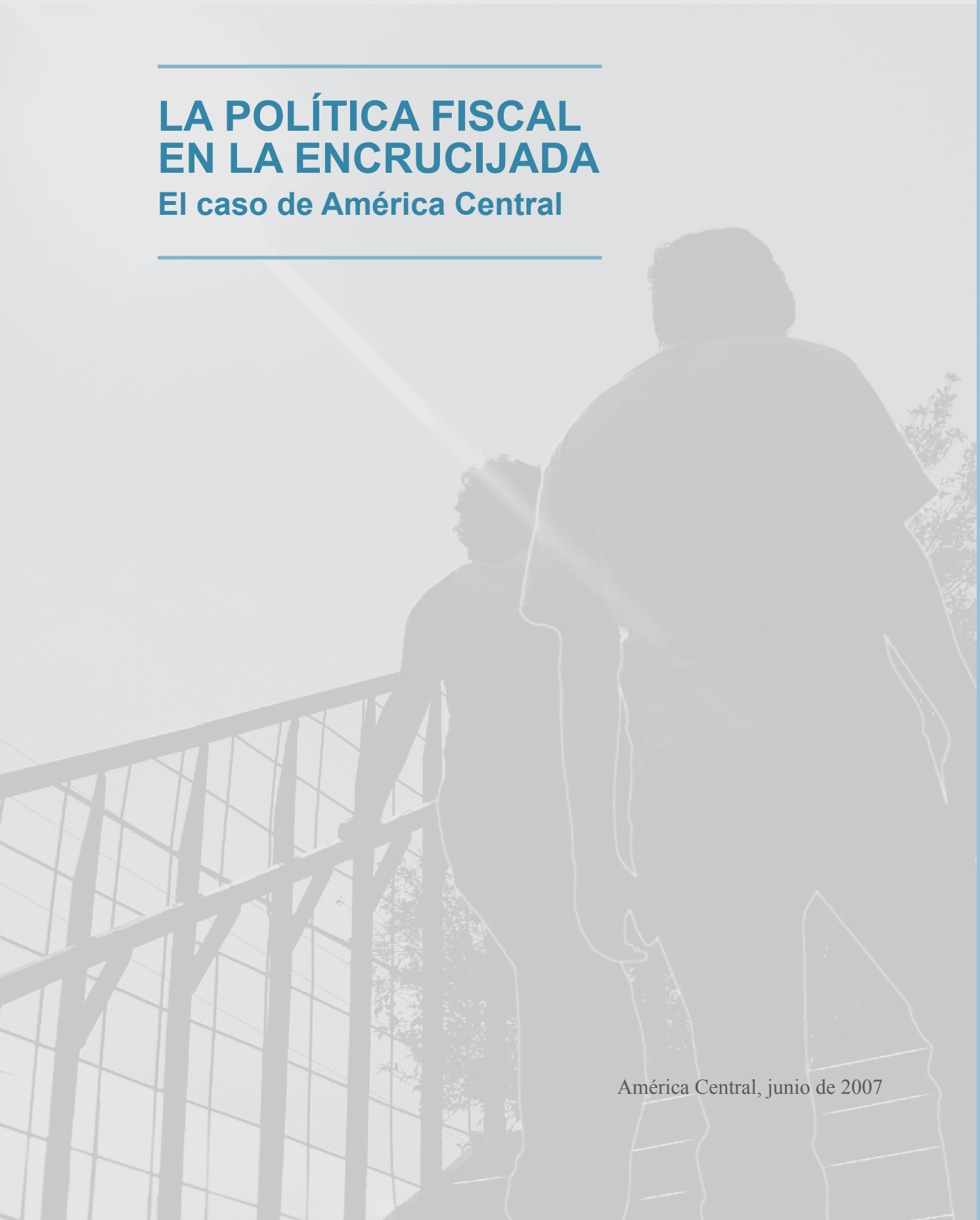
LA POLÍTICA FISCAL EN LA ENCRUCIJADA

El caso de América Central



América Central, junio de 2007

ICEFI
La Política Fiscal en la encrucijada. El caso de América Central. --- Guatemala: Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2007.

228p.

ISBN 978-99922-905-1-4

1. Presupuesto general, gasto público, tributación y política fiscal –América Central. 2. Reformas tributarias. 3. Rendición de cuentas y transparencia. 4. Política económica de las reformas. Historia tributaria. I. Título.

