



EL EFECTO RE-DISTRIBUIDOR DEL IMPUESTO DE RENTA. UN ANÁLISIS DESDE EL MODELO IMPOSITIVO DE CHILE, ECUADOR Y COLOMBIA

Área de investigación: **Contribuciones**

John Fernando Diossa Castro

Universidad Católica Luis Amigó
Facultad de Ciencias Administrativas Económicas y Contables
Colombia
john.diossaca@amigo.edu.co

Carlos Mario Vargas Restrepo

Universidad Católica de Oriente
Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas
Colombia
cvargas@uco.edu.co

XXII
CONGRESO INTERNACIONAL DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN
E INFORMÁTICA

EL EFECTO RE-DISTRIBUIDOR DEL IMPUESTO DE RENTA. UN ANÁLISIS DESDE EL MODELO IMPOSITIVO DE CHILE, ECUADOR Y COLOMBIA



Resumen

Se aborda el análisis de la estructura del impuesto de renta en Chile, Ecuador y Colombia, sus fundamentos legales, y sus efectos en la re-distribución del ingreso; motivado por la aparente separación de la Nueva Arquitectura Financiera Internacional por parte de Ecuador y su supuesta adhesión por Chile y Colombia. Al respecto, puede mencionarse que no se evidencian diferencias sustantivas en cuanto a la redistribución del ingreso, salvo por Ecuador que registra un mejor desempeño respecto de la desigualdad y distribución de la renta. Pese a las tendencias internacionales orientadas a favorecer el capital y a gravar las rentas de trabajo y el consumo, se propone fortalecer el impuesto de renta al considerar que tiene mayores potencialidades de favorecer la equidad y la progresividad, y con ello mejoraría la distribución primaria del ingreso. El trabajo se desarrolló a partir del método hermenéutico en procura de interpretar la situación derivada de las disposiciones normativas en materia tributaria y sus efectos sociales.

Palabras clave: Impuesto, renta, efecto re-distribuidor, progresividad, equidad.

1. Prolegómenos

El advenimiento de las crisis financieras ha hecho necesario establecer algunas estrategias que permitan la minimización del riesgo de ocurrencia de las mismas; por esta razón aparece lo que se ha dado en denominar Nueva Arquitectura Financiera Internacional –NAFI- bajo la cual desde organismos multilaterales tales como el Fondo Monetario Internacional –FMI-, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos –OCDE-, Financial Stability Board -FSB- (Junta de Estabilidad Financiera), entre otros, se dictan lineamientos en materia económica y financiera, obligando con ellos a los Estados al acatamiento de tales preceptos.

Ya desde 2003 Cuevas y Torres manifestaban que existen cinco condiciones para la eliminación de tal riesgo dentro de las que se cuentan la formulación de políticas económicas consistentes; el mantenimiento de reservas internacionales; la formulación de un régimen cambiario que sea sostenible y la reforma del sistema financiero mundial en orden a la transparencia económica. Señalaban además que debieran impulsarse “reformas estructurales e institucionales que permitan, por una parte, fortalecer la confianza de los inversionistas nacionales y extranjeros y, por la otra, reducir la vulnerabilidad de la economía frente a choques internos y externos”. (p. 65), siendo ésta última quizás, la estrategia sobre la que convergen esencialmente los países.



Igualmente, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe –CEPAL– señalaba desde 2005 que: “Teniendo en cuenta los problemas de solvencia a largo plazo que persisten en la región, con algunas excepciones muy particulares, es preciso aumentar la carga tributaria, en especial en los países de menor desarrollo relativo” (p. 32), pero lo que puede considerarse un agravante más es el hecho notorio de gravar principalmente las rentas de trabajo más que a las rentas de capital. Frente a las tendencias en Materia tributaria, la CEPAL (2005) exponía estas tendencias para la región:



- progresiva importancia de bases impositivas amplias y de baja movilidad territorial, • armonización de tributos selectivos e IVA [...], • propensión a la progresividad de la tributación sobre la renta personal, • tributación diferencial sobre las rentas de capital, • adopción generalizada del IVA [...], • baja recaudación del impuesto a la renta. (p. 31).

Los cambios políticos en Latinoamérica, han denotado un rumbo para la región evidenciado, por una parte, en una supuesta orientación más definida hacia los fines de la justicia social en países como Venezuela, Ecuador y Bolivia, entre otros, que pretenden un desapego a las estrategias antes planteadas desde la NAFI. A contrario sensu, otros países que como el caso colombiano en particular, realizan ingentes esfuerzos a fin de ser admitidos en tales organismos multilaterales, razón por la cual adoptan las estrategias desde allí definidas.



Frente al panorama planteado, surgen cuestionamientos en torno al impacto que estos diferentes modelos tributarios presentan, es decir, el efecto que las diferentes estructuras tributarias tienen sobre el desarrollo de los Estados, entendiendo que los fines fiscales y extrafiscales de los impuestos (la financiación del gasto público, la redistribución de la riqueza, etc.), sustentan parte de la función social del Estado. Para los fines propios de este estudio, se parte del análisis de las principales disposiciones fiscales de Ecuador, Chile y Colombia considerando que del primero, se conoce su decisión de implementar unas políticas con una orientación aparentemente mayor hacia los fines de la justicia social, con un modelo alternativo al dictado desde la NAFI sustentado en “la Constitución de 2009, que legitimaba una conducción contra-neoliberal del gobierno democrático” (Sánchez, 2009, p. 157).



Por otra parte, Chile y Colombia comparten una regulación fiscal similar producto de la adopción que ha hecho el segundo del modelo austral; además de que Colombia ha efectuado ajustes en su sistema tributario siguiendo gran parte de los lineamientos propuestos desde la NAFI.



