. (2017). “Cuatro opciones, una peor que la otra”, *El Cohete a la Luna*, 23/12, <https://www.elcoheteealaluna.com/cuatro-opciones-una-peor-la-otra>

Strada, J., y H. Letcher (2020). “Economía con perspectiva de género: de la brecha salarial a la patrimonial. Un abordaje en base a la información de Bienes Personales y Seguridad Social”, septiembre, Buenos Aires: Centro de Economía Política Argentina (CEPA), <https://centrocepa.com.ar/informes/273-economia-con-perspectiva-de-genero-de-la-brecha-salarial-a-la-patrimonial-un-abordaje-en-base-a-la-informacion-de-bienes-personales-y-seguridad-social.html>

Strada, J., Letcher, H. y A. F. Scarano (2019). “Una moratoria que no es universal: 500.000 mujeres de 55 a 59 años sin posibilidades de jubilarse”, 1/7, Buenos Aires: Centro de Economía Política Argentina (CEPA), <https://centrocepa.com.ar/informes/220-una-moratoria-que-no-es-universal-500-000-mujeres-de-55-a-59-anos-sin-posibilidades-de-jubilarse.html>

Strada, J., H. Letcher y A. Setton (2021). “Cambios en el impuesto a las ganancias”, *Página 12*, 22/3, <https://www.pagina12.com.ar/330890-cambios-en-el-impuesto-a-las-ganancias>

Ugarteche, O. (2013). *Arquitectura financiera internacional: una genealogía de 1850-2008*. México: Instituto de Investigaciones Económicas-UNAM.

Viñales G. (2019), “Uruguay. Evolución del sistema tributario (1990-2018)”, Montevideo: Ediciones Banda Oriental y La Ley Uruguay. Disponible presentación en: <https://cienciassociales.edu.uy/wp-content/uploads/2019/09/Evoluci%C3%B3n-sistema-tributario-1990-2018-Gustavo-Vi%C3%B1ales-v.-presen.pdf>

Viñales, G. (2020). “La historia va más rápido: el sistema tributario pospandemia”, *Jueves*, 30/5, <https://grupojuevesuy.wordpress.com/2020/05/30/la-historia-va-mas-rapido-el-sistema-tributario-pospandemia/>

SITIOS GUBERNAMENTALES CONSULTADOS

Argentina: Ministerio de Economía, Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, <https://www.argentina.gob.ar/economia/ingresospublicos/dniaf>

Brasil: Receita Federal, Ministério de Economia, <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros>

Chile: Subdirección de Gestión Estratégica y Estudios Tributarios del SII, http://www.sii.cl/sobre_el_sii/serie_de_ingresos_tributarios.html y DIPRES: Dirección de Presupuestos Gobierno de Chile y Servicio de Impuestos Internos <http://www.dipres.cl/598/w3-propertyvalue-15407.html>

Uruguay: Ministerio de Economía y Finanzas, Dirección General Impositiva, <https://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,dgi—datos-y-series-estadisticas—serie-de-datos—recaudacion-anual-y-mensual-por-impuesto>

España: La Agencia Tributaria, https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Estadisticas/Recaudacion_tributaria/Informes_mensuales_de_Recaudacion_Tributaria/2020/2020.shtml

Italia: Ministerio de Economía y Finanzas, <https://www.finanze.gov.it/it/Reino Unido>: National Statistics. Public sector finances bulletin, HM Treasury, <https://www.gov.uk/government/statistics/public-sector-finances-bulletin>

Estados Unidos: Internal Revenue Service, <https://www.irs.gov/statistics/soi-tax-stats-gross-collections-by-type-of-tax-irs-data-book-table-6>

Resto de países de la muestra: OCDE data, <https://data.oecd.org/>

ENTREVISTAS

Entrevista virtual realizada por Julia Strada a **João Carlos Loebens** (caso de Brasil). Auditor fiscal da Receita Estadual do Rio Grande do Sul/Brasil, licenciado en Administración de Empresas por la Universidad de Santa Cruz do Sul/Brasil, maestría en Administración y Gerencia Pública por el INAP/España y doctorando en Economía y Gestión Empresarial por la Universidad de Alcalá/España. Septiembre 2020.