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, ICEFI
Dirección: 9 calle 5-21 J, zona 10, Guatemala, Guatemala
Teléfonos: (502) 2361-1570 al 74
www.icefi.org

Se permite la reproducción parcial o total de este documento siempre y cuando se cite la fuente.

Consejo Asesor:
Julio Francisco Báez, Nicaragua
Fernando Herrero, Costa Rica
Ana de Molina, Guatemala
José Félix Sanz, España
Alex Segovia, El Salvador
Ana Sojo, Costa Rica
Hugo Noé Pino, Honduras
Juan Alberto Fuentes Knight, Guatemala

Junta Directiva de Guatemala:
Juan Alberto Fuentes Knight, Presidente
Alma Quiñónes, Vicepresidenta
Edgar Balsells, Secretario
Ana de Molina, Tesorera y representante de la Junta en el Consejo Asesor
Rubén Nájera, Vocal.

Coordinación General:
Juan Alberto Fuentes Knight, Director Ejecutivo del ICEFI

Equipo de investigación:
Maynor Cabrera, economista investigador senior
Jonathan Menkos, economista investigador
Manuel Delgado, economista investigador
Nikken Cullman, economista investigador

Supervisión general:
Iliana Peña, Directora de Administración y Finanzas

Colaboraron con insumos específicos:
Carlos Acevedo
Gabriel Castellanos
Jorge Cornick
Pablo Rodas Martini
Héctor Pérez-Brignoli

Producción:
Adelma Bercián, Coordinadora de Comunicación
Ingrid Schmoock, Asistente Administrativa

Difusión:
Adelma Bercián, Guatemala
Martha Mendoza, El Salvador
Alma Ruth Rico, Honduras
Mercedes Rivas, Nicaragua
Grettel Prendas, Costa Rica
Juana de Dios Camargo, Panamá

Primera edición: 15,000 ejemplares, junio de 2007

Diseño de portada, interiores y diagramación:
Intercreativa, teléfono (502) 2477-0097
Fotografía de portada:
Germán Sandoval, teléfono (502) 66372603
Edición:
Ana María Rodas, teléfono (502) 2364-0441
Impreso en Argraphic, teléfono (502) 2220-7972, Guatemala, América Central

PRESENTACIÓN

Asegurar el bienestar de la población del Istmo Centroamericano frente a grandes oportunidades y riesgos, como los que surgen de la globalización o de la suscripción de acuerdos de libre comercio con países desarrollados, requiere un significativo aumento de la inversión pública en infraestructura y del gasto público para garantizar un acceso universal a la salud y a la educación de calidad. Nuevos desafíos en el ámbito de la seguridad ciudadana también plantean necesidades de mayor gasto público. La brecha entre lo que se necesita y lo que se tiene actualmente en el istmo centroamericano es grande. Pero la buena noticia es que en los últimos años han habido avances importantes, tanto por el lado de la transparencia y del uso eficaz de recursos públicos, como por el lado de la tributación, que ha aumentado. Lo anterior da una base para ser optimista, sin dejar de reconocer los grandes vacíos y las severas deficiencias de la política fiscal. Es por ello que la política fiscal en América Central está en una encrucijada: existe la posibilidad de dar un salto que le permita al istmo encarrilarse por una nueva senda de crecimiento económico con equidad y bienestar para toda la población, pero ello también va a requerir un esfuerzo por aumentar la tributación y mejorar la eficacia del gasto público con transparencia.

Los avances y las tareas pendientes en materia de presupuesto y gasto público en el Istmo se identifican en un primer capítulo de este estudio. El segundo hace lo mismo en relación a lo tributario, y el tercero se adentra, de manera más tentativa pero a la vez audaz, en el ámbito de la economía política de las reformas tributarias. No se plantean recetas pero se espera que este estudio contribuya a una reflexión constructiva sobre un tema absolutamente central de la agenda de desarrollo del istmo centroamericano, como lo es el tema de la política fiscal. El análisis comparativo de políticas tributarias y de gasto público en los seis países de la región ayuda a desentrañar sus rasgos esenciales, incluyendo tanto sus similitudes como sus diferencias. Los obstáculos en este ámbito son grandes pero superarlos puede significar la diferencia entre una vida digna y en condiciones de bienestar para millones de centroamericanos o permitir que continúen sumidos en la pobreza.

