

## RECIENTES REFORMAS FISCALES EN ESPAÑA Y EN AMÉRICA LATINA

### Recent legal reforms in Spain and Latin America

*Dr. José María Pérez Zúñiga\**

**Resumen:** La reforma introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, hay que ponerla en relación con una serie de medidas legislativas que tienen como objetivo combatir el fraude fiscal en España y aumentar los ingresos tributarios, y que han afectado a las figuras tributarias más importantes: IRPF, IS e IVA. Sin embargo, no es este un proceso que afecte solo a España o a los países del entorno europeo. También en América Latina, la mayoría de los países están poniendo en marcha reformas para combatir el fraude fiscal, aumentar la recaudación y redistribuir el ingreso público. En este artículo haremos referencia a las más importantes, haciendo además una comparativa entre la situación económica y los ingresos tributarios en España y América Latina. Para ello hemos analizado en primer lugar las características generales de la tributación en estos países en el contexto europeo y americano, estudiando similitudes y diferencias; en segundo lugar, hemos analizado las principales reformas aplicadas en materia fiscal; comparando por último los ingresos tributarios, para poder tener una idea clara de los problemas que afrontan actualmente los sistemas tributarios de España y de los principales países de América Latina. Para el desarrollo de estas cuestiones, hemos estudiado tanto la normativa aplicable, como los trabajos de la doctrina especializada y las estadísticas tributarias publicadas por las organizaciones internacionales de referencia en esta materia.

**Palabras clave:** sistema tributario, tributos, fraude fiscal, reformas tributarias, España, América Latina.

**Abstract:** The reform introduced by the Law 34/2015, on September 21th, partially amending the General Tax Law, has to be linked to a series of legislative measures aimed at combating tax fraud in Spain and increasing tax revenues and which have affected the most important tax figures: IRPF, IS and VAT. However, this is not a process that affects just Spain or the European countries. Also in Latin America, most countries are implementing reforms to combat tax fraud, increase revenue collection, and redistribute public revenue. In this article we will make reference to the most important ones, also making a comparison between the economic situation and the tax revenues in Spain and Latin America. For this purpose, we have analyzed the general characteristics of taxation in these countries in the European and American context, studying similarities and differences; Secondly, we have analyzed the main fiscal reforms; and finally comparing tax revenues, in order to have a clear idea of the problems currently facing the tax systems of Spain and the main countries of Latin America. For the development of these issues, we have studied legislation and the work of specialized doctrine and tax statistics published by international reference organizations in this area.

**Keywords:** tax system, taxes, tax evasion, tax reforms, Spain, Latin America.

---

\* Ph.D en Derecho, profesor del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada (España). Correo institucional: jmpz@ugr.es

## 1. Introducción

La reforma introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, hay que ponerla en el contexto de una serie de medidas legislativas que tienen como objetivo combatir el fraude fiscal en España. Como señalaba la exposición de motivos del proyecto de reforma que entró en el Congreso de los Diputados el día 21 de abril de 2015 para su tramitación, *esta Ley sigue las pautas marcadas por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y la más reciente Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*. Un proceso que ha terminado abarcando a la mayoría de las figuras tributarias: Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR), aprobado por el RD Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias; Ley 27/2014, de 27 de noviembre, de Impuesto sobre Sociedades (IS); Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación del Régimen Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (IIEE), y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas financieras; que entraron en vigor el 1 de enero de 2015. En palabras de Miguel Ferrer Navarrete, secretario de Estado de Hacienda, *los evidentes síntomas de recuperación económica han permitido modificar el sistema tributario con la finalidad de impulsar el crecimiento económico, apoyar a las familias y mejorar su equidad* (Ferrer, 2015: 19).

Sin embargo, este proceso no solo lo están viviendo España y los países de nuestro entorno europeo, sino también los países de América Latina, con los que nos unen lazos históricos y políticos y a los que, sin embargo, no siempre les prestamos la suficiente atención. Desde un punto de vista económico, los datos de los países de América Latina, comparados con los de España, son envidiables. Según el Balance Preliminar de las Economías de América Latina y el Caribe 2014, de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL, 2014: 10-22), en el año 2014 Panamá y la República Dominicana fueron las economías que más crecieron dentro de la región (6%), seguidas por Bolivia (5,2%), Colombia (4,8%), Nicaragua (un 4,5%), Ecuador, Guatemala y Paraguay (un 4%), Chile y Perú, con tasas de crecimiento del 1,8% y el 2,8%, respectivamente. México creció un 2,1%, mientras las demás economías crecieron entre el 0,5% y el 4,0%. Al analizar la evolución por subregiones, se observa que el crecimiento global de América del Sur fue del 0,7% (frente a un 2,8% en 2013), en tanto que la economía de Centroamérica se expandió un 3,7% (frente a un 4% en 2013), y las economías del Caribe (sin considerar Cuba, Haití ni la República Dominicana) crecieron un 1,9%; siendo el promedio de la deuda pública de estos países del 34,4% del PIB en 2014,

y la mayor la de Brasil, con un 62%, muy lejos de la menor: Paraguay, con el 18% (CEPAL, 2015: 18-21).

Unos datos que contrastan con la situación económica de España en 2015, que sigue arrastrando las consecuencias de la crisis económica iniciada en 2008. Las tasas de variación del PIB pasaron de rozar el 5% en el año 2000 a decrecer en 2008 y mantenerse en tasas negativas en el período 2008-2013, salvo en el año 2010, que si bien muestra una variación positiva respecto el año previo, toma como referente el peor año de la crisis. Una situación que ha provocado el aumento de la tasa de pobreza desde el año 2007 (23,3%) hasta el año 2012, donde alcanza su máximo (28,2%), que ha disminuido en el año 2013 (27,3%) (Badenes y Rodríguez, 2015: 39-40), siendo el crecimiento del PIB en el año 2014 del 1,4%,<sup>1</sup> y alcanzando la deuda un pública un porcentaje del 97,7% en relación al PIB.<sup>2</sup>

Estos factores económicos sin duda están influyendo en las últimas reformas de los sistemas tributarios de estos países para combatir el fraude fiscal y aumentar el ingreso público. A estas reformas nos referiremos a continuación.

## **2. Características generales de la tributación en España y en América Latina**

Lo primero que llama la atención al estudiar los sistemas tributarios de España y América Latina son las diferencias en las prácticas administrativas y políticas, cuando lo cierto es que España comparte lengua, derecho y costumbres con la mayoría de los países hispanoamericanos, aunque actualmente se prefiera el término latinoamericano, que lejos de realzar identidades, remarca esas diferencias, a menudo artificialmente impuestas.

Sí, es cierto que en España y en América Latina –por utilizar el término generalmente aceptado– se han afrontado de manera distinta la fiscalidad y la ordenación de los tributos dentro de los sistemas tributarios, pero ni los sistemas son propios de los países europeos ni los regímenes tributarios –en el sentido de desorden fiscal– son la tónica general en América Latina, pues aunque la imposición directa ha sido la vía natural de financiación en España y el entorno europeo y la indirecta en los países sudamericanos (la ausencia de una clase media en la mayoría de estos países imposibilitaba el desarrollo de los impuestos sobre la renta personal), esto es algo que está cambiando actualmente.

De hecho, podría hablarse de que en el año 2015 hay ya un intercambio de tendencias, pues mientras en España y el resto de los países de la UE hay un aumento de la imposición indirecta, en algunos países de América Latina se han producido reformas para fortalecer la imposición directa. Aunque más adelante analizaremos los datos de recaudación tributaria, baste apuntar por ahora que,

---

<sup>1</sup> <http://ec.europa.eu/eurostat>

<sup>2</sup> <http://www.datosmacro.com/deuda/espana>

mientras en el año 2009 en España se recaudaban 33.567 millones de euros en concepto de IVA, la recaudación ascendió a 51.931 millones de euros por este concepto en el año 2013, cifra en la que sin duda ha influido la subida de los tipos de IVA en septiembre de 2012, pero que no deja de ser significativa. En lo que se refiere al IRPF y al IS, la recaudación fue de 63.857 y 20.188 millones de euros, respectivamente, en el año 2009; y de 69.951 y 19.945 millones de euros, respectivamente, en el año 2013. Así, actualmente en España el peso de la imposición indirecta (32,9% del PIB) es superior al de la imposición directa (32,6%), y solo ligeramente inferior a la media de la UE (34,5 % PIB imposición indirecta, y 33,4% la directa), por lo que no obedece a la realidad la opinión extendida de que es mayor la imposición directa en España (Badenes y Rodríguez, 2015: 39 y 42). Sin embargo, según los datos oficiales de la AEAT,<sup>3</sup> en 2014 siguieron siendo superiores los ingresos provenientes de los impuestos directos (63.173 millones de euros) que los correspondientes a los impuestos indirectos (37.811 millones de euros).