Desde esta perspectiva, se pretende reflexionar en torno al efecto re-distribuidor del impuesto de renta en los países mencionados, lo cual demanda previamente una revisión de los fundamentos constitucionales y legales de este tributo. Para esto, la investigación se enfoca cualitativamente con sustento en el método hermenéutico puesto que la finalidad del trabajo obliga a la revisión de diferentes cuerpos normativos y su interpretación, es decir, la explicación de las

relaciones existentes entre unos hechos que para el caso se entenderán como tal los modelos tributarios de estos países y su contexto.

No obstante las tendencias internacionales en torno a desgravar el capital, aumentar el impuesto sobre las rentas de trabajo y los impuestos al consumo, se considera conveniente desarrollar este análisis frente al impuesto sobre la renta como quiera que sea el gravamen con mayores potencialidades redistribuidoras del ingreso, lo cual adquiere mayor relevancia al considerar los principios constitucionales y legales que sustentan los modelos impositivos de estos países dentro de los que se cuentan principalmente los de igualdad, equidad y progresividad.



El trabajo adquiere importancia en la medida en que aporta elementos desde lo fiscal para facilitar los consensos entre las naciones en materia tributaria, económica y social. En efecto, es casi obvio el hecho de la desintegración que parecieran sufrir los países latinoamericanos, por causas asociadas a los diferentes modelos políticos y económicos presentes en ellos.

2. Fundamentos constitucionales del impuesto de renta

A partir de los análisis de derecho comparado, se pueden identificar algunos elementos convergentes y divergentes en las disposiciones constitucionales que sustentan los regímenes fiscales de Chile, Ecuador y Colombia. Cabe señalar en primera instancia, que éstos países están fundados sobre el modelo de Estado Social de Derecho lo cual supone la consideración de algunas máximas básicas que caracterizan dicho modelo tales como la igualdad, la justicia, la orientación social de las políticas y actuaciones públicas, el respeto y garantía de los derechos fundamentales, entre otras.

Así, la Constitución chilena basa el sistema impositivo en el principio de igualdad al disponer que deberá garantizarse la igual repartición de las cargas públicas. De hecho, el artículo 19 de este instrumento consagra que constituye un derecho (y deber) ciudadano

la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley [...]. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos [...]. La seguridad de que los preceptos legales [...] no podrán afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos o requisitos que impidan su libre ejercicio.

De las dos disposiciones anteriores, se resaltan algunos aspectos relevantes a fin de analizar el efecto re-distribuidor del impuesto de renta. En primera instancia, se dispone que la imposición de exacciones debe hacerse con observancia de la capacidad de pago la cual, sin embargo, pudiera no ser el único o el más significativo criterio para la definición de los impuestos pues existen otros aspectos que pudieran incidir sobre la capacidad contributiva de



las personas tales como ubicación geográfica, conformación de los núcleos familiares, etc.

En segundo lugar, se materializa la legalidad al consagrarse que los tributos deben ser creados, modificados o suprimidos del ordenamiento por disposición de una ley lo cual faculta exclusivamente al legislativo para la regulación de la política fiscal y justifica el hecho de que la norma fiscal proviene de un acto político derivado de la representación que ejerce el legislador.



Por otra parte, en Ecuador se puede inferir un importante desarrollo del régimen fiscal desde las disposiciones constitucionales orientadas a la materialización de la máxima de justicia tributaria. En tal sentido, su Constitución (2008) contempla como una de las responsabilidades de las personas el “cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley” (artículo 83) la cual contiene implícito el principio de legalidad propio de los modelos de Estado Social de Derecho que supone la existencia de exacciones reguladas por el poder legislativo tal y como se contempla en los artículos 120 y 301 de dicha Constitución.

Ahora bien, la Constitución ecuatoriana señala expresamente en el artículo 300 los principios que sustentan y delimitan el régimen fiscal, así:

El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

La disposición anterior tiene un contenido importante para efectos de la modelación del sistema tributario, con una clara orientación hacia el cumplimiento de los fines de la política fiscal (redistribuir la renta, asignar bienes y servicios, estabilizar la economía, velar por el desarrollo sostenible, etc.). Nótese que se privilegian los tributos directos y progresivos por su contribución a la redistribución del ingreso y por facilitar mayormente el cumplimiento del principio de equidad en tanto consultan la capacidad contributiva.

De facto, este instrumento deja por sentado que los propósitos de la política fiscal serán la adecuada distribución del ingreso e impulsar el pleno empleo de los recursos de producción. Así, consagrado en el artículo 284, la política económica tendrá, entre otros, los siguientes objetivos: asegurar una adecuada distribución del ingreso y de la riqueza; lograr un desarrollo equilibrado del territorio e impulsar el pleno empleo. Asimismo, el artículo 285 contempla como uno de los objetivos específicos de la política fiscal la redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados.





No obstante, cabe advertir sobre la posible tensión que pudiera presentarse entre algunos de los principios definidos en este instrumento jurídico, como ocurre con el principio de equidad que se yuxtapone a los de eficiencia y simplicidad recaudatoria puesto que en la pretensión de asegurar sistemas eficientes y simples pudiera comprometerse la materialización o consecución de la equidad y con ello el logro de los objetivos de la política fiscal declarados constitucionalmente. Por otra parte, la búsqueda de la equidad significa la estructuración de sistemas impositivos complejos que contradicen lo dispuesto en cuanto a sistemas eficientes y simples.