El estudio fue preparado por un equipo de profesionales que incluyó a consultores y al personal permanente del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI). Los consultores fueron Gabriel Castellanos, Jorge Cornick, Héctor Pérez Brignoli, Pablo Rodas y Carlos Acevedo. El equipo del ICEFI que trabajó en el estudio incluyó a Maynor Cabrera, Nikken Cullman, Manuel Delgado y Jonathan Menkos. También colaboraron Iliana Peña, Adelma Bercián e Ingrid Schmoock. Un primer borrador del estudio fue discutido por el Consejo Asesor del Instituto. El trabajo fue coordinado por Juan Alberto Fuentes K., director del ICEFI, y Ana María Rodas estuvo a cargo de su edición. Para financiar el estudio se contó con el generoso apoyo financiero de la Agencia Sueca de Cooperación Internacional para el Desarrollo (ASDI) y del Ministerio de Relaciones Exteriores de Noruega.

Julio Francisco Báez

José Félix Sanz

Fernando Herrero

Alex Segovia

Ana de Molina

Ana Sojo

Hugo Noé Pino

Juan Alberto Fuentes Knight

RESUMEN EJECUTIVO

La política fiscal en la encrucijada: el caso de América Central

A. Antecedentes

La política fiscal en América Central enfrenta serios problemas. Los niveles actuales de inversión en infraestructura y de gasto público en educación, salud y seguridad son claramente insuficientes frente a lo que se requiere para impulsar un proceso sostenido de crecimiento con bienestar y equidad en un contexto de globalización y democracia. Verificar de manera sistemática, pública y comprensiva la eficacia con que se utilizan los recursos públicos en el ámbito nacional y local para alcanzar los resultados y las metas de desarrollo es todavía una asignatura pendiente. A su vez, la transparencia del gasto, especialmente en el ámbito municipal o descentralizado, deja mucho que desear y son comunes las acusaciones de corrupción y de mal uso de los recursos públicos. Las actividades de los organismos de contraloría son deficientes en la mayor parte de países. Además, los poderes legislativos tienen dificultades para asegurar una fiscalización que vaya más allá de las denuncias de corrupción.

Los ingresos de los gobiernos de los países del istmo son insuficientes para cubrir el gasto que se necesita. El control de los evasores y las sanciones para castigarlos todavía son extremadamente débiles. No se aprovecha el potencial de los impuestos aplicados a los ingresos o al patrimonio. Los impuestos aplicados al consumo continúan siendo la base de la tributación en la mayor parte de países del istmo, en contraste con otros países, que cuentan con dos pilares, uno de impuestos aplicados al consumo y otro de impuestos aplicados a los ingresos. Parte de esta debilidad se explica por un conjunto de exenciones y exoneraciones que erosionan seriamente la base de todos los impuestos, pero especialmente del impuesto sobre la renta.

La historia demuestra que los obstáculos que impiden cambiar esta situación han sido formidables. La oposición fuerte y concentrada de ciertas élites económicas no permitió que se desarrollara un sistema fiscal más completo y adecuado. En épocas más recientes algunas de estas élites han invertido en sectores privilegiados que no pagan impuestos y, por consiguiente, se oponen a que se fortalezca la tributación, a pesar de que estos sectores son los más dinámicos de la economía. La existencia de estos privilegios, junto con el hecho que amplios sectores de la población centroamericana, de altos y bajos ingresos, no perciben que se benefician de los servicios del Estado, hace difícil alcanzar acuerdos o contratos sociales que le den un sustento político de largo plazo a las finanzas públicas.

El establecimiento de regímenes democráticos en todos los países ha abierto espacios para que reformas fiscales se lleven a cabo, aunque con dificultades. Persiste, en los partidos políticos, una dependencia financiera de los sectores económicos poderosos; y persiste una debilidad técnica en materia fiscal, especialmente tributaria. Además, la ausencia de mayorías parlamentarias dificulta la implementación rápida de reformas, y el tema tributario parece no enfrentarse con la seriedad que amerita.