Entrevista virtual realizada por Julia Strada a **Marcelo Justo** (caso Reino Unido). Corresponsal de *Página 12* en el Reino Unido y conductor del programa de radio y podcast *Justicia impositiva*, financiado por la Tax Justice Network, que analiza el impacto de los paraísos fiscales y las estructuras tributarias en el desarrollo económico-social de América Latina. Septiembre 2020.

Entrevista virtual realizada por Julia Strada a **José María Mollinedo** (caso España). Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales, profesor en las Universidades de Sevilla y Murcia. Técnico de Hacienda en el área de inspección y secretario general del Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda (GESTHA). Septiembre 2020.

Entrevista virtual realizada por Julia Strada a **James Henry** (caso Estados Unidos). Economista, abogado, consultor y periodista de investigación, especialista sobre los problemas de la justicia fiscal y las finanzas del desarrollo. Noviembre 2020.

PÁGINAS CONSULTADAS

CEPAL, <https://www.cepal.org/es>

Deloitte International Tax Source, <https://dits.deloitte.com>

FMI, <https://www.imf.org/external/spanish/index.htm>

OCDE, <https://www.oecd.org/>

Our World in Data, <https://ourworldindata.org/>

Tax Justice Network, <https://www.taxjustice.net/>

Trading Economics, <https://tradingeconomics.com/>

ANEXO I

Presión tributaria	Uruguay	Chile	Brasil	Argentina	Alemania	España	Italia	Francia	Dinamarca	Reino Unido
2008	26,1%	25,8%	33,6%	27,6%	35,4%	32,1%	41,1%	42,3%	44,8%	32,14%
2009	25,9%	20,5%	32,1%	28,9%	36,1%	29,7%	41,5%	41,5%	45,0%	31,06%
2010	26,2%	23,0%	32,3%	29,1%	35,0%	31,2%	41,2%	42,2%	44,8%	32,13%
2011	26,6%	24,2%	32,2%	29,3%	35,7%	31,2%	41,1%	43,3%	44,8%	32,72%
2012	26,9%	23,8%	32,4%	30,6%	36,4%	32,1%	42,8%	44,4%	45,5%	32,12%
2013	27,5%	22,5%	32,4%	31,2%	36,8%	32,9%	43,0%	45,4%	45,9%	32,05%
2014	27,3%	22,3%	31,7%	31,1%	36,7%	33,6%	42,1%	45,5%	48,5%	32,11%
2015	27,0%	22,8%	31,9%	31,5%	37,0%	33,6%	42,0%	45,3%	46,1%	32,44%
2016	27,9%	22,6%	32,1%	30,6%	37,4%	33,3%	41,4%	45,4%	45,7%	32,64%
2017	30,9%	22,8%	32,3%	30,1%	37,6%	33,7%	40,9%	46,1%	45,7%	32,83%
2018	29,2%	23,9%	33,2%	28,8%	38,2%	34,4%	41,1%	45,9%	44,9%	32,89%
2019	30,2%	23,4%		28,4%		35,2%	41,8%	45,4%	46,3%	32,98%
Progresividad	Uruguay	Chile	Brasil	Argentina	Alemania	España	Italia	Francia	Dinamarca	Reino Unido
2008	34,5%	34,5%	37,5%	41,7%	50,5%	58,2%	55,1%	58,9%	65,7%	51,4%
2009	35,0%	35,0%	38,1%	38,7%	47,3%	60,0%	52,1%	57,9%	66,0%	50,3%
2010	34,8%	43,0%	36,1%	40,2%	47,7%	53,7%	53,5%	57,9%	65,9%	48,7%
2011	34,7%	45,3%	37,5%	40,0%	49,1%	54,7%	52,2%	58,5%	65,8%	47,1%
2012	34,9%	44,6%	36,9%	39,9%	50,7%	55,6%	51,6%	59,5%	66,2%	45,2%
2013	37,1%	42,0%	37,3%	38,2%	51,0%	54,1%	52,6%	60,3%	66,5%	47,4%
2014	36,2%	40,1%	37,5%	39,1%	51,5%	53,0%	52,0%	60,0%	68,9%	46,1%
2015	37,3%	44,4%	38,1%	39,3%	52,1%	52,0%	53,1%	59,5%	67,3%	46,0%
2016	39,8%	42,2%	39,7%	33,9%	53,2%	51,6%	52,1%	59,3%	67,0%	47,2%
2017	41,6%	42,9%	38,5%	34,0%	53,9%	52,8%	52,2%	59,1%	67,4%	47,6%
2018	42,2%	44,9%	38,6%	34,4%	54,5%	52,9%	52,0%	59,1%	66,5%	47,3%
2019	41,9%	44,3%		38,8%	53,9%	53,1%	52,0%	59,4%	68,7%	46,7%
GINI	Uruguay	Chile	Brasil	Argentina	Alemania	España	Italia	Francia	Dinamarca	Reino Unido
2008	0,451	s/d	0,54	0,453	0,311	0,342	0,338	0,33	0,252	0,341
2009	0,455	0,47	0,537	0,441	0,305	0,349	0,338	0,327	0,267	0,343
2010	0,445	s/d	s/d	0,445	0,302	0,352	0,347	0,337	0,272	0,344
2011	0,421	0,46	0,529	0,427	0,305	0,357	0,351	0,333	0,273	0,332
2012	0,399	s/d	0,535	0,414	s/d	0,354	0,352	0,331	0,278	0,323
2013	0,404	0,458	0,528	0,41	0,311	0,362	0,349	0,325	0,285	0,332
2014	0,401	s/d	0,521	0,417	s/d	0,361	0,347	0,323	0,284	0,34
2015	0,401	0,444	0,519	s/d	0,317	0,362	0,354	0,327	0,282	0,332
2016	0,397	s/d	0,533	0,42	0,319	0,358	0,352	0,319	0,282	0,348
2017	0,395	0,444	0,533	0,412	s/d	0,347	0,359	0,316	0,287	s/d
2018	0,397	s/d	0,539	0,414	s/d	s/d	s/d	s/d	0,278	s/d
2019	s/d	s/d	s/d	s/d	s/d	s/d	s/d	s/d	0,275	s/d