Llegados al caso colombiano, se encuentra inicialmente el artículo 95 de su Constitución que consagra como deber ciudadano “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”. Posteriormente, el artículo 150 otorga la facultad al legislador para crear, modificar o suprimir impuestos del ordenamiento lo cual se armoniza con los principios de legalidad y reserva de la ley propios del modelo de Estado Social de Derecho. Por otra parte, el artículo 338 ratifica el principio de legalidad e incorpora los principios de periodo e irretroactividad de las normas fiscales lo cual se complementa con el contenido del artículo 363 en el que además se incluye como fundamento del régimen fiscal del país los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

Al analizar las disposiciones constitucionales en torno al régimen de la hacienda pública (artículos 332 a 338) con el propósito de identificar las posibles normas orientadas a lograr la adecuada redistribución de la renta y de la riqueza, puede señalarse en primer lugar que “la dirección general de la economía estará a cargo del Estado” (artículo 334) lo cual supone la intervención de éste en los procesos productivos y el control sobre las actividades económicas en orden a asegurar la libre competencia y el bien común. De ahí que la misma disposición autorice la intervención estatal “para racionalizar la economía con el fin de conseguir el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo” (artículo 334).

La disposición anterior constituye la principal aproximación en el ordenamiento constitucional a la orientación que las políticas públicas deberían hacer respecto de la distribución equitativa de las oportunidades y beneficios del desarrollo lo cual se supone incluye también la distribución de la renta y la riqueza.

3. Estructura del impuesto de renta

3.1 El caso chileno

El impuesto recae sobre las personas residentes o domiciliadas y grava sus rentas de cualquier origen (dentro o fuera del país). Se estructura en cuatro categorías: Rentas de capital «Impuesto de Primera Categoría»; Rentas de trabajo: remuneraciones «Impuesto Único de Segunda Categoría»; Otras rentas



personales «Impuesto Global Complementario» y la Renta obtenida por no residentes «Impuesto Adicional».

Respecto del Impuesto de Primera Categoría, son sujetos pasivos las personas naturales y jurídicas, comunidades, sociedades de hecho y patrimonios fiduciarios; grava las rentas provenientes del capital, entre otras, percibidas por las empresas comerciales, industriales, mineras, servicios, etc. Este impuesto tiene una tasa del 27% y es de anotar que las empresas del Estado deben pagar adicionalmente al Impuesto de Primera Categoría, un impuesto especial del 40% sobre las utilidades generadas.



El Impuesto Único de Segunda Categoría -IUT- (mensual) grava la obtención de rentas del trabajo dependiente y de trabajadores por cuenta propia (sueldos, pensiones y rentas accesorias o complementarias). La determinación del impuesto a cargo procede cuando la base gravable exceda 13.5 Unidades Tributarias Mensuales –UTM-¹. Es de anotar que este impuesto presenta unas tarifas progresivas divididas en siete grupos.

El Impuesto Global Complementario –IGC- (anual), grava a las personas naturales residentes en Chile sobre las rentas percibidas tanto de dividendos, intereses y ganancias de capital, como también de sueldos y honorarios. Afecta a los contribuyentes cuya renta neta global exceda de 13,5 Unidad tributaria Anual –UTA-². Resulta relevante acotar que existe una progresividad en este impuesto para el Presidente de la Republica, los Ministros de Estado, los Subsecretarios, los Senadores y Diputados. La tasa impositiva para esta categoría aumenta progresivamente a partir ocho intervalos según vaya incrementado la base imponible.

Por último, se establece un impuesto adicional a tasa del 35% que aplica para las personas naturales o jurídicas que no tienen residencia ni domicilio en Chile. Opera en general sobre la base de la renta atribuida, retiros, distribuciones o remesas de rentas al exterior, que sean de fuente chilena. Este impuesto se devenga en el año en que las rentas se atribuyen, retiran o distribuyen por la empresa.

3.2 El caso ecuatoriano

El impuesto grava la obtención de ingresos a título gratuito u oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes. Se determina anualmente y por lo tanto están obligadas a declarar las personas naturales cuyos ingresos brutos durante el ejercicio fiscal excedan de la fracción básica no gravada (US\$ 11.170, año 2016), la cual varía de acuerdo al Índice de Precios al Consumidor Urbano.

¹ Valor UTM: 46.183 pesos (diciembre de 2016).

² Valor UTA: 554.196 pesos (diciembre de 2016).

La base imponible resulta de la suma de ingresos y “cuando los contribuyentes que trabajan en relación de dependencia sean contratados por el sistema de ingreso neto, a esta base imponible se sumará el impuesto a la renta asumido por el empleador” (artículo 17 Ley de Régimen Tributario Interno 2004-026) obteniendo así la nueva base imponible.



Se establece el Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano –RISE- para personas naturales que desarrollen actividades de producción, comercialización y transferencia de bienes o prestación de servicios a consumidores finales, siempre que los ingresos brutos superen los USD\$60.000 al año. Asimismo, se contempla un régimen especial para la construcción cuando los empresarios no lleven contabilidad o la que lleven no se ajuste a las disposiciones legales.

El impuesto a cargo se establece de manera gradual en la medida en que aumenta el ingreso, siendo así que para 11.290 dólares no se establece tasa pero para ingresos superiores a 115.140 dólares la tarifa será 35%.

Asimismo, la normatividad tributaria define que los beneficiarios de ingresos provenientes de herencias, legados, donaciones, hallazgos y todo tipo de acto por el cual se adquiere el dominio a título gratuito de bienes y derechos, pagan el impuesto determinado en manera progresiva en la medida en que aumenten sus ingresos por tales conceptos.