B. Avances de la política fiscal

A pesar de que persisten serios problemas, han habido importantes avances que permiten vislumbrar cambios en el futuro. La gestión y transparencia del gasto público, especialmente del gasto de los gobiernos centrales, ha mejorado notablemente en los últimos años. La introducción de sistemas integrales de administración financiera, con información abierta al público en varios países, lo demuestra. El gasto público para impulsar el desarrollo social, especialmente en educación, ha aumentado significativamente en todos los países. La mayor parte de este gasto está incidiendo de manera positiva en el bienestar de los hogares más pobres. Aunque los resultados de la implementación de diversas estrategias de reducción de la pobreza puedan ser polémicos, programas de atención primaria universal en salud y educación y otros complementarios, que han transferido recursos a familias pobres o vulnerables a condición de que envíen a sus hijos a la escuela y participen en programas de salud materno-infantil, han tenido incuestionables resultados positivos donde se han aplicado.

Los avances en al ámbito tributario también han sido importantes. Mayores tasas de crecimiento económico le han permitido a las administraciones tributarias contar con un mayor monto absoluto de recursos. La carga tributaria, que mide la proporción del

ingreso nacional que se destina al pago de impuestos, también ha aumentado en todos los países. Este progreso refleja reformas parciales, generalmente poco dramáticas, pero que han permitido reducir algunos privilegios, fortalecer la administración tributaria y disminuir la evasión. La introducción de sistemas de control y retención ha contribuido a aumentar la recaudación en algunos países, especialmente del IVA, mientras que otras micro-reformas, incluyendo definiciones más amplias del ingreso gravable o más precisas de los gastos deducibles, han dado lugar a una mayor recaudación del impuesto sobre la renta.

Los poderes legislativos, mediante diversos tipos de alianzas, han logrado introducir estas reformas, aun con la oposición de ciertas élites económicas, y la búsqueda de "pactos fiscales" formales o informales ha comenzado a ganar terreno en todos los países del istmo. La preocupación con el tema fiscal es manifiesta. Las reformas recientes más orientadas a lograr la "equidad horizontal", es decir, que los que tienen ingresos o niveles de consumo similares paguen niveles de impuestos parecidos, son las que más han avanzado. Además, el fortalecimiento de la administración tributaria, con un fuerte apoyo de la comunidad internacional, ha puesto de manifiesto su potencial para realizar esfuerzos ambiciosos de movilización de recursos.

C. La encrucijada: la posibilidad de hacerle frente a los desafíos

Los avances en el ámbito del gasto público y de la tributación establecen fundamentos sólidos para poder enfrentar y resolver los problemas que aún persisten. Son la base para plantear que América Central se encuentra en una encrucijada que presenta buenas posibilidades de avanzar mucho más. En la encrucijada actual pueden identificarse al menos seis desafíos en el ámbito del gasto público y de la gestión del presupuesto y cinco desafíos en el ámbito tributario, además de un gran desafío, político, de impulsar las reformas con efectividad. Todos ellos se enmarcan dentro del necesario desarrollo de la institucionalidad de cada país y del istmo en su conjunto, incluyendo tanto el fortalecimiento de normas y reglas como el refuerzo de los organismos responsables de asegurar su implementación.

1. Los desafíos de la gestión del presupuesto y del gasto público

Los seis desafíos por el lado del gasto público y la gestión del presupuesto incluyen, primero, mejorar la transparencia aumentando el acceso público a la información disponible y reforzando las atribuciones, desempeño y credibilidad de las contralorías,

especialmente en algunos países. Segundo, corresponde mejorar la gestión y planificación del presupuesto, introduciendo presupuestos multianuales ampliamente debatidos e indicadores de desempeño con vistas a establecer, gradualmente, un presupuesto de resultados que privilegie la sencillez para facilitar una gestión ágil del presupuesto. Tercero, corresponde avanzar con la descentralización del gasto público, pero resolviendo previamente los problemas de falta de transparencia, de débil rendición de cuentas y de corrupción que a menudo existen en este ámbito. La movilización de recursos propios, especialmente mediante impuestos aplicados a la propiedad inmueble o predial, debería ser parte esencial de este esfuerzo.

Cuarto, conviene realizar un gran esfuerzo por aumentar la inversión en infraestructura, especialmente en aquellas áreas o sectores donde los plazos de retribución y las condiciones existentes no facilitan alianzas público-privadas que conduzcan a que el sector privado financie estas obras. El quinto desafío consiste en aumentar el gasto público social, especialmente en El Salvador,Guatemala, Honduras y Nicaragua, realizando un gran esfuerzo en todos los países por aumentar su eficacia. Lo anterior está vinculado con un sexto desafío que consiste en determinar la base institucional y los mecanismos requeridos para aumentar la eficacia del gasto público social. Ya existe una variedad de experiencias de desarrollo institucional en el istmo que pueden aprovecharse, aunque persiste la necesidad de evaluar de manera continua el impacto de los programas sociales que se están implementando y que se impulsarán en el futuro.