Frente a ello, en América Latina hay países que, como Ecuador, han llevado el mandato expreso de acudir a la imposición directa en su texto constitucional (art. 300 CEc), en aplicación de los principios materiales de justicia tributaria, fundamentalmente el de progresividad en relación a la capacidad económica del sujeto pasivo, reconocidos en las constituciones de Bolivia (art. 323 CBo), Brasil (art.145 CBr, donde hay un requerimiento también explícito: *Siempre que fuese posible, los impuestos tendrán carácter personal*), Chile (artículo 20 CCh, donde se establece *la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas, y que en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos*), Colombia (solo el de progresividad, art. 363 CCo), Guatemala (art. 243 CGu), Honduras (art. 351 CHo), Paraguay (art. 181 CPa), República Dominicana (art. 75 CRd) y Venezuela (art. 316 CVE). Y también en el artículo 31 de la Constitución española, donde aunque no existe ese mandato explícito de acudir a la imposición directa para financiar los gastos públicos, sí contiene una relación pormenorizada de los principios de justicia tributaria.

En este sentido, para mejorar la recaudación del sistema tributario e incidir en la redistribución de los ingresos aumentando la imposición sobre las rentas del capital, en el año 2014 se han producido reformas en el Impuesto sobre la Renta en Chile, Colombia, Ecuador, Honduras, Perú y Venezuela, entre otros países, que han tenido en común el aumento de los tipos de gravamen, la reducción de las exenciones, la implementación de sistemas de imposición dual en algunos casos, la modificación o creación de impuestos mínimos y el aumento de la fiscalidad a los grandes contribuyentes (CEPAL, 2015: 12).

Y algo parecido ha ocurrido en España. A estas reformas nos referiremos a continuación.

---

<sup>3</sup> <http://www.agenciatributaria.es>

### 3. Reformas tributarias en España

En España, también se ha producido en el año 2014 una reforma de los principales impuestos: IRPF, IS, IVA e incluso de la LGT,<sup>4</sup> pero estas medidas tienen como objetivo incentivar la actividad económica, si bien se incluyen medidas para mejorar la economía familiar. En palabras de Miguel Ferrer Navarrete, secretario de Estado de Hacienda, *los evidentes síntomas de recuperación económica han permitido modificar el sistema tributario con la finalidad de impulsar el crecimiento económico, apoyar a las familias y mejorar su equidad* (Ferrer, 2015: 19). Una reforma en dos fases, con una primera “rebaja tributaria”<sup>5</sup> en 2015, y otra en 2016.

Entre otras medidas, se rebajan la tarifa general del IRPF, con reducción de tramos, que pasan de siete a cinco, y de los marginales, que oscilan en una escala del 10% al 23, 50% en 2015, y del 9,50 al 22,50% en 2016; la tarifa del ahorro, que recoge tres tipos para tres tramos en el año 2015 (10%, 11%, 12%), que se reducen en 2016 (9,5%, 10,5%, 11,5%), tributando todas las ganancias patrimoniales dentro de esta tarifa (antes, las ganancias a corto plazo o de menos de un año se gravaban con la base imponible general), y lo mismo ocurre con las tarifas del IRNR, que se reducen en el 2015 (20%, 22% y 24%) y en el 2016 (19%, 21% y 23%); se eleva el mínimo exento del contribuyente a 12.000 euros y se mejoran los mínimos personales y familiares en una horquilla que oscila entre el 25 y el 33%, creándose nuevas deducciones para las familias con ascendientes discapacitados y para las familias numerosas, y se regula el denominado impuesto de salida, con el objeto de someter a tributación rentas generadas en España aunque no se hayan realizado, para evitar las pérdidas recaudatorias en caso de que cuando dichas ventas se realicen efectivamente el obligado tributario ya no tuviera la condición de contribuyente por el IRPF.

Respecto al IS, el tipo impositivo se reduce del actual 30% a un 28% en 2015 y a un 25% en 2016. Se adapta el IVA al Derecho comunitario, limitándose el régimen de estimación objetiva a aquellas actividades de reducido volumen en las que los destinatarios sean, básicamente, consumidores finales. Y se modifica la LGT para dotar a la Administración de nuevas herramientas para la lucha contra el fraude, tanto en el ámbito nacional como internacional,<sup>6</sup> por lo que también

---

<sup>4</sup> Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y el Texto Refundido de la Ley del IRNR, aprobado por el RD Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias; Ley 27/2014, de 27 de noviembre, de Impuesto de Sociedades; Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación del Régimen Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de IIEE, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas financieras; que entraron en vigor el 1 de enero de 2015. A las que hay que sumar la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

<sup>5</sup> Expresión usada por Martín Abril (2015: 24).

<sup>6</sup> Martín Abril (2015: 23-37) y De Miguel Monterrubio (2015: 90-93).

podemos hablar de medidas que pretenden mejorar la eficiencia de la Administración en la recaudación tributaria.

A esos fines parecen ir encaminadas las siguientes medidas: la posibilidad de sancionar en casos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria (artículo 206 bis LGT); la publicidad de los datos personales de los deudores con la Hacienda Pública sobre las deudas y sanciones pendientes de ingreso superiores a un millón de euros, no ingresadas en el plazo de ingreso voluntario (artículos 95 y 95 bis LGT); la ampliación de las potestades de comprobación e investigación de la Administración tributaria (artículos 115 y 136 LGT); la extensión de los plazos de prescripción de 4 a 10 años de la deuda tributaria (artículo 66 LGT) las causas de prescripción (artículo 66 LGT) y para el desarrollo del procedimientos de inspección, que se amplía de 12 a 18 meses con carácter general e incluso a 27 en determinadas circunstancias (artículo 150 LGT) y consecuentemente el procedimiento sancionador en relación a este (artículo 211 LGT); la agilización de las reclamaciones económico-administrativas (artículos 229, 230, 234-247 LGT) o la inclusión de un Título VI dedicado a regular un procedimiento administrativo que permita practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las mismas aun en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un procedimiento penal (la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, reformó la regulación del delito contra la Hacienda Pública en el artículo 305 del Código Penal) y de un Título VII sobre el procedimiento de recuperación de ayudas del Estado que afecten al ámbito tributario.

#### **a) Paraísos fiscales**

A ello hay que unir la nueva redacción dada a la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal por la propia Ley 26/2014 de 27 de Noviembre, y con efecto a partir del 1 de enero de 2015, que mantiene el criterio de que tienen la consideración de paraísos fiscales los países y territorios que se determinen reglamentariamente, con el siguiente tenor:

*Disposición adicional primera. Definición de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria.*

*1. Tienen la consideración de paraísos fiscales los países y territorios que se determinen reglamentariamente.*

*2. La relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios:*

*a) La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación.*

*b) Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos por el apartado 4 de esta disposición adicional.*

*c) Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.*

*3. Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda.*

*A efectos de lo previsto en esta disposición, tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen.*

*Se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo.*

*4. Existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios que no tengan la consideración de paraísos fiscales, a los que resulte de aplicación:*

*a) un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición;*

*b) un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria; o*

*c) el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010.*

*No obstante lo anterior, reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria.*

*5. Las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esta disposición.*

*6. Se habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de lo regulado en esta disposición adicional, así como para actualizar la relación de países y territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales.*

Como se sabe, España había optado por una lista cerrada de paraísos fiscales establecida en el Real Decreto de 1080/1991 de 5 de Julio, que recogía 48 países y territorios.<sup>7</sup> Este RD fue modificado por el artículo Segundo del Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, que introdujo el criterio de permitir salir de este listado a los países y territorios que se comprometieran a intercambiar información con

---

<sup>7</sup> De acuerdo con la normativa actual, aunque con las dudas que expresaremos después, este listado se ha reducido a 33 países: Emirato del Estado de Bahrein; Sultanato de Brunei; Gibraltar; Anguilla; Antigua y Barbuda; Bermuda; Islas Caimanes; Islas Cook; República de Dominica; Granada; Fiji; Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal); Islas Malvinas; Isla de Man; Islas Marianas; Mauricio; Monserrat; República de Naurú; Islas Salomón.; San Vicente y las Granadinas; Santa Lucía; Islas Turks y Caicos; República de Vanuatu; Islas Vírgenes Británicas; Islas Vírgenes de Estados Unidos de América; Reino Hachemita de Jordania; República Libanesa; República de Liberia; Principado de Liechtenstein; Macao; Principado de Mónaco; Sultanato de Omán, y; República de Seychelles.