Para el caso del impuesto de renta que recae sobre las sociedades, cuyo periodo fiscal es anual, la normatividad fiscal establece que son rentas sujetas las obtenidas por las sociedades nacionales y aquellas de fuente ecuatoriana obtenidas por las sociedades extranjeras. La base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones imputables a tales ingresos. La tasa establecida para este tipo de contribuyentes es del 22%.

3.3 El caso colombiano

Se grava la obtención de rentas de cualquier fuente en el año gravable. Para las personas naturales el impuesto se determina a partir de cinco cédulas: i) Rentas de trabajo (salarios, comisiones, honorarios, etc.); ii) Pensiones (de jubilación, invalidez, entre otros); iii) Rentas no laborales (ingresos que no encajen en cédula específica); iv) Rentas de capital (arrendamientos, intereses) y; v) Dividendos.

En términos generales, la determinación de la base gravable consiste en la depuración de los ingresos registrados en cada categoría, ello es, disminuyéndolos con las minoraciones estructurales autorizadas por ley (costos, deducciones, ingresos no gravados, rentas exentas).





Ahora bien, para las rentas laborales y de pensiones la determinación del impuesto se origina de manera marginal iniciando en una base de 1090 Unidades de Valor Tributario –UVT-³ que están excluidas del impuesto y se va incrementando gradualmente hasta llegar a un impuesto del 33% para bases gravables superiores a 4100 UVT. Por su parte, para las rentas no laborales y rentas de capital están excluidas del impuesto hasta 600 UVT de base gravable. A partir de ahí se empieza a tributar gradualmente con cinco tasas progresivas aplicables según el monto de base gravable y hasta llegar al 35% que se aplica sobre bases superiores a 4000 UVT.

Por último, la cedula de dividendos incluye el valor gravado y el no gravado de los mismos. Los primeros se gravan al 35% mientras que los segundos se gravan con el 0% siempre que no superen 600 UVT, con el 5% si el dividendo suma entre 600 y 1000 UVT, y con el 10% para dividendos superiores a este último límite. Cabe precisar que los dividendos provenientes de utilidades susceptibles de ser distribuidas como no gravadas recibidos por personas jurídicas conservan la calidad de ingreso no gravado para ellas y en consecuencia, solo tributan sobre la parte gravada de los mismos.

Para las personas naturales, la declaración es obligatoria siempre que éstas superen alguno de los siguientes toques en el año gravable: 4500 UVT de patrimonio bruto o de depósitos o inversiones financieras; 1400 UVT de ingresos brutos; o 2800 UVT de consumos mediante tarjeta crédito o de compras y consumos.

En cuanto a personas jurídicas, están gravados con este impuesto todos los ingresos que reciban en el año gravable con una tasa del 34%⁴ más una sobretasa del 6% para las entidades que tengan una renta gravable superior a 800 millones de pesos.

Es de anotar que para todos los contribuyentes, se aplica una presunción de impuesto mínimo, según el cual éste no puede ser inferior al 3.5% del patrimonio líquido poseído en el año anterior.

4. El efecto re-distribuidor del impuesto de renta

Conviene iniciar este aparte conociendo la proporción de ingresos tributarios en relación al PIB la cual para los países involucrados en esta investigación fue: Ecuador 21%, Colombia 20,8% y Chile 20,6% en 2015 (OECD, CEPAL, CIAT y BID, 2017). El crecimiento porcentual para Chile y Ecuador estuvo por encima del crecimiento promedio de ingreso para los países de América Latina y el Caribe –ALC-, mientras que Colombia mostró un crecimiento inferior al promedio de la región que fue de 0,6 puntos. En los últimos años el impuesto que más ha jalonado el incremento en recaudo tributario ha sido el impuesto de

³ Valor UVT: 31.859 pesos (2017).

⁴ A partir de 2018 la tasa será 33%.

renta; “los principales contribuyentes al incremento en el recaudo tributario en ALC fueron el IVA desde 1990 hasta 2002 y los impuestos sobre las rentas y utilidades entre 2002 y 2015” (OECD, CEPAL, CIAT y BID, 2017, p. 59). Para la región se mantiene la tendencia a gravar en mayor medida las rentas de trabajo que las rentas de capital de tal manera que

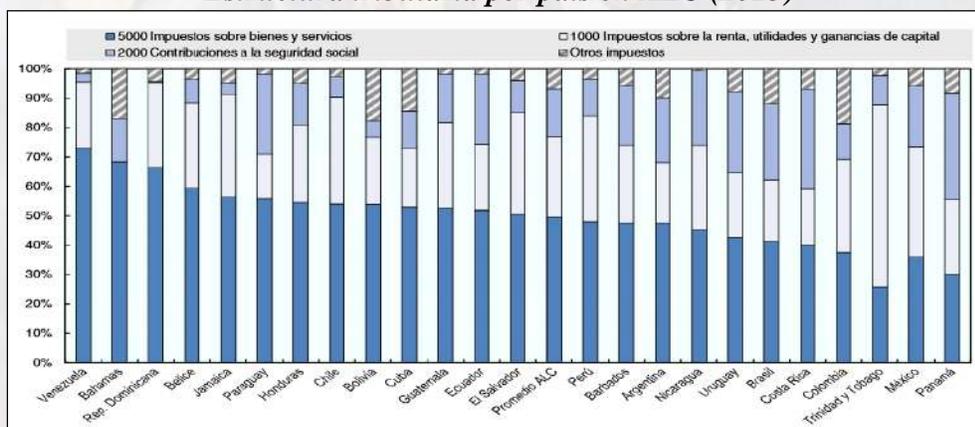


el recaudo del impuesto a la renta de personas, como porcentaje del PIB, ha estado incrementando continuamente desde 2011 y alcanzó su máximo nivel en 2015 (2.1%). Desde 2012, la tasa de crecimiento del impuesto sobre la renta de personas físicas ha sido mayor que la del impuesto que recae sobre las empresas. (OECD, CEPAL, CIAT y BID, 2017, p. 59)