ANEXO II

IMPUESTOS INCLUIDOS DENTRO DE LAS CATEGORÍAS POR PAÍS

ALEMANIA

Impuestos a la renta

- Impuestos sobre sueldos y salarios (Taxes on wages and salaries)
- Impuesto sobre la renta corporativa (Corporation tax)
- Impuesto sobre la renta tasada (Assessed income tax)
- Retención de impuestos sobre dividendos (Withholding tax on dividends)
- Impuesto suplementario (Supplementary tax)
- Impuesto empresarial (Enterprise tax)
- Impuesto de estabilización (Stabilisation tax)
- Retención de impuestos sobre intereses (Withholding tax on interest)

Impuestos al patrimonio

- Impuestos recurrentes de los hogares sobre bienes inmuebles
(Households recurrent taxes on immovable property)
- Impuestos permanentes sobre bienes inmuebles distintos de los hogares
(Other than households recurrent taxes on immovable property)
- Impuestos sobre sucesiones y herencias (Estate and inheritance taxes)
- Impuestos sobre las donaciones (Gift taxes)
- Impuesto sobre la transferencia de bienes inmuebles (Real property transfer tax)

Impuestos al consumo

- Impuesto al valor agregado (Value added taxes)
- Impuestos especiales –impuestos sobre los aceites minerales, impuestos sobre la energía,
impuestos sobre el tabaco, etc.– (Excises –Duty on mineral oils,
Duty on power, Duty on tobacco, etc.–)
- Impuesto a los seguros (Insurance tax)
- Impuesto a los seguros de incendio (Fire insurance tax)
- Impuesto al entretenimiento (Entertainment tax)
- Impuesto a las apuestas y juegos de azar (Taxes on betting and gambling)
- Impuesto sobre los casinos de juego (Gaming casinos levy)
- Contribuciones a la Agencia Nacional de Almacenamiento de Petróleo de Alemania
(Contributions to the German National Petroleum Stockpiling Agency)
- Impuesto sobre el uso de vehículos de motor (Motor vehicle tax)
- Impuesto a los perros (Dog taxes)
- Impuesto sobre la caza y la pesca (Hunting and fishing taxes)