España y suscribieran para tal fin un acuerdo de intercambio de información o un convenio para evitar la doble imposición que incluyera una cláusula de intercambio de información. La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, señalaba en su disposición Transitoria Segunda que en tanto no se determinaran reglamentariamente los países o territorios con la consideración de paraíso fiscal lo serían los previstos en el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio; mientras que la Disposición Adicional Primera señalaba:

- 1.- Que tendrían la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que se determinen reglamentariamente.
- 2.- Siguiendo el criterio introducido por el Real Decreto 116/2003, dejarían de tener esta consideración aquellos países que firmaran con España un convenio para evitar la doble imposición con una cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en el que expresamente se hiciera constar que el país o territorio dejaba de tener esa consideración en cuanto entrase en vigor ese convenio, haciendo la previsión de que el país o territorio recuperaría la condición de paraíso fiscal desde el momento en que el convenio dejase de aplicarse.

Pero, teniendo en cuenta la nueva redacción dada a esta disposición por la Ley 26/2014, de 27 de Noviembre, tenemos que concluir que, a partir del 1 de enero de 2015, no basta con la firma de un convenio de un acuerdo de intercambio de información para salir de la lista de paraísos fiscales, sino que a tenor de lo dispuesto en el apartado sexto de esta Disposición, el Gobierno tendrá que actualizar reglamentariamente la lista de paraísos fiscales para que éstos dejen de serlo. En ese sentido, países o territorios como el principado de Andorra, que han firmado convenios de intercambio de información con el Estado español (Acuerdo de intercambio de información de 14 de enero de 2010) seguirán teniendo esta consideración según el Real Decreto 1080/1991, a no ser que esta norma se reforme también expresamente.

#### **4. Reformas tributarias en América Latina**

El aumento de la recaudación y la redistribución de los ingresos<sup>8</sup> han sido los principales objetivos de las reformas fiscales que se han llevado a cabo en varios países de la región, fundamentalmente en el Impuesto de la Renta de las personas físicas y las personas jurídicas, centradas en la modificación de la base imponible (caso de Uruguay y Perú), los tipos de gravamen y la tributación internacional (Gómez y Morán, 2013: 11 y ss.). Con respecto al Impuesto sobre la Renta, las

---

<sup>8</sup> Sokoloff y Zoltz destacaron la larga historia de desigualdad que ha determinado las características de los sistemas tributarios de América Latina, donde las élites apenas soportaban carga fiscal. Actualmente, el 10% de la población en América Latina concentra el 32% de los ingresos totales en la Región. Sokoloff y Zolt (2005) y CEPAL (2015: 11).



modificaciones se han centrado en la ampliación de la base imponible. Es el caso de Uruguay, donde la venta de acciones al portador se grava ahora en las mismas condiciones que las acciones nominativas; de Argentina, donde se elimina la exención a la compraventa de acciones y títulos que no cotizan en bolsa, y se aumenta el mínimo exento para las personas físicas; de Chile, donde a finales del año 2014 se ha ejecutado una amplia reforma tributaria, permitiendo a los sujetos pasivos optar por un sistema de Renta Atribuida y otro Semiintegrado<sup>9</sup> y la eliminación del Fondo de Utilidades Tributarias, creándose incentivos para la inversión para las pequeñas y medianas empresas; y de México, donde se creó un impuesto del 10% sobre las ganancias de capital en la bolsa y la distribución de dividendos.

Un caso particular es el de Colombia, donde en el año 2012 se introdujeron dos impuestos mínimos sobre la renta personal: el Impuesto Mínimo Alternativo (IMAN), obligatorio para los asalariados y con tipos progresivos que van del 0% al 27%; y el Impuesto Mínimo Alternativo Simple, dirigido a asalariados y profesionales autónomos, con tipos de entre el 0% y el 8,17%, y que se aplica sobre la misma base imponible que el IMAN. En Perú se ha reducido el Impuesto sobre la Renta para las personas físicas de menores ingresos y, a partir de 2015, irá disminuyendo gradualmente el Impuesto sobre la Renta corporativo para las personas jurídicas, con un tipo de gravamen que se reducirá del 30% actual al 26% en el año 2019.

Además, en la mayoría de las reformas de estos países se incluyeron criterios de tributación internacional basados en la adecuación de normas sobre precios de transferencia, paraísos fiscales y rentas de no residentes. Son los casos de Chile, Colombia, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua, Panamá, Perú y la República Dominicana. También se impulsaron convenios para el intercambio de información entre los países con objeto de combatir la evasión fiscal (CEPAL: 2014: 41-46).

### **a) Impuestos heterodoxos**

Mención aparte merecen la regulación de los impuestos heterodoxos en América Latina, creados expresamente para aumentar la recaudación y combatir el fraude fiscal en estos países. Aunque IRPF, IS e IVA siguen siendo los impuestos que aportan mayor recaudación a las arcas públicas, en América Latina han proliferado nuevas figuras tributarias, hasta el punto de que la doctrina distingue entre impuestos ortodoxos, que seguirían el modelo europeo, e impuestos heterodoxos, que suelen tener un carácter coyuntural, pues persiguen una rápida recaudación. Dentro de esta categoría tendríamos los Impuestos Presuntivos sobre la Renta y

---

<sup>9</sup> Básicamente, el Régimen atribuido permite a los sujetos pasivos tributar por renta devengada independientemente de que se haya devengado, con un tipo máximo efectivo del 35%. Por su parte, el Régimen Semiintegrado implica que los sujetos pasivos tributan por la renta efectivamente percibida, siendo el tipo máximo efectivo del 44,45%.

los Impuestos Mínimos a la Renta, el Impuesto sobre los Activos Empresariales, el Impuesto Empresarial a Tasa Única, el Impuesto a los Depósitos de Efectivo, El Impuesto a las Transacciones Financieras, el Derecho de Exportación y los Regímenes Especiales de Tributación para Pequeños Contribuyentes.<sup>10</sup> Entre las razones para la proliferación de tantas figuras impositivas se citan el alto nivel de fraude fiscal, la limitada capacidad de control de las administraciones tributarias, el elevado gasto fiscal y la incapacidad de estos países para implementar un sistema tributario clásico, al estilo europeo, basado en los clásicos u ortodoxos impuestos directos: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Jurídicas y el Impuesto al Patrimonio<sup>11</sup>; e indirectos: el impuesto al Valor Añadido o Agregado, sobre el consumo general, y los Impuestos Especiales o sobre Consumos Específicos<sup>12</sup>. Como señala González, *estas particularidades han motivado que una parte muy significativa de la renta, el patrimonio o el consumo, no tengan una gravabilidad efectiva, motivando a los formuladores de la política tributaria a adoptar medidas no ortodoxas para obtener una parte de los ingresos evadidos*<sup>13</sup>, destacando el carácter distorsivo o regresivo de los denominados impuestos heterodoxos, y el fácil control de la aplicación de estos impuestos por parte de la Administración Tributaria frente a los impuestos ortodoxos.

Así, México creó en 1989 el Impuesto a los Activos Empresariales para incrementar los ingresos tributarios, que en el año 2008 es reemplazado por el Impuesto Empresarial de Tasa Única, que se constituye en un *minimum tax*<sup>14</sup> del Impuesto sobre la Renta, y crea además en ese mismo año el Impuesto a los Depósitos en Efectivo (gravaba con un 2% los depósitos en efectivo que recibían personas físicas y jurídicas), que es sin embargo derogado por la Ley del Impuesto de la Renta en 2014. En 1996, Brasil creó la Contribución Provisoria sobre el Movimiento o Trasmisión de Valores y Créditos de Naturaleza Financiera, que gravaba los débitos y créditos en las entidades financieras, y que fue copiado por otros países de la región. Y en Argentina se reimplantaron en el año 2002 los derechos de exportación, denominados “retenciones a las exportaciones” en el sector agropecuario y de los combustibles. Como señala Gómez Sabaini, *paralelamente, casi ha desaparecido la imposición de bienes suntuarios o de lujo, y mientras que se incrementaban las tasas y se ampliaban las bases del IVA, se reducían las tasas del impuesto a la renta* (Gómez Sabaini y Martner, 2006: 16).

Veamos los principales impuestos heterodoxos establecidos en América Latina:

---

<sup>10</sup> Vid., Pedraza (2009: 62 y ss.) y Martinoli (2009: 121 y ss.); también Gómez Sabaini y Martner (2006: 1-25).