Respecto del nivel de recaudo tributario por país en ALC para 2015 (figura 1) puede notarse una proporción importante de los impuestos al consumo los cuales constriñen el potencial redistribuidor del impuesto de renta. Asimismo, al consultar el nivel de ingresos de la población por deciles, se advierte la elevada concentración del ingreso en el decil más alto (figura 2) que, no obstante, termina tributando con una tasa efectiva baja producto de la “evasión y la elusión, las exenciones, las deducciones y el tratamiento preferencial de las rentas de capital” (Hanni, Martner y Podestá, 2015, p. 19) situación que afecta la redistribución.

Siguiendo a Hanni, Martner y Podestá (2015), se analiza la progresividad del impuesto de acuerdo con las tasas medias que paga cada decil y se complementa con los índices de Kakwani y de Atkinson-Plotnick⁵ para evaluar el efecto redistribuidor del impuesto de renta (tabla 1).

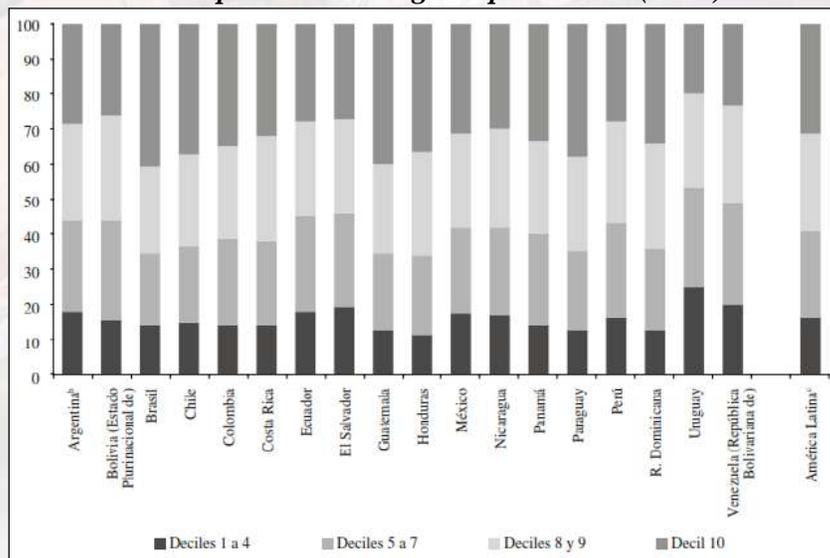
Figura 1
Estructura tributaria por país en ALC (2015)



Fuente: OCDE/CEPAL/CIAT/BID (2017)

⁵ Hanni, Martner y Podestá (2015) plantean que el primer índice se obtiene así: “ $K = \text{cuasi Gini (impuesto)} - \text{Gini (ingreso antes de impuestos)}$. Si K es mayor (menor) que cero, el impuesto es progresivo (regresivo) y la desigualdad disminuye (aumenta)” (p. 11), mientras que el segundo evalúa “si la distribución de los impuestos sobre la renta altera o no el ordenamiento de los individuos de acuerdo con su nivel de ingresos” (p. 19).

Figura 2
Participación en el ingreso por deciles (2012)



Fuente: CEPAL (2013) en (Hanni, Martner y Podestá (2015))



Al tenor de esto, pudiera plantearse que el recaudo tributario debiera satisfacer mayormente los requerimientos sociales de la población, especialmente de aquella en condiciones de vulnerabilidad, a fin de cumplir los fines fiscales y extrafiscales de los impuestos. La tabla 2 presenta el comportamiento de algunos de los rubros que materializan el gasto de inversión social.

Tabla 1
Progresividad y redistribución del impuesto a la renta de personas físicas (2011)

País	Progresión de tasas medias (en porcentajes del ingreso bruto)											Índice de Kakvani	Concentración de recaudación (en porcentajes)		Gini pre impuestos	Gini post IRPF	Índice Reynolds-Smolensky	Índice Atkinson-Plotnick
	D1	D2	D3	D4	D5	D6	D7	D8	D9	D10	Total		40% inferior	20% superior				
	Chile	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.1	0.1	0.3	0.9	7.1		3.2	0.44				
Colombia	0.2	0.2	0.2	0.2	0.3	0.3	0.4	0.5	0.8	4.4	2.1	0.37	1.0	93.10	0.531	0.523	0.008	0.008
Ecuador	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	2.5	0.9	0.52	0.0	99.90	0.461	0.457	0.005	0.001

Fuente: Hanni, Martner y Podestá (2015).

Tabla 2
Gasto de inversión social en salud y educación (como proporción del PIB)

Gasto Público en Salud						Gasto público en educación					
País	2010	2011	2012	2013	2014	País	2010	2011	2012	2013	2014
Chile	7	7	7,2	7,5	7,8	Chile	4,2	4,1	4,6	4,6	...
Colombia	6,8	6,6	6,9	6,8	7,2	Colombia	4,8	4,5	4,4	4,9	4,7
Ecuador	5,9	5,9	6,5	7,3	9,2	Ecuador	4,1	4,3	4,2

Fuente: CEPAL (2016)



Adicionalmente los niveles de alfabetización de la población y los servicios públicos básicos por vivienda se presentan en la tabla 3 mientras que los indicadores de pobreza y distribución del ingreso en la tabla 4.