2. Los desafíos tributarios

Los cinco desafíos en el ámbito tributario incluyen, primero, aumentar la recaudación tributaria garantizando que aumente la carga tributaria. Esto implica, entre otras cosas, incluir a los sectores productivos más dinámicos dentro de la base tributaria. Segundo, debe fortalecerse la tributación directa, y particularmente el impuesto aplicado a la renta personal tomando en cuenta que su nivel es muy bajo cuando se compara con otros países. Ello requiere impulsar un debate acerca de la base del impuesto y su tratamiento (renta global, dual o cedular), su cobertura geográfica (mundial o territorial) y las tasas que se le aplicarían (progresivas, una sola con un piso, o proporcionales), además del tratamiento de exenciones y exoneraciones.

Tercero, conviene mejorar la equidad de los sistemas tributarios asegurando que se perciban como justos y, en particular, que no facilitan la competencia desleal o la evasión. Enfrentar este desafío pasa por fortalecer la administración tributaria, cuya importancia

debe destacarse fuertemente. Un cuarto desafío es mejorar las características técnicas de los impuestos para que no favorezcan unas actividades o sectores más que otros, que no promueven la ineficiencia y que no aumenten el riesgo y la incertidumbre, desalentando la inversión. El quinto desafío consiste en lograr una convergencia y eventual armonización de los sistemas tributarios centroamericanos. La historia de armonización arancelaria junto con la voluntad de establecer una unión aduanera y de evitar una "guerra de incentivos" para atraer a la inversión extranjera son la base de este desafío.

3. El desafío de implementar una estrategia de reformas

El último gran desafío es de carácter político, y es el prioritario. Consiste en implementar las reformas requeridas, especialmente las tributarias, para enfrentar los desafíos identificados previamente. La historia de la economía política de la tributación en América Central proporciona algunos elementos para la reflexión sobre este tema.

En primer lugar, plantea la conveniencia de concebir una estrategia de alianzas, que puede ir más allá de los partidos y de los poderes legislativos –aunque sin quitarles su protagonismo, como base de la democracia- e incluir a otras organizaciones sociales y empresariales. La oposición fuerte y concentrada de las élites económicas a la tributación en el pasado, en particular, sugiere enfocarlas de manera selectiva, pudiéndose presumir menor oposición por parte de aquellas fracciones que simultáneamente están más distanciadas de la matriz agraria tradicional y que menos exigen exenciones y exoneraciones para crecer y competir.

En segundo término, el contenido de las reformas podría generar menor oposición en la medida que favoreciera la equidad horizontal, transmitiendo así un sentido de justicia y de ser contrarias a la competencia desleal. Integrar las reformas tributarias con otras reformas simultáneas –o previas- del gasto público para mejorar su transparencia y orientación, y con vistas a favorecer tanto la equidad como el crecimiento y la competitividad, también puede favorecer la moral tributaria y crear la base para un contrato social más amplio sobre el contenido de la política fiscal.

En tercer lugar, el contexto internacional y la posición de actores externos pueden favorecer las reformas, aunque sin que ello sea necesariamente decisivo. Avanzar en este sentido puede significar obtener el apoyo de los organismos multilaterales de financiamiento y de la comunidad internacional; transmitirle un mensaje de reglas claras

a empresas extranjeras que generalmente se ven más presionadas a cumplir con sus obligaciones tributarias que sus contrapartes nacionales (aún cuando acuden a técnicas más sofisticadas de evasión, como los precios de transferencia); ajustarse a normas internacionales como la obligación de la Organización Mundial de Comercio (OMC) de no exonerar del impuesto sobre la renta a los exportadores; y tomar en cuenta los dictámenes de las calificadoras de riesgo, que crecientemente identifican a una política fiscal sólida no solo como condición para mantener la estabilidad macroeconómica sino también como requisito para asegurar la gobernabilidad.

Por último, la probabilidad de éxito de una estrategia de reforma será mayor si se impulsa como parte de una creciente conciencia nacional sobre la transcendencia de las finanzas públicas para el desarrollo de los países del istmo. Ello debería incluir una cada vez mayor moral tributaria y una creciente honestidad y eficacia en el uso de los recursos públicos, así como la sanción social de aquéllos que buscan exenciones y exoneraciones a costa del bienestar nacional.