<sup>11</sup> Destaca González (2009: 8), que solo quedan 5 países en el ámbito europeo que aplican este impuesto, entre ellos España.

<sup>12</sup> Martinoli (2009: 121), la autora cita a González (2009: 8).

<sup>13</sup> González (2009: 10).

<sup>14</sup> La ley establece la presunción de obtención de una renta mínima.

### **i) El impuesto a las transacciones financieras**

Como su nombre indica, este impuesto grava las transacciones financieras, utilizando a las entidades como agentes de percepción definitiva en la fuente. El hecho imponible se ha extendido en varios países del débito bancario al débito y crédito efectuado en las entidades financieras y a los pagos realizados por las empresas al margen de las entidades financieras. Actualmente, está establecido en siete países de América Latina: Argentina (Impuesto al Débito y Crédito Bancario y Otras Operatorias), Bolivia (Impuesto a las Transacciones Financieras –ITF–), Brasil (Contribución Provisoria sobre el Movimiento o Transmisión de Valores y Créditos de Naturaleza Financiera –CPMF–), Colombia (Gravamen a los Movimientos Financieros), El Salvador (Impuesto sobre las Operaciones Financieras) Perú (Impuesto a las Transacciones Financieras –ITF) y República Dominicana, con un tipo que oscila entre el 0,06% (Perú) y el 0,60% (Argentina), si bien esta figura ha sido aplicada de manera discontinua, en épocas de crisis, para obtener ingresos inmediatos. Un ejemplo de ello es Ecuador, donde el Impuesto a la Circulación de Capitales –ICC– se aplicó únicamente en los años 1999 y 2000 (González, 2009: 115), y donde actualmente se aplica el Impuesto a la Salida de Divisas, o Venezuela, que derogó en 2008 el Impuesto a las Transacciones Financieras de Entidades Jurídicas y Entidades Económicas sin Personalidad Jurídica.

### **ii) Impuesto a los activos empresariales**

Este impuesto fue introducido en México en 1989 para gravar los activos empresariales (total de bienes materiales, bienes y derechos), y este modelo ha sido copiado por otros países de América Latina. No es un impuesto que sustituya al Impuesto sobre la Renta, sino que se convierte en complementario de este tributo, al configurarse este como un pago a cuenta del Impuesto a los Activos Empresariales. En México fue sustituido en el año 2008 por el Impuesto Empresarial de Tasa Única (IETU), que grava con una tasa (tipo) uniforme las actividades empresariales y actúa como un impuesto mínimo complementario al Impuesto sobre la Renta; pero actualmente se aplica en los siguientes países con distintas denominaciones: Argentina (Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta –IGMP–), Colombia (Impuesto sobre la Renta y Complementarios –Renta Presunta–), Ecuador (Impuesto sobre el 1,5 por mil de los Activos Totales), El Salvador (Impuesto Mínimo sobre los activos netos de las empresas), Guatemala (Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias), Honduras (Impuesto sobre los Activos Netos), Nicaragua (Impuesto al Patrimonio Neto), Perú (Impuesto Transitorio a los Activos Netos –ITAN–) y República Dominicana (Impuesto a los Activos), constituyendo la base imponible los activos brutos (Argentina, Ecuador, República Dominicana, Uruguay) o netos (Colombia, Guatemala, a no ser que el ingreso bruto sea mayor, Honduras, México, Nicaragua, Perú), y oscilando en tipo de gravamen entre el 0,6% (Perú) y el 4,8% (Colombia) (González, 2009: 20-25).

### iii) Impuestos presuntivos sobre la renta

Estos gravámenes se enmarcan dentro de la regulación general del Impuesto sobre la Renta y, salvo excepciones (como el Impuesto a la Renta de las Actividades Agropecuarias (IMAGRO) en Paraguay, donde tributan por el régimen de renta presunta los grandes y medianos inmuebles no explotados racionalmente)), son regímenes optativos para los contribuyentes, ya que su finalidad es precisamente reemplazar al Impuesto sobre la Renta ortodoxo, normalmente ante la imposibilidad de efectuar una administración eficiente del mismo, por lo que se facilita a los sujetos pasivos incluidos en el mismo el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria a través de una sencilla declaración, aunque esto también provoca el uso abusivo del régimen por quienes se hacen pasar por pequeños contribuyentes. Así, los contribuyentes que se acogen a este régimen, no tributan en base a su renta real, sino según la presunción *iure et de iure* que establece la propia normativa del tributo. Por otra parte, la diferencia entre la renta real y la renta estimada no está gravada, lo que implica un beneficio para los contribuyentes que lo aplican (González, 2009: 27).

Estas presunciones remiten al régimen de estimación objetiva del IRPF español, previsto para determinadas actividades en las que resulta difícil llevar una contabilidad (ganadería, agricultura, pesca, actividades industriales y comercio al por menor, etc.), y que en cualquiera de los casos supone una excepción a la aplicación del principio de capacidad económica, en cuanto a que se renuncia a gravar de manera exacta la capacidad económica manifestada por el sujeto pasivo al realizar el hecho imponible. Este régimen de determinación del rendimiento neto se caracteriza básicamente por ser un régimen optativo, de aplicación conjunta con los regímenes especiales del IVA, y cuyo ámbito de aplicación se fija de acuerdo a la naturaleza de las actividades y cultivos o por otros módulos objetivos tales como el volumen de operaciones, número de trabajadores, etcétera. En virtud del principio de coordinación del método de estimación objetiva con el IVA, la exclusión del régimen especial simplificado en el IVA supone la exclusión del método de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas.

En América Latina, estos gravámenes los aplican Brasil para las personas jurídicas, Perú para los sujetos pasivos que no lleguen a un nivel determinado de ingresos (rentas de tercera categoría), Chile para las actividades agrícolas, mineras y de transporte, y Paraguay y Uruguay para las actividades agropecuarias, gravadas, en el caso uruguayo, por el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE), si bien las técnicas que se utilizan en cada país son diferentes: aplicación de porcentajes sobre la valoración que hace la normativa (caso de Chile, y también de España, en la estimación objetiva, donde se aplican, signos índices o módulos para calcular la base imponible), la renta potencial (Uruguay) o un porcentaje aplicado sobre la primera venta (Uruguay).

Es destacable que la aplicación de este régimen facilita el control por parte de la Administración Tributaria de aquellos contribuyentes con menores ingresos. Así, en Brasil, los contribuyentes adheridos al régimen de renta presunta del Impuesto sobre la Renta representan el 87,1% de las declaraciones que, sin embargo, suman solamente el 10% de los ingresos tributarios del país por este impuesto (González, 2009: 27). En el caso chileno, estos regímenes fueron modificados para evitar la ilusión y la evasión.

#### **iv) Regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes**

Estos regímenes nacieron para combatir la economía sumergida de los pequeños contribuyentes, y también se valen de formas presuntivas de tributación que simplifican de una manera extraordinaria sus obligaciones tributarias (no requieren el cálculo o la liquidación del impuesto), teniendo más una función de control que de recaudación, dados los bajos ingresos de amplios sectores de la población en América Latina. En la actualidad utilizan estos regímenes la mayoría de los países: Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Costa Rica, Chile, Ecuador, El Salvador, México, Nicaragua, Honduras, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana, Uruguay y Venezuela.

Estos regímenes son de carácter optativo y son sustitutivos del Impuesto sobre la Renta (Brasil, Colombia, Costa Rica, Chile, Ecuador, Honduras, Paraguay, Perú y República Dominicana), del Impuesto del Valor Añadido o de los dos (Argentina, Bolivia, México, Nicaragua, Paraguay, Perú y Uruguay) no pudiendo el sujeto pasivo repercutir la cuota del impuesto en este último caso, a diferencia de lo que ocurre en España y en el entorno europeo. Además, Brasil, Argentina y Uruguay incluyen en este régimen las contribuciones a la seguridad social, que son configuradas como tributos en buena parte de América Latina. Sin embargo, la recaudación por estos regímenes no alcanza en estos países el 1% de los ingresos tributarios totales.<sup>15</sup>

#### **v) Derecho de exportación**

El Derecho de Exportación es un gravamen arancelario que grava la exportación para consumo, es decir, aquella cuya mercadería se extrae del territorio aduanero por tiempo indeterminado, pudiendo ser específico (consiste en un importe fijo que se aplica sobre una unidad de medida física de mercadería: peso, medida, volumen, etc.) o *ad valorem* (consiste en un porcentaje que se aplica sobre el valor de la mercancía, que constituye la base imponible).