Impuestos aduaneros

- Derechos de aduana recaudados para la UE (Custom duties collected for the EU)

Impuesto a la seguridad social

- Contribuciones sociales (Social contributions)
- Contribuciones sociales voluntarias (Voluntary social security contributions)

Otros impuestos

- Varias obligaciones, tasas administrativas y otros ingresos
(Several duties, administrative fees and other revenues)

ARGENTINA

Impuestos a la renta

- A las ganancias (incluye personas físicas, jurídica y beneficiarios del exterior)
- Premios de juegos de azar y concursos deportivos
- Ganancia mínima presunta

Impuestos al patrimonio

- Bienes personales
- Compañías, sociedades de capital o empresas
- Impuestos permanentes sobre la propiedad inmueble
- Impuestos sobre las transacciones financieras y de capital
- Otros impuestos recurrentes sobre la propiedad del orden subnacional

- Impuestos al consumo
 - Al valor agregado
 - Transferencias de inmuebles
 - Ingresos brutos (provincial)
 - Créditos y débitos en cuenta corriente
 - Internos (cigarrillos, bebidas alcohólicas, vehículos, etc.)
 - Sobre servicios específicos (seguros, telefonía, servicios financieros)
- Impuestos aduaneros
 - Derechos aduaneros
 - Estadística de importación
 - Sobre las exportaciones
 - Sobre las operaciones cambiarias y otros
- Impuesto a la seguridad social
 - Empleados
 - Empleadores
 - Autónomos
- Otros impuestos
 - Regularizaciones tributarias no asignadas a impuestos
 - Régimen Simplificado Para Pequeños Contribuyentes

BRASIL

- Impuestos a la renta
 - Impuesto sobre la renta personas físicas y jurídicas (Tributo sobre la renta personas físicas y jurídica)
 - Retenciones no imputables (Retenções não Alocáveis)
- Impuestos al patrimonio
 - Propiedad de inmueble (Propriedade Imobiliária)
 - Propiedad de vehículos de moto (Propriedade de Veículos Automotores)
 - Transferencias de capital (Transferências Patrimoniais)
 - Tributos sobre débitos y créditos bancarios (Trib. s/ Débitos e Créditos Bancários)
- Impuestos al consumo
 - Generales (Gerais)
 - Selectivo (automóviles, bebidas, combustibles, electricidad y tabaco) (Seletivos –automóveis, bebidas, combustíveis, Energia elétrica y Tabaco–)
- Impuestos aduaneros
 - Comercio exterior (Comércio exterior)
- Impuesto a la seguridad social
 - Seguridad social del empleado y del trabajador (Previdência Social –empegador y empregado–)
 - Seguro del desempleo (Seguro desemprego)
- Otros impuestos
 - Tarifas: prestación de servicios y poder policial (Taxas – Prest. Serviços e Poder Polícia)
 - Contribuciones de seguridad social (Contribuições Previdenciárias)
 - Otras contribuciones de seguridad social y económicas (Outras Contribuições Sociais e Econômicas)

CHILE

- Impuestos a la renta
 - Impuesto a la renta
 - (primera categoría, segunda categoría, global complementario, adicional)
- Impuestos al patrimonio
 - Impuesto a los actos jurídicos
 - (operaciones de créditos, protestos, emisión de cheques, préstamos externos, etc.)
 - Herencia y donaciones
 - Patentes de minas
 - Adicional bienes raíces
- Impuestos al consumo
 - IVA interno
 - IVA importaciones
 - Tasas especiales (licores, vinos, bebidas analcohólicas, cervezas, etc.)
 - Suntuarios