ÍNDICE

Presentación iii

RESÚMEN EJECUTIVO v

SIGLARIO xviii

CAPÍTULO I
El presupuesto y el gasto público en América Central 1

A. Introducción 3

B. Los procesos presupuestarios en América Central: hacia una mayor transparencia 4
1. Aspectos legales e institucionales de la administración financiera pública 4
2. Formulación del presupuesto y las responsabilidades del ejecutivo 6
3. Planificación presupuestaria y presupuestos plurianuales 8
4. Responsabilidades del Legislativo y de la Contraloría en el Presupuesto 11
5. Gastos predeterminados e inflexibilidad presupuestaria 13
6. Rendición de cuentas y normas de transparencia en el presupuesto 17
7. Indicadores de desempeño: hacia un presupuesto por resultados 21
8. Controles internos y externos en la ejecución del presupuesto 24
9. Los procesos de descentralización del gasto público 27

C. Los presupuestos en la práctica: el gasto público en América Central 30
1. Evolución del gasto público 30
2. Composición del gasto 34
3. Tendencias del endeudamiento público en América Central 36
4. La evolución del gasto social 39
5. Las estrategias de pobreza como condicionantes del gasto público 43
6. Los programas de transferencias condicionadas de efectivo 47
7. Costa Rica: una institucionalidad diferente para la gestión del gasto social 50
8. La mayor eficacia del gasto público social en América Central 51

D. Los desafíos de la gestión presupuestaria y del gasto público 59

CAPÍTULO II
La Política Tributaria en América Central 69

A. Introducción 71

B. Siete tendencias recientes de la política tributaria en América Central 72

C. El auge del IVA 78
1. El aumento de las tasas del IVA 78
2. La base creciente del IVA 78
3. Los nuevos sistemas de retenciones 82
4. El aumento de la recaudación del IVA 83

D. La extrema diversidad de los impuestos selectivos de consumo 85
1. Impuestos sobre los combustibles 86
2. Bebidas gaseosas y otras bebidas no alcohólicas 87
3. Bebidas alcohólicas de diversos tipos 88
4. Tabaco y productos de tabaco 88
5. Otros productos 88

E. El precario desarrollo del impuesto sobre la renta 90
1. Renta territorial con fuertes exenciones 90
2. Tasas decrecientes 92
3. Tendencias a la simplificación del ISR 95
4. Bases especiales del ISR 96
5. La recaudación y las micro-reformas del ISR 99

F. La reducción progresiva de los impuestos aplicados al comercio exterior 101
1. La erosión de los aranceles como fuente de recaudación tributaria 101
2. La Unión Aduanera 101

G. Desafíos de la reforma tributaria en América Central 107

CAPÍTULO III
Economía política de la tributación en América Central 113

A. Introducción 115

B. La economía agroexportadora (1860-1940) 116
1. Rasgos básicos del sistema agroexportador 116
2. Política económica y tributaria 117
3. Economía política de la tributación en el sistema agroexportador 118

C. La sustitución de importaciones 121
1. Rasgos generales del modelo económico 121
2. La política tributaria y la integración centroamericana 122
3. La historia fallida del Impuesto Sobre la Renta 124
4. Una respuesta tardía e incompleta 128
5. La economía política de la política tributaria entre 1945 y 1980 128

D. Crisis y ajuste frente a la globalización 130
1. Rasgos generales 130
2. La política tributaria y el ajuste 131
3. La historia del Impuesto al Valor Agregado —IVA— 133
4. El ocaso de los impuestos aplicados al comercio exterior 134
5. Los nuevos incentivos para las exportaciones no tradicionales 138
6. La economía política de las reformas tributarias entre 1980 y 2005 144

E. El papel de los actores políticos en el momento actual 151
1. Introducción 151
2. Los condicionantes constitucionales de la labor legislativa en materia fiscal 152
3. Condicionantes políticos de la incidencia legislativa 156
4. La vulnerabilidad de los partidos frente a intereses económicos 159
5. Pactos fiscales de Guatemala y Costa Rica: reflejo de la debilidad de los partidos políticos y de la acción colectiva 160
6. El fortalecimiento de la administración tributaria: base para nuevas reformas 164
7. El poder legislativo y las reformas tributarias más recientes 172