No es un gravamen nuevo en la historia de Argentina, que a finales del siglo XIX ya lo aplicaba a los embarques de cueros de vacunos, y que en la actualidad se aplica con diversas alícuotas a las manufacturas industriales (5%), los

---

<sup>15</sup> González (2009: 38) y normativa países.

hidrocarburos (según el precio internacional del petróleo, en relación a un valor de referencia y un valor de corte), los productos de economías regionales (10%), las carnes y los lácteos (15%) y los principales granos y sus derivados (desde un 8% para los aceites derivados de la soja hasta un 25% el maíz, 28% el trigo, el 30% el girasol, y un 35% en el caso de los granos de soja).

Entre las razones que, según el Gobierno argentino, fundamentan su aplicación, se esgrimen: captar las rentas extraordinarias por la devaluación del peso; el incremento significativo de los precios internacionales de los productos gravados; contener y preservar la evolución de los precios internos, y generar recursos para la Hacienda y la redistribución del ingreso. En Argentina, estos derechos proporcionan el 4% de la totalidad de los ingresos tributarios.<sup>16</sup>

## 5. Ingresos tributarios

Como ocurre en España, en la mayoría de los países de América Latina los textos constitucionales parten también de la premisa de que el sector público se nutre principalmente del sistema tributario. Aunque el Estado dispone de otras fuentes de ingresos (los ingresos patrimoniales, los provenientes de las operaciones de deuda pública, de la explotación de recursos naturales o los obtenidos por la imposición de sanciones, por ejemplo), son los tributos la vía natural de financiación, aunque mejorar la eficiencia de los sistemas tributarios sea todavía una necesidad en América Latina. En el año 2014, estos ingresos cayeron un 0,2% respecto al PIB respecto a 2014. Sin embargo, atendiendo a los países, se produjeron aumentos en Argentina (2,9%), gracias a una mayor recaudación del IVA y del Impuesto de la Renta y del Impuesto de Sociedades (denominado Impuesto a las Ganancias); en Honduras (1,8%), donde la reciente reforma fiscal ha incrementado la recaudación de los impuestos indirectos (el tipo de gravamen del IVA ha pasado del 12% al 15%, y se han disminuido los productos de primera necesidad exentos en la aplicación de este impuesto) y la República Dominicana (0,6%), gracias a los ingresos extraordinarios obtenidos en 2014 por el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto de Sociedades (denominado Impuesto sobre la Renta); mientras que se redujeron en Venezuela (3,7%), Haití (1,8%), Ecuador (1,7%) y México (1,3%).

En el ámbito europeo y de los países desarrollados, la tónica general es que sean los tributos los que generen mayor recaudación para las arcas públicas (Lasarte, 2000: 3). En España, concretamente, si atendemos a los datos de la OCDE,<sup>17</sup> la recaudación se sitúa en un 32,6% del PIB, cerca de la media de recaudación de los países de la OCDE (33,7%), de Reino Unido (32,9%) y Alemania (36,7%), pero lejos de Francia (45%) y Dinamarca (48,6%), y muy por encima del promedio del América Latina (20,7%). El 9,6% del PIB correspondería

<sup>16</sup> González (2009: 40-42) y normativa país.

<sup>17</sup> <http://www.oecd.org/centrodemexico/estadisticas/>

a impuestos sobre ingresos y utilidades, y el 9,1% a impuestos sobre bienes y servicios, porcentajes similares a los de la media de los países de la OCDE (11,4% y 10,8% respectivamente), Alemania (11,4% y 10,2% respectivamente), Reino Unido (11,7% y 10,9% respectivamente), Francia (10,9% y 10,8% respectivamente) y lejos de Dinamarca (30,7% y 14,8% respectivamente), donde prima la imposición directa. Y si pensamos en el ámbito de la UE, los impuestos indirectos representan la principal fuente de recaudación: el 38,9% de los ingresos tributarios, frente al 30,4% proveniente de los impuestos directos (Hernández y López, 2014: 9-13).

Hay que tener en cuenta, sin embargo, que estas estadísticas están elaboradas con datos de 2012, y que las últimas reformas del Gobierno español han ido encaminadas a una mayor recaudación. Lo ponen de manifiesto los datos de la AEAT,<sup>18</sup> que revelan una recaudación creciente hasta el año 2013, tanto en impuestos directos como indirectos. Una cifra que, según las fuentes que sean consultadas, se incrementarían para el año 2014 y 2015, siendo ya la imposición indirecta (32,9% del PIB) superior a la imposición directa (32,6%), y solo ligeramente inferior a la media de la UE (34,5 % PIB imposición indirecta, y 33,4% la directa) (Badenes y Rodríguez, 2015: 39 y 42).

### a) Ingresos tributarios en América Latina

Aunque el Estado dispone de otras fuentes de ingresos (los ingresos patrimoniales, los provenientes de las operaciones de deuda pública, de la explotación de recursos naturales o los obtenidos por la imposición de sanciones, por ejemplo), son los tributos la vía natural de financiación, aunque mejorar la eficiencia de los sistemas tributarios sea todavía una necesidad en América Latina (cuadro A):<sup>19</sup>

Cuadro A. Total de ingresos tributarios en porcentaje del PIB

	1990	2000	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Argentina	16,1	21,5	29,1	30,8	31,5	33,5	34,7	37,3
Bolivia	7,2	14,7	22,6	20,5	22,7	20,7	24,2	26,0
Brasil	28,2	30,1	33,8	34,0	32,6	33,2	34,9	36,3
Chile	17,0	18,8	22,8	21,4	17,2	19,5	21,2	20,8
Colombia	9,0	14,6	19,1	18,8	18,6	18,0	18,8	19,6
Costa Rica	16,1	18,2	21,7	22,4	20,8	20,5	21,0	21,0
Ecuador	7,1	10,1	12,8	14,0	14,9	16,8	17,9	20,2

<sup>18</sup> [www.aeat.es](http://www.aeat.es)

<sup>19</sup> Estadísticas tributarias en América Latina 1990-2012 <http://www.latameconomy.org/es/revenue-statistics/>. Los datos hasta el año 2012, salvo las excepciones que se señalan, parten de datos oficiales, que no existen para los años siguientes salvo las previsiones comentadas en otras partes de este estudio, al menos en el momento de la redacción.

El Salvador	10,5	12,2	15,2	15,1	14,4	14,8	14,8	15,7
Guatemala	9,0	12,4	13,9	12,9	12,2	12,3	12,6	12,3
Honduras	16,2	15,3	19,0	18,9	17,1	17,3	16,9	17,5
México	15,8	16,9	17,7	20,9	17,4	18,9	19,7	19,6
Nicaragua	n.d.	16,9	17,4	17,3	17,4	18,3	19,1	19,5
Panamá	14,7	16,7	16,7	16,9	17,4	18,1	18,1	18,5
Paraguay	5,4	14,5	13,9	14,6	16,1	16,5	17,0	17,6
Perú	11,8	13,9	17,8	18,2	16,3	17,4	17,8	18,1
República Dominicana	8,3	12,4	16,0	15,0	13,1	12,8	12,9	13,5
Uruguay	19,6	21,6	25,0	26,1	27,1	27,0	27,3	26,3
Venezuela	18,7	13,6	16,8	14,1	14,3	11,4	12,9	13,7

(En los datos de CEPAL y CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias), los derechos sobre la producción de hidrocarburos son tratados como ingresos no tributarios.)