Tabla 3
Niveles de alfabetización y servicios públicos básicos por vivienda

Niveles de Alfabetización							Servicios Públicos Básicos por vivienda				
País	2010	2011	2012	2013	2014	2015	País	Año	Agua por agua	Alumbrado eléctrico	Sistema de eliminación de excretas
Chile	...	96,7	...	96,3	...	96,6	Chile	2013	97,8	99	93,6
Colombia	93,4	93,6	94,2	94,6	Colombia	2014	90,2	97,6	87,2
Ecuador	91,9	91,6	92,1	93,3	94,2	94,5	Ecuador	2014	85,5	97,9	75,8

Fuente: CEPAL (2016)

Tabla 4
Indicadores de pobreza y distribución del ingreso

Pobreza e indigencia				Pobreza y distribución del ingreso			
	Año	Indigencia	Pobreza	País	Año	Indigencia	Pobreza
Chile	2013	2,5	7,8	Chile	2013	1	2,5
Colombia	2014	8,1	28,6	Colombia	2014	3	10,9
Ecuador	2014	10,3	29,8	Ecuador	2014	3,1	10,1

Fuente: CEPAL (2016)

Lo anterior deja entrever que estos países presentan altos niveles de desigualdad y problemáticas sociales derivadas de deficiencias en materia de educación, salud, entre otras, que no han tenido aún una solución completa. De hecho, el indicador Gini que da cuenta de manera aproximada sobre este factor no tiene una evolución importante (tabla 5) según la CEPAL y el Instituto de Estudios Fiscales –IEF- (2014). Asimismo, para la OCDE (2016) la situación no cambia significativamente en 2016 (figura 3) al evidenciarse que las diferencias en la desigualdad de ingresos antes y después de impuestos y transferencias no mejora ostensiblemente en estos países.

Tabla 5
Gini antes y después de impuestos y transferencias (2011)

País	Ingreso de mercado (A)	Ingreso bruto solo con pensiones (B) (B = A + pensiones públicas)	Ingreso bruto (C) (C = B + transferencias públicas en efectivo)	Ingreso disponible en efectivo (D) (D = C - ISR - CSS)	Ingreso disponible extendido (E = D + gasto educación y salud)
Chile	0.546	0.526	0.510	0.499	0.427
Colombia	0.531	0.537	0.531	0.520	0.446
Ecuador	0.481	0.467	0.461	0.453	0.421

Fuente: Tomado de CEPAL e IEF (2014).

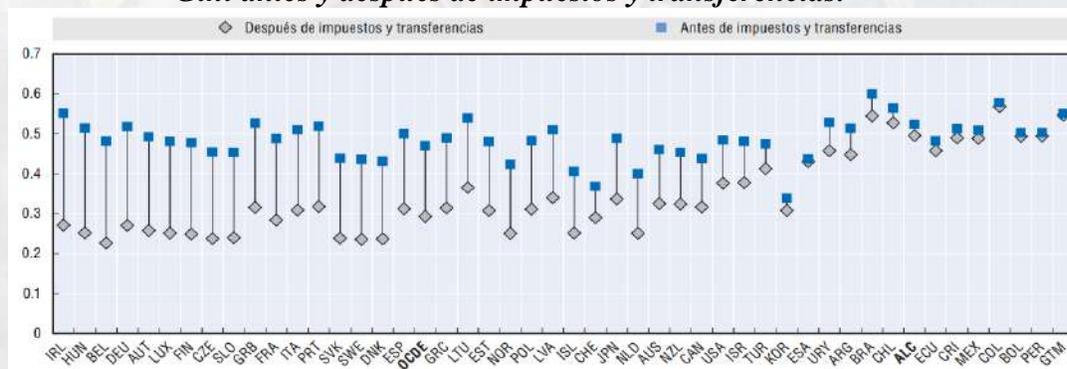




El fenómeno anterior pudiera ser explicado por las altas tasas impositivas que favorecen la evasión y dificultan el recaudo y control por parte de las administraciones tributarias, la escasa cultura impositiva, el nulo o bajo nivel de tributación en renta por parte de las personas naturales⁶, entre otras. Sin embargo, se considera que la situación también es agravada por el modelo económico neoliberal, caracterizado porque el poder se traslada del Estado al mercado y por la tendencia en la formulación de las políticas fiscales de gravar el consumo y aumentar los tributos sobre las rentas de trabajo con un énfasis marcado en desgravar el capital, producto de lo que se ha denominado competencia fiscal perniciosa entre países, ello es, la pretensión de atraer capitales extranjeros mediante la concesión de beneficios fiscales o disminuciones de tarifas lo cual provoca agujeros fiscales en los niveles de recaudación y de ahí que se incrementen los gravámenes sobre las rentas menos móviles como las de trabajo o las utilidades de las pymes, lesionando con ello la equidad de los sistemas tributarios y generando efectos sociales negativos.

Al respecto, Marulanda (2015) señala que esta competencia fiscal perniciosa entre países tiene consecuencias económicas en los Estados tales como “el incremento de los costes laborales y con ello de la tasa de desempleo o la ineficiencia en los servicios públicos, entre otros” (p. 90). Por otra parte, el mismo autor advierte que este fenómeno tributario produce algunos efectos fiscales tales como “la afectación directa de los principios clásicos de justicia tributaria (generalidad, igualdad, capacidad contributiva y progresividad, afectando la equidad y la redistribución de la renta que, como regla general, se predicen de los sistemas impositivos en su conjunto” (Marulanda, 2015, p. 90-91).

Figura 2
Gini antes y después de impuestos y transferencias.