- Impuesto a productos específicos (tabacos, combustibles)
- Juegos de azar
- Impuestos aduaneros
 - Derechos de internación
 - Ad-valorem
- Impuesto a la seguridad social
 - Sin información

DINAMARCA

- Impuestos a la renta
 - Impuesto sobre la renta del gobierno central (Central government income tax)
 - Impuesto sobre la renta municipal (Municipality income tax)
 - Planes de pensiones y seguros de anualidades (Pension schemes and annuity insurance)
 - Derecho sobre comunicados de fondo de compensación de remuneración de los empleados
(Duty on employees' remuneration compens. fund releases)
 - Contribuciones al mercado laboral (Labour market contributions)
 - Ingresos imputados de viviendas ocupadas por sus propietarios
(Imputed income from owner-occupied dwelling)
 - Impuesto sobre las ganancias de loterías, mancomunadas, etc.
(Tax on winnings from lotteries, pools, etc.)
 - Sobre plusvalías de empresas (On capital gains of corporates)
- Impuestos al patrimonio
 - Impuesto sobre la propiedad municipal (Municipal land tax)
 - Derecho municipal sobre la tierra - Propiedad pública (Municipal duty on land - Public property)
 - Impuesto municipal sobre edificios - Residencial (Municipal duty on buildings - Residential)
 - Impuesto municipal sobre edificios - Negocios (Municipal duty on buildings - Business)
 - Impuestos sobre herencias, sucesiones y donaciones (Estate, inheritance and gift taxes)
 - Impuesto a los sellos (Stamp duties)
 - Obligación de registro de la propiedad (Duty to land registry office)
- Impuestos al consumo
 - Impuesto al valor agregado (Value added taxes)
 - Impuestos especiales –impuestos sobre la gasolina, derechos de matriculación de vehículos de motor, cigarrillos, etc.– (Excises –duty on petrol, motor vehicle registration duty, cigarettes, etc.–)
 - Beneficios de los monopolios fiscales (Profits of fiscal monopolies)
 - Impuestos sobre servicios específicos –en el juego de apuestas carreras, en las quinielas, en entradas de cine, etc.– (Taxes on specific services –on gambling stakes races, on football pools, on cinema tickets, etc.–)
 - Impuesto sobre la producción de azúcar (Duty on the production of sugar)
 - Plan de reestructuración del sistema azucarero de la UE (Restructuring scheme for EU sugar system)
 - Impuestos recurrentes sobre el uso de bienes y realización de actividades
(Recurrent taxes on use of goods and perform activities)
 - Derecho de carga automovilística (Weight duty automóviles)
 - Tarifa de reciclaje de automóviles (Recycling fee on cars)
 - Carga vial (Road charges)
 - Impuestos recurrentes pagados sobre el uso de bienes y la realización de actividades que no son en vehículos de motor (Recurrent taxes paid on use of goods and perform activities other than on motor vehicles)
- Impuestos aduaneros
 - Derechos de aduana recaudados para la UE (Custom duties collected for the EU)
- Impuesto a la seguridad social
 - Contribución a fondos de pensiones de funcionarios de empresas
(Contr. to pension funds from officials in companies)
 - Contribución a fondos de pensiones de funcionarios de instituciones sin fines de lucro
(Contr. to pension funds from officials in non-profit institutions)
 - Contribución al fondo de garantía salarial de los empleados
(Contribution to employee's wage guarantee fund)
 - Contribución de los propietarios del transporte por enfermedad. Marineros
(Shipping owners contr. sickness assist. Seamen)
 - Impuestos sobre nómina y mano de obra (Taxes on payroll and workforce)

- Contribuciones voluntarias a la seguridad social (Voluntary social security contributions)
- Otros impuestos
 - Otros impuestos a cargo únicamente de las empresas (Paid solely by business)