Sin embargo, en América Latina puede observarse que buena parte de estos ingresos corresponden a impuestos indirectos (cuadro B):

Cuadro B

**Impuestos sobre bienes y servicios****A. En porcentaje del PIB**

	1990	2000	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Argentina	9,0	12,1	15,8	17,0	16,4	17,5	17,8	18,8
Bolivia	5,1	10,0	16,5	16,4	14,1	14,5	16,5	17,0
Brasil	13,5	13,9	14,7	15,2	14,1	14,8	15,4	15,6
Chile	10,7	12,0	10,0	10,8	9,6	10,0	10,5	10,6
Colombia	4,8	6,4	8,1	8,2	7,5	7,7	7,8	7,6
Costa Rica	7,9	9,3	11,1	11,1	9,5	9,2	9,5	9,4
Ecuador	4,4	7,3	6,8	6,8	7,2	9,1	8,7	10,5
El Salvador	5,4	6,9	8,8	8,7	8,0	8,7	8,6	8,9
Guatemala	5,5	7,7	8,3	7,5	6,8	7,0	7,0	7,0
Honduras	11,2	10,7	11,1	10,9	9,5	9,7	9,6	9,6
México	8,7	8,9	9,4	12,4	8,7	9,9	10,7	11,0
Nicaragua	n.d.	11,2	9,6	9,2	8,5	9,3	9,4	9,6
Panamá	5,5	4,9	5,2	5,3	5,2	5,7	6,0	5,7
Paraguay	2,8	8,4	8,4	8,7	8,9	10,0	10,0	9,9
Perú	7,8	8,5	7,8	8,2	7,4	8,0	7,8	7,7
República Dominicana	5,8	9,3	11,0	10,5	9,2	9,2	9,0	8,6
Uruguay	11,1	11,2	13,9	12,9	12,7	12,7	12,8	12,1
Venezuela	2,1	6,5	7,8	6,6	7,8	7,2	8,0	8,7



**B. En porcentaje del total de ingresos tributarios**

	1990	2000	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Argentina	55,7	56,5	54,3	55,2	52,2	52,4	51,2	50,4
Bolivia	70,9	68,0	72,9	80,1	61,9	70,2	68,3	65,5
Brasil	47,7	46,3	43,4	44,8	43,2	44,6	44,1	n.d.
Chile	62,9	63,8	43,8	50,6	55,9	51,3	49,3	50,7
Colombia	53,8	43,8	42,2	43,4	40,6	42,9	41,7	38,6
Costa Rica	49,0	51,1	51,1	49,4	45,9	45,1	45,1	44,6
Ecuador	62,1	71,8	53,2	48,3	48,4	54,2	48,8	51,9
El Salvador	51,3	56,2	57,9	57,5	55,5	58,3	58,4	56,9
Guatemala	61,0	62,4	59,9	58,0	55,8	56,7	55,2	56,8
Honduras	69,1	70,0	58,6	57,6	55,4	55,8	57,1	54,6
México	55,3	53,0	53,1	59,2	50,2	52,6	54,1	n.d.
Nicaragua	n.d.	66,3	55,2	52,9	49,1	50,7	49,5	49,4
Panamá	37,6	29,5	31,0	31,2	30,1	31,4	33,4	30,9
Paraguay	51,4	58,0	60,1	59,9	55,5	60,5	61,0	59,0
Perú	65,6	60,9	43,9	45,1	45,3	46,1	43,6	42,4
República Dominicana	69,9	74,6	69,1	70,0	69,9	72,0	70,0	64,0
Uruguay	56,7	51,8	55,5	49,3	46,9	47,1	46,9	46,0
Venezuela	11,1	47,7	46,5	46,8	54,6	63,4	61,7	63,3

n.d.: no disponible

Una recaudación que es muy superior en estos países a la que corresponde a los impuestos directos (cuadro C):

**Impuestos sobre la renta y las utilidades**

**A En porcentaje del PIB**

	1990	2000	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Argentina	0,6	4,0	5,4	5,3	5,0	5,4	6,0	6,5
Bolivia	0,8	1,9	3,0	3,8	3,9	3,9	3,8	4,0
Brasil	5,1	5,8	7,2	7,7	7,2	6,9	7,6	7,3
Chile	3,9	4,4	10,4	8,0	5,4	7,5	8,5	8,3
Colombia	2,7	3,4	5,6	5,1	5,6	4,8	5,4	6,6
Costa Rica	1,8	2,6	3,9	4,4	4,1	3,9	4,0	3,9
Ecuador	0,9	1,6	2,5	3,8	4,0	3,5	3,9	3,9
El Salvador	2,0	3,3	4,6	4,7	4,6	4,4	4,4	5,0
Guatemala	1,6	2,5	3,3	3,3	3,2	3,1	3,4	3,4
Honduras	3,4	2,8	5,1	5,1	4,6	4,7	5,1	4,8
México	4,3	4,6	4,9	5,2	5,0	5,2	5,4	5,2
Nicaragua	n.d.	2,3	4,2	4,4	4,7	4,6	5,2	5,4
Panamá	3,6	4,2	4,7	4,8	5,3	5,0	4,3	5,5
Paraguay	1,1	1,9	1,8	1,9	2,8	2,2	2,5	2,7
Perú	0,7	2,8	7,3	7,1	5,9	6,5	7,5	7,7

República Dominicana	2,2	1,8	3,4	3,0	2,5	2,1	2,3	3,3
Uruguay	0,9	2,0	3,4	5,4	5,6	5,7	5,7	5,7
Venezuela	15,6	5,9	7,6	5,8	5,5	3,6	3,9	4,3

**B. En porcentaje del total de ingresos tributarios**

	1990	2000	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Argentina	3,7	18,5	18,7	17,2	15,8	16,2	17,3	17,3
Bolivia	11,1	12,6	13,4	18,3	17,0	18,7	15,7	15,6
Brasil	18,1	19,3	21,4	22,8	22,1	20,7	21,7	20,1
Chile	23,2	23,3	45,7	37,5	31,1	38,4	40,1	39,7
Colombia	29,9	23,3	29,2	27,1	29,9	26,7	28,6	33,5
Costa Rica	11,1	14,4	18,0	19,6	19,6	19,2	19,0	18,7
Ecuador	12,8	15,9	19,4	27,0	27,0	20,7	22,1	19,5
El Salvador	18,9	26,7	30,5	31,0	32,0	29,6	29,9	31,8
Guatemala	18,1	19,9	23,8	25,4	25,8	25,1	27,1	27,8
Honduras	21,2	18,3	27,0	27,1	26,8	27,0	30,1	27,6
México	27,1	27,3	27,7	24,8	28,6	27,8	27,3	n.d.
Nicaragua	n.d.	13,6	24,1	25,3	27,2	25,2	27,5	27,7
Panamá	24,3	25,0	28,0	28,2	30,7	27,4	23,8	29,6
Paraguay	21,1	13,1	12,7	13,4	17,2	13,4	15,2	15,8
Perú	5,7	19,8	40,7	39,2	36,4	37,5	42,3	42,6
República Dominicana	26,0	14,6	21,0	20,3	19,2	16,6	18,1	24,5
Uruguay	4,8	9,4	13,6	20,7	20,8	21,2	20,8	21,9
Venezuela	83,7	43,2	45,2	41,4	38,6	31,7	30,3	31,6

n.d.: no disponible

**b) Ingresos tributarios en España**

En el ámbito europeo y de los países desarrollados, la tónica general es que sean los tributos los que generen mayor recaudación para las arcas públicas (Lasarte, 2000: 3). En España, concretamente, si atendemos a los datos de la OCDE,<sup>20</sup> la recaudación se sitúa en un 32,6% del PIB, cerca de la media de recaudación de los países de la OCDE (33,7%), de Reino Unido (32,9%) y Alemania (36,7%), pero lejos de Francia (45%) y Dinamarca (48,6%), y muy por encima del promedio del América Latina (20,7%).

El 9,6% del PIB correspondería a impuestos sobre ingresos y utilidades, y el 9,1% a impuestos sobre bienes y servicios, porcentajes similares a los de la media de los países de la OCDE (11,4% y 10,8% respectivamente), Alemania (11,4% y 10,2% respectivamente), Reino Unido (11,7% y 10,9% respectivamente), Francia (10,9% y 10,8% respectivamente) y lejos de Dinamarca (30,7% y 14,8% respectivamente), donde prima la imposición directa. Y si pensamos en el ámbito

<sup>20</sup> <http://www.oecd.org/centrodemexico/estadisticas/>

de la UE, los impuestos indirectos representan la principal fuente de recaudación: el 38,9% de los ingresos tributarios, frente al 30,4% proveniente de los impuestos directos (Hernández y López, 2014: 9-13).