F. Los desafíos de una estrategia para impulsar reformas fiscales en América Central 178

ANEXO ESTADÍSTICO 193

ÍNDICE DE CUADROS

CAPÍTULO I:
El presupuesto y el gasto público en América Central

Cuadro 1: Marco legal de los sistemas de administración financiera pública 5
Cuadro 2: Principales atribuciones del Ejecutivo en la formulación del Presupuesto 7
Cuadro 3: Planificación presupuestaria multianual 10
Cuadro 4: Atribuciones del Legislativo en la formulación y aprobación del Presupuesto 12
Cuadro 5: Principales partidas con asignación específica en los presupuestos nacionales, CIRCA 2006 14
Cuadro 6: Costa Rica: Proyecto de ley de Presupuesto 2006 15
Cuadro 7: Marco institucional sobre información y transparencia 17
Cuadro 8: Indicadores de desempeño y presupuesto 22
Cuadro 9: Marco institucional de los mecanismos de control del presupuesto 25
Cuadro 10: Marco institucional de los procesos de descentralización municipal 28
Cuadro 11: Evolución del gasto según clasificación económica, promedios quinquenales 1990-2005 35
Cuadro 12: Saldo de la deuda pública, 1990-2005 37
Cuadro 13: Servicio de la deuda del Gobierno Central, 1995-2005 37
Cuadro 14: Gasto social de acuerdo con la clasificación funcional del gasto, 2005 39
Cuadro 15: Gasto Social, 1991-2006 40
Cuadro 16: Gasto público en educación en América Central, 1991-2006 42
Cuadro 17: Gasto público en salud, 1991-2006 42
Cuadro 18: Recursos internos y externos para financiar las estrategias de reducción de la pobreza, 2005 y 2006 44
Cuadro 19: Impacto de los programas de Transferencias Condicionadas en Efectivo –TCE- 49
Cuadro 20: Indicadores de logro educacional, 2004 52
Cuadro 21: Indicadores de salud seleccionados, 1960-2004 54
Cuadro 22: Indicadores de salud, 2004 55
Cuadro 23: Gasto Público en Educación y Salud por Quintil 57
Cuadro 24: Gasto por estudiante por quintil de ingresos, 2000-2002* 58

CAPÍTULO II:
La Política Tributaria en América Central

Cuadro 1: Recaudación tributaria, 1995-2006 73
Cuadro 2: Contribuciones a la seguridad social, 2000-2006 74
Cuadro 3: Tareas pendientes en el diseño del sistema tributario 77
Cuadro 4: Principales bienes y servicios exentos del IVA o Impuesto Sobre Ventas, 2006 81
Cuadro 5: Sistemas de retención del IVA en El Salvador, Guatemala, Honduras y Panamá, 2006 84

Cuadro 6: Impuestos Selectivos de Consumo, 2006 89
Cuadro 7: Principales exenciones subjetivas y objetivas del ISR, 2006 91
Cuadro 8: Gastos deducibles y no deducibles para el Impuesto sobre la Renta de Sociedades, 2006 92
Cuadro 9: Principales características del régimen del ISR para asalariados, 2006 98
Cuadro 10: Principales reformas del Impuesto sobre la Renta en años recientes 102
Cuadro 11: Evolución de las tasas arancelarias nominales promedio, 2000-2006 104
Cuadro 12: Tasas arancelarias nominales, ponderadas y no ponderadas, 2005 104

CAPÍTULO III:
Economía Política de la Tributación en América Central

Cuadro 1: Composición de los ingresos del gobierno central, 1920-1940 118
Cuadro 2: Evolución del Impuesto sobre la Renta, 1960-1980 125
Cuadro 3: Evolución del Arancel Promedio, 1980-2006 132
Cuadro 4: Fechas de Adopción del IVA y Tasas 134
Cuadro 5: Tratados vigentes en los países de América Central 137
Cuadro 6: Legislación vigente sobre Zonas Francas y Maquilas 139
Cuadro 7: Beneficios de zonas francas en Centroamérica 140
Cuadro 8: Impuestos exonerados en las leyes de promoción del turismo 142
Cuadro 9: Sectores beneficiados por la legislación de incentivos para el turismo 143
Cuadro 10: Actividades Promovidas por Incentivos en América Central 144
Cuadro 11: Efecto de las reformas tributarias en Guatemala, 2004 154
Cuadro 12: Efecto de las Reformas Tributarias en Guatemala, 2005 155
Cuadro 13: El Salvador. Evolución reciente de la recaudación, por impuestos, 2003-2006 167
Cuadro 14: Últimas reformas tributarias en América Central 172