ESPAÑA

- Impuestos a la renta
 - Impuesto sobre la renta personas físicas y sociedades
- Impuestos al patrimonio
 - Retenciones del capital mobiliario
- Impuestos al consumo
 - Ingresos brutos
 - Impuestos especiales (alcohol y bebidas derivadas, cerveza, hidrocarburos, tabaco, etc.)
 - Impuesto sobre las primas de seguros
 - Tasa radioeléctrica
 - Canon aprovechamiento de aguas continentales
- Impuestos aduaneros
 - Impuesto sobre tráfico exterior
- Impuesto a la seguridad social
 - Sin información

ESTADOS UNIDOS*

- Impuestos a la renta
 - Impuesto sobre la renta empresarial (Business income tax)
 - Impuesto sobre la renta individual (Individual income tax)
 - Impuesto sobre la renta patrimonial y fiduciario (Estate and trust income tax)
- Impuestos al patrimonio
 - Impuesto sobre la herencia (Estate tax)
 - Impuesto sobre las donaciones (Gift tax)
- Impuestos al consumo
 - Impuestos internos (Excise taxes)
- Impuestos a la seguridad social
 - Seguridad social (Employment taxes)
- Impuestos al comercio exterior
 - Derechos de aduana (Custom duties)

(*) Se consideraron los impuestos recaudados a nivel federal por el Internal Revenue Service (IRS).

FRANCIA

- Impuestos al consumo
 - Impuestos sobre la producción y las importaciones (Impôts sur la production et les importations)
 - Impuestos sobre edificios, terrenos y otras construcciones
 - (Impôts sur les bâtiments, terrains et autres constructions)
 - Impuestos sobre nómina o empleados (Impôts sur la masse salariale ou les effectifs employés)
 - Impuestos a la contaminación (Impôts sur la pollution)
- Impuestos al ingreso
 - Impuestos corrientes sobre la renta y el patrimonio (Impôts courants sur le revenu et le patrimoine)
 - Impuestos sobre la renta (Impôts sur le revenu)
 - Impuestos sobre las rentas personales y familiares –excluidos los impuestos sobre las ganancias de capital– (Impôts sur le revenu des personnes physiques et des ménages –à l’exclusion des impôts sur les plus values–)
 - Impuesto sobre la renta (Impôt sur le revenu)
 - Impuestos sobre la renta o beneficios de las empresas excluidas las ganancias por tenencia
 - (Impôts sur le revenu ou les bénéfices des sociétés à l’exclusion des gains de détention)
 - Impuestos corporativos, incluido el margen de beneficio y los costos de procesamiento
 - (Impôts sur les sociétés y compris majoration et frais de poursuite)
 - Otros impuestos sobre la renta (Autres impôts sur le revenu)
 - Otros impuestos corrientes (Autres impôts courants)
 - Impuestos corrientes sobre el capital (Impôts courants sur le capital)
 - Impuesto solidario sobre la fortuna (Impôt de solidarité sur la fortune)

- Impuestos a la propiedad
 - Impuestos corrientes sobre el capital (Impôts courants sur le capital)
 - Impuesto de solidaridad sobre el patrimonio (Impôt de solidarité sur la fortune)
 - Impuestos sobre transferencias de capital (Impôts sur les transferts en capital)
 - Otros impuestos sobre el capital no clasificados en otra parte (Autres impôts en capital n.c.a.)
- Otros impuestos
 - Impuesto sobre la contaminación (Impôts sur la pollution)
- Seguridad social
 - Contribuciones a la Seguridad Social (Cotisations sociales nettes)