Hay que tener en cuenta, sin embargo, que estas estadísticas están elaboradas con datos de 2012, y que las últimas reformas del Gobierno español han ido encaminadas a una mayor recaudación. Lo ponen de manifiesto los datos de la AEAT,<sup>21</sup> que revelan unos ingresos tributarios crecientes hasta el año 2014:

Cuadro D  
**Ingresos tributarios totales**  
Millones de euros

	2010	2011	2012	2013	2014
<b>I. Renta Personas Físicas</b>	<b>66.977</b>	<b>69.803</b>	<b>70.619</b>	<b>69.951</b>	<b>72.662</b>
<b>I. sobre Sociedades</b>	<b>16.198</b>	<b>16.611</b>	<b>21.435</b>	<b>19.945</b>	<b>18.713</b>
I. sobre la Renta de No Residentes	2.564	2.040	1.708	1.416	1.420
Fiscalidad medioambiental				1.570	1.625
Otros ingresos	88	118	1.319	167	195
<b>Capítulo I.- Impuestos directos</b>	<b>85.827</b>	<b>88.572</b>	<b>95.081</b>	<b>93.050</b>	<b>94.614</b>
<b>Impuesto sobre el Valor Añadido</b>	<b>49.086</b>	<b>49.302</b>	<b>50.464</b>	<b>51.931</b>	<b>56.174</b>
Importaciones	7.830	8.833	8.775	9.382	10.080
Operaciones interiores	41.257	40.469	41.688	42.548	46.094
<b>Impuestos Especiales</b>	<b>19.806</b>	<b>18.983</b>	<b>18.209</b>	<b>19.073</b>	<b>19.104</b>
Alcohol y bebidas derivadas	810	772	745	716	761
Cerveza	279	279	283	275	293
Productos intermedios	18	17	17	18	19
Hidrocarburos	9.913	9.289	8.595	9.933	9.724
Labores del Tabaco	7.423	7.253	7.064	6.539	6.661
Determinados medios de transporte/Carbón	0	1	0	147	264
Electricidad	1.363	1.372	1.507	1.445	1.383
Tráfico exterior	1.522	1.531	1.429	1.311	1.526
Impuesto Primas de Seguros	1.435	1.419	1.378	1.325	1.317
Otros Ingresos	44	15	113	86	113
<b>Capítulo II.- Impuestos indirectos</b>	<b>71.893</b>	<b>71.250</b>	<b>71.594</b>	<b>73.725</b>	<b>78.233</b>
<b>Capítulo III.- Tasas y otros ingresos</b>	<b>1.816</b>	<b>1.938</b>	<b>1.892</b>	<b>2.073</b>	<b>2.140</b>
<b>Total ingresos tributarios</b>	<b>159.53</b>	<b>161.76</b>	<b>168.56</b>	<b>168.84</b>	<b>174.98</b>
	<b>6</b>	<b>0</b>	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>7</b>

<sup>21</sup>[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes\\_anuales\\_de\\_Recaudacion\\_Tributaria.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria.shtml). Utilizamos los datos de 2014 para hacer una comparación ilustrativa con los países de América Latina, ya que de ellos no tenemos aún datos oficiales de recaudación.

Una cifra que -según cuáles sean las fuentes consultadas- se incrementarían para el 2015, como apuntábamos, siendo ya la imposición indirecta (32,9% del PIB) superior a la imposición directa (32,6%), y solo ligeramente inferior a la media de la UE (34,5 % PIB imposición indirecta, y 33,4% la directa) (Badenes y Rodríguez, 2015: 39 y 42).

Pero hay que recalcar que es una decisión política o de oportunidad decidir el modo de financiar los gastos públicos: o bien a través de ingresos de naturaleza tributaria (principio contributivo) y optar, básicamente, por su financiación con cargo a los presupuestos generales a través de los impuestos, o bien partiendo de las aportaciones de los usuarios (principio conmutativo), haciendo recaer en ellos todo o parte del coste de los servicios públicos, lo que puede implicar también la deslegalización de su establecimiento y régimen frente al principio de reserva de ley tributaria. No obstante, el procedimiento de establecimiento y aplicación de los tributos está sometido a las garantías legales, por lo que, en un Estado de Derecho, el sistema tributario debe ser la vía natural de financiación.

El principio de reserva de ley tributaria se configura así como un principio fundamental, que conecta además la potestad tributaria con la organización territorial del Estado. En España, que es uno de los países más descentralizados de Europa, más del 40% de los tributos son recaudados por las Administraciones territoriales (CCAA y CCLL), el nivel más elevado de todos los países de la UE y muy por encima de la media, que se sitúa en el 10% (Hernández y López, 2014: 9-13).

Este principio implica una distribución vertical del poder tributario dentro de los estados unitarios, que son la mayoría en América Latina, salvo los Estados federales de Argentina, Brasil, México y Venezuela. Porque Ecuador y Bolivia, aunque recogen en su constitución la autonomía de las regiones, e incluso la denominación de “Estado plurinacional”, no son propiamente estados federales, ya que el Estado se reserva las principales competencias, entre ellas en materia tributaria y financiera (arts. 298 y 299 CBo; y art. 261 CEc), no existiendo en estos países una parcelación territorial del poder político.<sup>22</sup>

En casi todos los países latinoamericanos la recaudación de los gobiernos centrales representa dos tercios de la recaudación total. Brasil constituye la excepción, ya que la Administración Central recauda menos del 50% de los ingresos tributarios, entre otras razones, porque gran parte del IVA (ICMS<sup>23</sup>) se recauda en a nivel subnacional. También Argentina cuenta con un impuesto provincial sobre las ventas.

---

<sup>22</sup> Esta cuestión la hemos analizado extensamente. Vid. Pérez Zúñiga (2015).

<sup>23</sup> Impuesto a la Circulación de Mercaderías y Servicios.

Podemos decir que, en América Latina –como también ocurre en España–, los gobiernos subnacionales tienen una potestad tributaria limitada. Los impuestos atribuidos a las entidades territoriales subnacionales son aquellos que gravan la propiedad, las licencias de vehículos automotores, las tasas por servicios específicos, así como las tasas municipales, y no cabe duda que la recaudación por estos tributos no es comparable con la tributación que generan los impuestos sobre la renta o el IVA (cuadro E).<sup>24</sup>

**Cuadro E. Atribución de los ingresos tributarios en los sub-sectores del gobierno general como porcentaje del ingreso tributario total**

	Gobierno central			Gobierno estatal o regional			Gobierno local		
	1995	2000	2011	1995	2000	2011	1995	2000	2011
<b>Países federales</b>									
Argentina	59,0	66,4	64,0	17,5	17,8	14,5			
Brasil	44,7	47,8	45,9	26,8	25,3	23,8	3,7	3,4	5,2
México	80,1	80,7	81,9	2,1	2,0	2,5	1,1	0,8	1,1
Venezuela	94,6	94,6	96,6						
<b>Países regionales</b>									
Colombia	58,9	64,4	71,7	5,5	5,6	4,7	8,6	9,4	11,0
<b>Países unitarios</b>									
Bolivia	100,0	91,3	93,4						
Chile	89,9	87,8	88,5				6,5	7,9	6,6
Costa Rica	66,2	65,3	63,3					2,1	2,9
Ecuador	73,9	87,7	71,1						
El Salvador	85,9	83,6	88,8						
Guatemala	83,8	83,6	83,7				0,6	0,9	1,4
Honduras	90,1	89,4	87,7						
Nicaragua	84,1	80,1	77,1						
Panamá	62,0	59,6	62,4					2,2	1,5
Paraguay	100,0	82,7	76,7						
Perú	88,2	87,7	87,5						2,9
República Dominicana	99,3	99,0	99,5						
Uruguay	62,0	62,5	71,4				7,8	7,9	4,1

Las reformas apuntadas en un lado y otro del Atlántico tienen como principal objetivo, además de combatir el fraude fiscal, aumentar esta recaudación.

<sup>24</sup> OCDE/CEPAL/CIAT (2014), *Estadísticas tributarias en América Latina* OECD Publishing, pp. 54-55.

## 6. Conclusiones

Uno. La reforma introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, hay que ponerla en el contexto de una serie de medidas legislativas que tienen como objetivo combatir el fraude fiscal.

Dos. Este proceso ha afectado a las figuras tributarias más importantes: IRPF, IS e IVA.

Tres. Este proceso de reformas no solo lo están viviendo España y los países de nuestro entorno europeo, sino también los países de América Latina.

Cuatro. Es la situación económica de estos países, tanto en Europa como en América Latina, la que está provocando dichas reformas que, aunque están encaminadas a combatir el fraude fiscal, fundamentalmente persiguen aumentar la recaudación tributaria.

Cinco. Para mejorar la recaudación del sistema tributario e incidir en la redistribución de los ingresos aumentando la imposición sobre las rentas del capital, en el año 2014 se han producido reformas en el Impuesto sobre la Renta en Chile, Colombia, Ecuador, Honduras, Perú y Venezuela.

Seis. En la mayoría de las reformas de estos países de América Latina se incluyeron criterios de tributación internacional basados en la adecuación de normas sobre precios de transferencia, paraísos fiscales y rentas de no residentes. También se impulsaron convenios para el intercambio de información entre los países con objeto de combatir la evasión fiscal.

Siete. En España, también se ha producido en el año 2014 una reforma de los principales impuestos: IRPF, IS e IVA. Una reforma en dos fases, con una primera rebaja tributaria en 2015, y otra en 2016.