Fuente: OCDE (2016)

⁶ De acuerdo con Hanni, Martner y Podestá (2015), “en la mayor parte de los países, el 90% o más del impuesto es soportado por el 20% de ingresos más elevados, mientras que el grupo de hogares pertenecientes al 80% de ingresos inferiores no aporta a la recaudación del tributo o lo hace en una fracción muy pequeña” (p. 19).

En consonancia con esto, la OCDE señala que durante el periodo 2007-2014, los ingresos promedio de impuestos sobre utilidades corporativas en sus países integrantes bajaron de 3.6% a 2.8% del PIB. En el mismo periodo, los ingresos de impuesto sobre la renta individual aumentaron de 8.8% a 8.9% y los ingresos de IVA, de 6.5% a 6.8%.



Lo descrito en las líneas precedentes da pie para afirmar que las políticas públicas pueden tener un efecto importante en términos de contrarrestar los niveles de desigualdad a través de medidas tales como la definición de mínimos vitales y salariales; la definición de políticas fiscales encaminadas a mejorar la re-distribución de la renta y la equitativa asignación del gasto público. En tal sentido, para Amarante y Jiménez (2015)

la acción del Estado puede incidir de varias maneras en los niveles de desigualdad de ingresos imperantes en una economía. En primer lugar, el establecimiento de mínimos salariales, la negociación entre trabajadores y empresas, y la regulación de los grados de concentración en los mercados de bienes y servicios, entre otras medidas, tienen consecuencias directas sobre la desigualdad del ingreso primario [...]. Es decir que la distribución que resulta de la producción y el mercado no es inexorable. En segundo término, las intervenciones públicas redefinen la distribución generada por el mercado por medio de instrumentos como los impuestos y las transferencias, mecanismos que tienen una incidencia directa en la distribución del ingreso disponible de los hogares. Finalmente, una parte muy importante de la acción redistributiva del Estado tiene lugar a través de mecanismos que pueden considerarse indirectos, como el gasto público en educación y salud, que no afectan el ingreso disponible actual de los hogares, pero tienen un impacto muy relevante, diferido en el tiempo, en la medida en que promueven las capacidades humanas y facilitan la inserción futura en el mercado de trabajo. (p. 25).

De acuerdo con el propósito del presente trabajo, conviene detenerse en las medidas relacionadas con la definición de una política fiscal que a partir de sus instrumentos, impuestos y transferencias, mejore la distribución primaria de la renta efectuada por el mercado el cual no es equitativo al efectuar la distribución primaria del ingreso, más aún, no está interesado en asegurar la equidad en dicha distribución en tanto está en búsqueda de la eficiencia y la maximización de las utilidades en el marco de lógica del favorecimiento de la acumulación y concentración del capital, provocando con ello las desigualdades sociales expuestas anteriormente y aumentando la brecha entre ricos y pobres.

En tal sentido, pudo evidenciarse durante el trabajo que el mejor desarrollo constitucional en torno a los fundamentos del régimen fiscal lo presenta Ecuador al declarar expresamente en su Constitución la orientación de la política fiscal hacia la redistribución del ingreso y a privilegiar la tributación directa y progresiva. Sin embargo, al observar el nivel de recaudo se observa una proporción mayor de los impuestos que recaen sobre bienes y servicios, dentro de los cuales se incluyen los indirectos. Por otro lado, Chile registra una leve mejoría en el indicador Gini después de imputar en el cálculo el valor de los impuestos y transferencias -superando inclusive el promedio de la región



como anotan - Hanni, Martner y Podestá (2015)⁷, lo cual es mucho menos significativo en Ecuador y Colombia respectivamente (figura 2). A pesar de ello y de acuerdo a como debe leerse el resultado del indicador⁸, Ecuador presenta una mejor posición en este sentido.



Lo anterior permite reiterar la necesidad de ajustar las políticas fiscales en orden a asegurar una mayor equidad en la imposición de exacciones y en la asignación del gasto público máxime al considerar que en promedio, “el 61% de la reducción del coeficiente de Gini de los ingresos de mercado proviene de las transferencias públicas en efectivo [...] y el resto de la disminución corresponde al efecto del impuesto sobre la renta” (Hanni, Martner y Podestá, 2015, p. 13) y otras contribuciones, lo cual devela el mayor peso que tienen los subsidios estatales en la pretensión de equidad.

Así, dichas políticas debieran orientarse hacia la corrección de las fallas del mercado y a la eliminación de las contingencias que conducen a la generación de desigualdades sociales. En tal sentido, el establecimiento de un sistema tarifario progresivo permite que los contribuyentes con mayor capacidad contributiva tributen en una proporción mayor a aquellos que tienen un nivel bajo de ingresos; y el segundo instrumento, relacionado con las transferencias y subsidios estatales, estaría dispuesto en mayor medida para las personas y ciudadanos con una capacidad adquisitiva menor.



Ahora bien, la creación de exacciones orientadas al logro del cometido descrito puede abordarse desde dos perspectivas. La primera, sustentada en el principio de equidad, supone considerar que los impuestos con mayores potencialidades para lograr una re-distribución de la renta son los denominados progresivos y dentro de éstos, el que mejor cumpliría con el propósito señalado en los sistemas impositivos de los países objeto de estudio es el de renta, concebido como aquel tributo que grava principalmente la percepción de ingresos. Se le considera un impuesto personal y directo en tanto recae sobre el sujeto mismo (personas naturales, jurídicas o asimiladas a una y a otra) y en tanto no se puede trasladar, respectivamente. Por otra parte, conviene reiterar su alto efecto redistributivo con lo cual posibilita la corrección de las externalidades negativas y fallos del mercado en la distribución primaria del ingreso⁹.