ITALIA

- Impuestos a la renta
 - Impuesto a la renta de las personas físicas y de las sociedades (IRPEF e IRES)
 - Reposición de rentas, retenciones sobre intereses y otras rentas de capital
 - Sobre beneficios distribuidos por personas jurídicas
 - Retenciones sobre contribuciones de organismos públicos, primas, capitalización de seguros de vida
 - Sustituto de fondos de inversión
 - Renta sobre la revalorización de los activos de la empresa registrados en los estados
 - Sobre rentas de inversión y plusvalías
 - Sobre la redeterminación de los valores de adquisición de partes no negociable
 - Sobre la redeterminación de los valores de adquisición de terreno edificable
 - Sobre beneficios distribuidos por personas jurídicas
 - Impuesto de reservas actuariales seguro de vida
- Impuestos al patrimonio
 - Impuesto registro
 - Impuestos y tasas hipotecarios
 - Tasa de automóvil
 - Derechos catastrales y de escritura
- Impuestos al consumo
 - IVA
 - Sellos
 - Seguros
 - Tarifas de suscripción de radio y televisión
 - Concesiones gubernamentales
 - Impuestos especiales y al consumo de bebidas alcohólicas
 - Impuesto especial e impuesto sobre el consumo de cerveza
 - Impuesto especial sobre los productos energéticos, sus derivados y productos similares
 - Impuesto especial sobre gases no condensables
 - Impuesto especial sobre la electricidad y complementos
 - Impuesto especial sobre el gas natural para combustión
 - Sistemas de consumo sobre aceites lubricantes y betún de petróleo
 - Impuesto al consumo de tabaco
- Impuesto a la seguridad social
 - Sin información
- Otros impuestos
 - Ingresos de las actividades de juego
 - Loterías instantáneas
 - Equipos y dispositivos de juego

REINO UNIDO

- Impuestos a la renta
 - Impuesto sobre la renta autoevaluado
 - Impuesto sobre las ganancias de capital
 - Impuesto sobre sociedades
 - Impuesto sobre la renta del petróleo
- Impuestos al patrimonio
 - Impuesto a los sellos (acciones)

- Impuesto a los sellos (tierra y propiedad)
- Impuesto sobre el vehículo pagado por los hogares
- Facilidad de compra de activos
- Impuestos al consumo
 - IVA
 - Impuestos especiales (alcohol, tabaco, combustible)
 - Tarifas comerciales
- Impuesto a la seguridad social
 - Contribuciones sociales obligatorias
- Otros Impuestos
 - Tasa bancaria
 - Alquiler

URUGUAY

- Impuestos a la renta
 - Impuesto a las rentas de las actividades económicas (IRAE)
 - Impuesto a la renta de las personas físicas (categorías I y II) (IRPF)
 - Impuesto a la renta de los no residentes (IRNR)
 - Impuesto a las sociedades financieras de inversión (ISAFI)
 - Impuesto a los ingresos de las compañías de seguros
 - Impuesto a las rentas de industria y comercio (IRIC)
 - Impuesto a las comisiones
 - Impuesto a las ventas forzadas
 - Impuesto a los ingresos de los organizadores de sorteos
 - Impuesto a las cesiones de derechos sobre deportistas
 - Impuesto a las rentas agropecuarias (IRA)
 - Impuesto a la actividad agropecuaria (IMAGRO)
- Impuestos al patrimonio
 - Impuesto a la enajenación de los bienes agropecuarios (IMEBA)
 - Impuesto al patrimonio de las personas jurídicas
 - Impuesto al patrimonio de las explotaciones agropecuarias
 - Sobretasa impuesto al patrimonio
 - Impuesto al patrimonio personas físicas
 - Impuesto a las transmisiones patrimoniales (ITP)
 - Impuesto a la enajenación de los bienes agropecuarios - Adicional MEVIR
 - Impuesto a la enajenación de los bienes agropecuarios - Adicional INIA
 - Impuesto a la compra de moneda extranjera (ICOME)
 - Impuesto a la compraventa de bienes en remate público
 - Impuesto a los activos de las empresas bancarias (IMABA)
- Impuestos al consumo
 - Impuesto al valor agregado (IVA)
 - Impuesto a la pequeña empresa - IVA mínimo
 - Impuesto específico interno (IMESI)
 - Impuesto a las telecomunicaciones (ITEL)
- Impuestos a la seguridad social
 - Impuesto de asistencia a la seguridad social (IASS)
 - Impuesto de contribución al financiamiento de la seguridad social (COFIS)
- Otros impuestos
 - Impuesto de control de sociedades anónimas (ICOSA)
 - Impuesto para el fondo de inspección sanitaria (FIS)
 - Impuesto específico a los servicios de salud (IMESSA)
 - Impuesto a las tarjetas de crédito
 - Impuesto de control de sistema financiero (ICOSIFI)
 - Impuesto de educación primaria

AUTORAS

Julia Strada es licenciada en Ciencia Política (UNR), Magíster en Economía Política (FLACSO). Doctora en Desarrollo Económico (UNQUI). Directora del Centro de Economía Política Argentina (CEPA). Docente UBA y UNDAV. Desde febrero de 2020 es directora del Grupo Banco Provincia, en la provincia de Buenos Aires, Argentina.