Ocho. Se rebajan la tarifa general del IRPF, con reducción de tramos, que pasan de siete a cinco, y de los marginales, que oscilan en una escala del 10% al 23,50% en 2015, y del 9,50 al 22,50% en 2016; la tarifa del ahorro, que recoge tres tipos para tres tramos en el año 2015 (10%, 11%, 12%), que se reducen en 2016 (9,5%, 10,5%, 11,5%), tributando todas las ganancias patrimoniales dentro de esta tarifa (antes, las ganancias a corto plazo o de menos de un año se gravaban con la base imponible general), y lo mismo ocurre con las tarifas del IRNR, que se reducen en el 2015 (20%, 22% y 24%) y en el 2016 (19%, 21% y 23%).

Nueve. Respecto al IS, el tipo impositivo se reduce del actual 30% a un 28% en 2015 y a un 25% en 2016.

Diez. Se adapta el IVA al Derecho comunitario, limitándose el régimen de estimación objetiva a aquellas actividades de reducido volumen en las que los destinatarios sean, básicamente, consumidores finales.

Once. Se modifica la LGT para dotar a la Administración de nuevas herramientas para la lucha contra el fraude fiscal, tanto en el ámbito nacional como internacional, por lo que también podemos hablar de medidas que pretenden mejorar la eficiencia de la Administración en la recaudación tributaria.

Doce. Como ocurre en España, en la mayoría de los países de América Latina los textos constitucionales parten también de la premisa de que el sector público se nutre principalmente del sistema tributario.

Trece. En América Latina todavía es muy superior la recaudación por los impuestos indirectos que por los impuestos directos, aunque las reformas que se están produciendo en estos países van encaminadas a potenciar la recaudación de la imposición directa.

Catorce. Las medias de recaudación tributaria en América Latina y en Europa revelan que son los impuestos indirectos los que generan mayor recaudación, pero en España sigue siendo mayor la recaudación por la imposición directa. Sin embargo, a partir del año 2015 se apunta un cambio de tendencia de la recaudación en España.

Quince. En casi todos los países latinoamericanos la recaudación de los gobiernos centrales representa dos tercios de la recaudación total. Brasil constituye la excepción, ya que la Administración Central recauda menos del 50% de los ingresos tributarios.

Dieciséis. En España, que es uno de los países más descentralizados de Europa, más del 40% de los tributos son recaudados por las Administraciones territoriales (CCAA y CCLL), el nivel más elevado de todos los países de la UE y muy por encima de la media, que se sitúa en el 10%.

Diecisiete. Aunque, como en España, IRPF, IS e IVA siguen siendo los impuestos que aportan mayor recaudación a las arcas públicas, en América Latina han proliferado nuevas figuras tributarias que suelen tener un carácter coyuntural, pues persiguen una rápida recaudación y combatir el fraude fiscal. Dentro de esta categoría tendríamos los Impuestos Presuntivos sobre la Renta y los Impuestos Mínimos a la Renta, el Impuesto sobre los Activos Empresariales, el Impuesto Empresarial a Tasa Única, el Impuesto a los Depósitos de Efectivo, El Impuesto a las Transacciones Financieras, el Derecho de Exportación y los Regímenes Especiales de Tributación para Pequeños Contribuyentes.

**BIBLIOGRAFÍA**

- ❖ BADENES PLÁ, N., Y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2015): «La valoración económica de la reforma», en *La Reforma Tributaria*, Martín Fernández, J., (coord.), Tirant Lo Blanch, Valencia.
- ❖ COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL) (2015): *Panorama Fiscal de América Latina y El Caribe 2015, Dilemas y espacios de políticas 2015*, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) (LC/L.3961), Santiago de Chile.
- ❖ COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL) (2014): *Balance Preliminar de las Economías de América Latina y el Caribe, 2014*, (LC/G.2632-P), Santiago de Chile. <http://www.cepal.org/>
- ❖ DE CESARE, C. (2007): *Informe Preliminar sobre Impuestos a los Patrimonios en América Latina*, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Naciones Unidas, CEPAL-ECLAC, Santiago de Chile.
- ❖ DE MIGUEL MONTERRUBIO, M. (2015): «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en *La Reforma Tributaria*, Martín Fernández, J., (coord.), Tirant Lo Blanch, Valencia.
- ❖ FERRER NAVARRETE, M. (2015): «Prólogo», a *La Reforma Tributaria*, Martín Fernández, J., (coord.), Tirant Lo Blanch, Valencia.
- ❖ GONZÁLEZ, D. (2009): *La política Tributaria Heterodoxa en los Países de América Latina*, Gestión Pública Nº 70, CEPAL, Santiago de Chile.
- ❖ GONZÁLEZ, D., MARTINOLI, C., PEDRAZA, J.L. (2009): *Los sistemas tributarios de los países de América Latina*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- ❖ GÓMEZ SABAINI, J.C., Y MARTNER, R. (2006): *América Latina: Panorama global de su sistema tributario y principales temas de política*, CEPAL, Brasil.
- ❖ HERNÁNDEZ DE COS, P., Y LÓPEZ RODRÍGUEZ, D. (2014): *Estructura Impositiva y capacidad recaudatoria en España: un análisis comparado con la UE*, Banco de España, Documentos Ocasionales Nº. 1406.
- ❖ LASARTE ÁLVAREZ, J. (2000): «Los tributos. Poder tributario. Principios de Justicia Tributaria», en la obra colectiva: *Manual de Derecho Tributario*, coordinador: Sánchez Galiana, J. A., Comares/Dodeca.
- ❖ MARTÍN ABRIL, D. (2015): «La reforma tributaria: objetivos», en *La Reforma Tributaria*, Martín Fernández, J., (coord.), Tirant Lo Blanch, Valencia.
- ❖ MARTINOLI, C. (2009): «Sistemas tributarios de América Latina», en *Los sistemas tributarios de los países de América Latina*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- ❖ PEDRAZA CERVANTES, J.L. (2009): «Situación económico social de América Latina», en *Los sistemas tributarios de los países de América Latina*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- ❖ PÉREZ ZÚÑIGA, J.M. (2015): *La organización territorial y los sistemas tributarios de España y Ecuador (Un estudio de Derecho comparado)*, Aranzadi, Pamplona.
- ❖ SOKOLOFF, K. Y ZOLT, E. (2005): *Inequality and the Evolution of Institutions of Taxation: Evidence from the Economic History of the Americas*, Los Angeles, University of California.

**NORMAS JURÍDICAS CITADAS**

- ❖ Constitución de Bolivia de 2009.
- ❖ Constitución de Brasil de 1988.
- ❖ Constitución de Colombia de 1991.
- ❖ Constitución de Chile de 1980.
- ❖ Constitución de Costa Rica de 1949.
- ❖ Constitución de Cuba de 1976.
- ❖ Constitución Española de 1978.
- ❖ Constitución de Guatemala de 1985.
- ❖ Constitución de Honduras de 1982.



- ❖ Constitución de la República Dominicana de 2010.
- ❖ Constitución de la República de Ecuador de 2008
- ❖ Constitución de Paraguay de 1992.
- ❖ Constitución de Venezuela de 2014.
- ❖ Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- ❖ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- ❖ Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.
- ❖ Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas financieras.
- ❖ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF.
- ❖ Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal.
- ❖ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA.
- ❖ Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación del Régimen Fiscal de Canarias.
- ❖ Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de IIEE.
- ❖ Texto Refundido de la Ley del IRNR, aprobado por el RD Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.
- ❖ Real Decreto 116/2003, de 31 de enero.
- ❖ Real Decreto de 1080/1991 de 5 de Julio.

#### **ABREVIATURAS UTILIZADAS**

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria.

CBo: Constitución de Bolivia de 2009.

CBr: Constitución de Brasil de 1988.

CCAA: Comunidades Autónomas.

CCh: Constitución de Chile de 1980.

CCLL: Corporaciones Locales.

CCo: Constitución de Colombia de 1991.

CE: Constitución Española de 1978.

CEc: Constitución de la República de Ecuador de 2008.

CEPAL: Comisión Económica para América Latina y el Caribe.

CGu: Constitución de Guatemala de 1985.

CHo. Constitución de Honduras de 1982.

CPar: Constitución de Paraguay de 1992.

CRd: Constitución de la República Dominicana de 2010.

CT: Código Tributario.

CVe: Constitución de Venezuela de 2014.

F.Jº: Fundamento Jurídico.

II.EE.: Impuestos Especiales.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IS: Impuesto sobre Sociedades.

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido/Agregado

LGT: Ley General Tributaria.

LOFCA: Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas.

PIB: Producto Interior Bruto.

ss. Siguietes.

UE: Unión Europea.