Frente a la importancia de la progresividad en materia impositiva, Piketty (2014) plantea:

el impuesto progresivo es un elemento esencial para el Estado Social: desempeñó una función clave en su desarrollo y en la transformación de la estructura de las



⁷ Estos autores señalan que las transferencias tienen mayor incidencia en el resultado gracias al programa “Chile Solidario”.

⁸ Entre más cercano a cero, mejor y más equitativa es la distribución del ingreso.

⁹ Puede recordarse que la tributación directa fue privilegiada en la teoría económica keynesiana en la que se abogaba por un modelo de Estado benefactor y que intervenía en los asuntos del mercado y en las relaciones sociales.

desigualdades en el Siglo XX, y es una institución central para garantizar su viabilidad en el Siglo XXI. (p. 551).

La segunda perspectiva es planteada por Piketty (2014) para quien la redistribución moderna



no consiste en transferir las riquezas de los ricos a los pobres, o por lo menos no de manera tan explícita; reside en financiar servicios públicos e ingresos de reposición más o menos iguales para todos, sobre todo en el ámbito de la educación, la salud y las jubilaciones [...]. En lo tocante a la educación y la salud, se trata de una verdadera igualdad de acceso para cada individuo, sin importar sus ingresos o los de sus padres, por lo menos así asumida como principio general. La redistribución moderna se edifica en torno a una lógica de derechos y a un principio de igualdad de acceso a cierto número de bienes considerados fundamentales. (p. 528-529).

Ambas perspectivas, armonizadas desde el enfoque de Rawls (1995), supondría la estructuración de sistemas tributarios justos, para lo cual debe asegurarse en primer lugar un esquema de derechos y libertades iguales para todas las personas, y posteriormente, la definición y permisibilidad de determinadas diferencias a nivel impositivo acorde con las desigualdades y situaciones sociales de las personas, con un efecto re-distribuidor que permita mejorar sus condiciones de vida y su bienestar.



Referencias

Amarante, V. y Jiménez, J.P. (2015). Desigualdad, concentración y rentas altas en América Latina. En Jiménez, J.P. (Ed.), *Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina* (p. 13-47). Santiago de Chile: Universidad del Cauca.



CEPAL (2016). *Anuario Estadístico de América Latina y El Caribe, 2016 (Versión electrónica)*. Recuperado de: http://interwp.cepal.org/anuario_estadistico/Anuario_2016/es/index.asp

CEPAL e Instituto de Estudios Fiscales –IEF- (2014). (2014). *Los efectos de la política fiscal sobre la redistribución en América Latina y la Unión Europea*. Madrid, España: Comisión Económica para América Latina y el Caribe –CEPAL- e Instituto de Estudios Fiscales –IEF-

CEPAL. (2005). *Tributación en América Latina En busca de una nueva agenda de reformas*. Chile.



Constitución Política de Colombia. (1991, Julio 20). [Transcripción en línea]. Recuperado a partir de http://www.senado.gov.co/images/stories/Informacion_General/constitucion_politica.pdf.

Constitución Política de la República de Chile. (2005, Septiembre 17). [Transcripción en línea]. Recuperado a partir de http://www.oas.org/dil/esp/constitucion_chile.pdf.

Constitución Política del Ecuador. (2008, Octubre 28). [Transcripción en línea]. Recuperado a partir de <http://biblioteca.espe.edu.ec/upload/2008.pdf>.



Cuevas, V., & Maldonado, E. (2003). El FMI y la nueva arquitectura financiera mundial. *Análisis Económico*, 61-82.

Hanni, M. Martner, R. y Podestá, A. (2015). El potencial redistributivo de la fiscalidad en América Latina. *Revista CEPAL*, 116, 7-26.

Ley de Régimen Tributario Interno 2004-026. [Transcripción en línea]. Recuperado a partir de http://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/bab399a0-0a98-4c4c-9b7d-0812d2aad8ed/LEY_DE_R%C9GIMEN_TRIBUTARIO_INTERNO_-_LORTI_759_INCLUYE+MODIFICACIONES+LEY+ORGANICA+DE+CULTURA.pdf



Marulanda, H. (2015). *Propuesta de instrumentos jurídicos alternativos contra la competencia fiscal perniciosa entre Estados*. (Tesis doctoral, Universidad de Castilla-La Mancha). Recuperado a partir de <https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/8680/TESIS%20Marulanda%20Ot%C3%A1lvaro.pdf?sequence=1&isAllowed=y>



OCDE. (2015). *La baja en la recaudación de impuestos corporativos impone mayores cargas a los contribuyentes individuales, afirma la OCDE*. Recuperado a partir de: <https://www.oecd.org/centrodemexico/medios/la-baja-en-la-recaudacion-de-impuestos-corporativos-impone-mayores-cargas-a-los-contribuyentes-individuales-ocde.htm>

OCDE. (2016). *Panorama de las Administraciones Públicas: América Latina y el Caribe 2017*. Paris: Éditions OCDE.

OCDE/CEPAL/CIAT/BID (2017), Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2017, OECD Publishing, Paris.



Piketty, T. (2014). *El capital en el Siglo XXI*. México: Fondo de Cultura Económica.

Rawls, J. (1995). *Teoría de la justicia*. (2ª Ed.). México: Fondo de Cultura Económica. (Trabajo original publicado en 1971 con el título *A Theory of Justice*).

Sánchez, J. (2009). Democracia caudillista y desmovilizaciones sociales en Ecuador. *Polis*, 8(24), 147-173.