Rocío Velarde es licenciada en Economía (UBA). Docente universitaria (UNM) de la materia Gestión Presupuestaria y Finanzas Públicas. Investigadora del Centro de Economía Política Argentina (CEPA). Coordinadora de la Gerencia de Verificaciones y Consistencia de la Información en la Comisión Nacional de Comercio Exterior (CNCE) desde octubre de 2020.

COLABORACIÓN

Leandro Gonzales es especialista en Economía y Finanzas. Investigador del Centro de Economía Política Argentina. Coordinador de la Gerencia de Estudios sobre Competitividad Sectorial y Comercio de la Comisión Nacional de Comercio Exterior (CNCE), Argentina.

La Fundación Friedrich Ebert es una institución alemana sin fines de lucro creada en 1925. Debe su nombre a Friedrich Ebert, el primer presidente elegido democráticamente, y está comprometida con el ideario de la democracia social. Realiza actividades en Alemania y en el exterior a través de programas

EDITOR

Fundación Friedrich Ebert
Marcelo T. de Alvear 883 | 4° Piso (C1058AAK)
Buenos Aires – Argentina

Responsable
María Julia Eliosoff
Directora de Proyecto FES – Argentina
en-contacto@fes.org.ar

Equipo editorial
Christian Sassone | Ildefonso Pereyra | Irene Domínguez
christian.sassone@fes.org.ar

Tel. Fax: +54 11 4312-4296
www.fes-argentina.org

ISBN: 978-987-4439-57-4

de formación política y cooperación internacional. La FES tiene 18 oficinas en América Latina y organiza actividades en Cuba, y Paraguay, que cuentan con la asistencia de las representaciones en los países vecinos.

El uso comercial de todos los materiales editados y publicados por la Friedrich-Ebert-Stiftung (FES) está prohibido sin previa autorización escrita de la FES. Las opiniones expresadas en esta publicación no representan necesariamente los puntos de vista de la Friedrich-Ebert-Stiftung.

ISBN 978-987-4439-57-4



9 789874 439574

PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA EN AMÉRICA Y EUROPA ENTRE LA CRISIS DE 2008 Y LA PANDEMIA DE 2020



La crisis del covid-19 ha abierto debates en todo el mundo en relación con la necesidad de avanzar en una mayor justicia tributaria. En tiempos de fuertes incrementos del gasto para atender las consecuencias de la pandemia, y frente a realidades nacionales que siguen dando cuenta de la desigualdad como común denominador, gran cantidad de países han puesto en discusión las formas regresivas de financiamiento de las políticas públicas, haciendo hincapié particularmente en los sistemas tributarios.



Este documento se concentra en un concepto: la progresividad tributaria. El objetivo es identificar y analizar avances y retrocesos en políticas tributarias que graven más a los que más tienen o a los que más ganan en los años comprendidos entre la crisis de 2008 y la pandemia iniciada en 2020. La pregunta por la progresividad es de extrema relevancia: mejorarla permitiría aumentar los niveles de recaudación, fortalecer las arcas estatales para propender así a aumentar el gasto y corregir, tanto por la vía tributaria como fiscal, la desi-



gualdad entre ricos y pobres. La progresividad y el desarrollo tienen, para este documento, una relación intrínseca y por estos tiempos ella es ineludible en los debates públicos sobre la financiación de la pandemia.

La muestra de países permite un análisis comparativo entre Argentina, Chile y Uruguay, Brasil, Francia, Italia, España, Alemania, Reino Unido, Dinamarca y Estados Unidos.

Puede encontrar más información sobre este tema ingresando a:
www.fes-argentina.org