ÍNDICE DE RECUADROS

CAPÍTULO I:
El presupuesto y el gasto público en América Central

Recuadro 1: Avances de la administración financiera en Guatemala y Honduras 6
Recuadro 2: Los pasivos contingentes y la planificación presupuestaria 9
Recuadro 3: Estimaciones macroeconómicas: transparencia de los supuestos económicos 11
Recuadro 4: La Ley de Responsabilidad Fiscal en Panamá 16
Recuadro 5: Más transparencia y menos corrupción 18
Recuadro 6: La Ley de Transparencia de Panamá 20
Recuadro 7: La deuda previsional en El Salvador 20
Recuadro 8: Definiciones estadísticas del sector público 32
Recuadro 9: La iniciativa HIPC 36
Recuadro 10: ¿Qué pasó con la Estrategia de Reducción de la Pobreza de Honduras? 46

CAPÍTULO II:
La Política Tributaria en América Central

Recuadro 1: La definición de ingreso o renta en la legislación tributaria 76
Recuadro 2: Tasa cero vrs. exención del IVA: ¿cuál es la diferencia? 79
Recuadro 3: Consideraciones sobre la aplicación del impuesto sobre la renta bruta 94
Recuadro 4: Implicaciones tributaria de la Unión Aduanera 105

CAPÍTULO III:
Economía Política de la Tributación en América Central

Recuadro 1: Estructura tributaria e incidencia de consideraciones políticas y familiares en Nicaragua en 1928 120
Recuadro 2: La debilidad en la tributación directa: un rasgo estructural de Centroamérica 127
Recuadro 3: La nomenclatura de la industria de exportación y la caracterización de incentivos 138
Recuadro 4: ¿Nuevos incentivos para el turismo en Nicaragua? Anteproyecto de Ley Especial de Creación de Bonos para la Inversión Turística —Ley BIT— 142
Recuadro 5: Evaluación independiente de la política tributaria aplicada como parte de los programas de ajuste, apoyados por el FMI 145
Recuadro 6: Los organismos internacionales de financiamiento frente a la armonización tributaria 147
Recuadro 7: Origen y diversificación de las elites centroamericanas 149
Recuadro 8: Dos historias constitucionales en materia impositiva: Guatemala y Costa Rica 153
Recuadro 9: El financiamiento político en América Central 159
Recuadro 10: Lecciones del Pacto Fiscal en Guatemala 163
Recuadro 11: El rescate, de nuevo, de la administración tributaria 165
Recuadro 12: El tema tributario en las campañas electorales: Nicaragua y Costa Rica 174

ÍNDICE DE GRÁFICAS

CAPÍTULO I:
El presupuesto y el gasto público en América Central

Gráfica 1: Gasto del Gobierno Central y Sector Público No Financiero, 1990-2005 31
Gráfica 2: Déficit global de los gobiernos centrales y del SPNF en América Central, 1990-2005 34
Gráfica 3: El Gasto Público Social del SPNF en América Central, países seleccionados de América del Sur y OCDE, Promedio simple del bienio 2002 y 2003 41
Gráfica 4: Eficiencia de resultados utilizando el análisis de la envolvente de datos, 1996-2002. Índices de eficiencia del gasto público en Educación 53
Gráfico 5: Índices de eficiencia del gasto público en Salud, 1996-2002 56

CAPÍTULO II:
La Política Tributaria en América Central

Gráfica 1: Evolución de la carga tributaria, 1990-2006 72
Gráfica 2: Evolución de la tasa del IVA, 1992-2005 78
Gráfica 3: Evolución de la productividad del IVA, 2000-2006 82
Gráfica 4: Evolución de la recaudación del IVA, 1995-2006 85
Gráfica 5: Evolución de la recaudación de impuestos selectivos, 1995-2006 87
Gráfica 6: Evolución del impuesto sobre la renta, 1995-2006 100
Gráfica 7: Evolución de los impuestos al comercio exterior, 1995-2006 103

CAPÍTULO III:
Economía Política de la Tributación en América Central

Gráfica 1: Arancel efectivo promedio, 1985-2006 136
Gráfica 2: Participación porcentual de bancadas de partidos políticos en las asambleas legislativas, 2006 157

Siglas y Abreviaturas

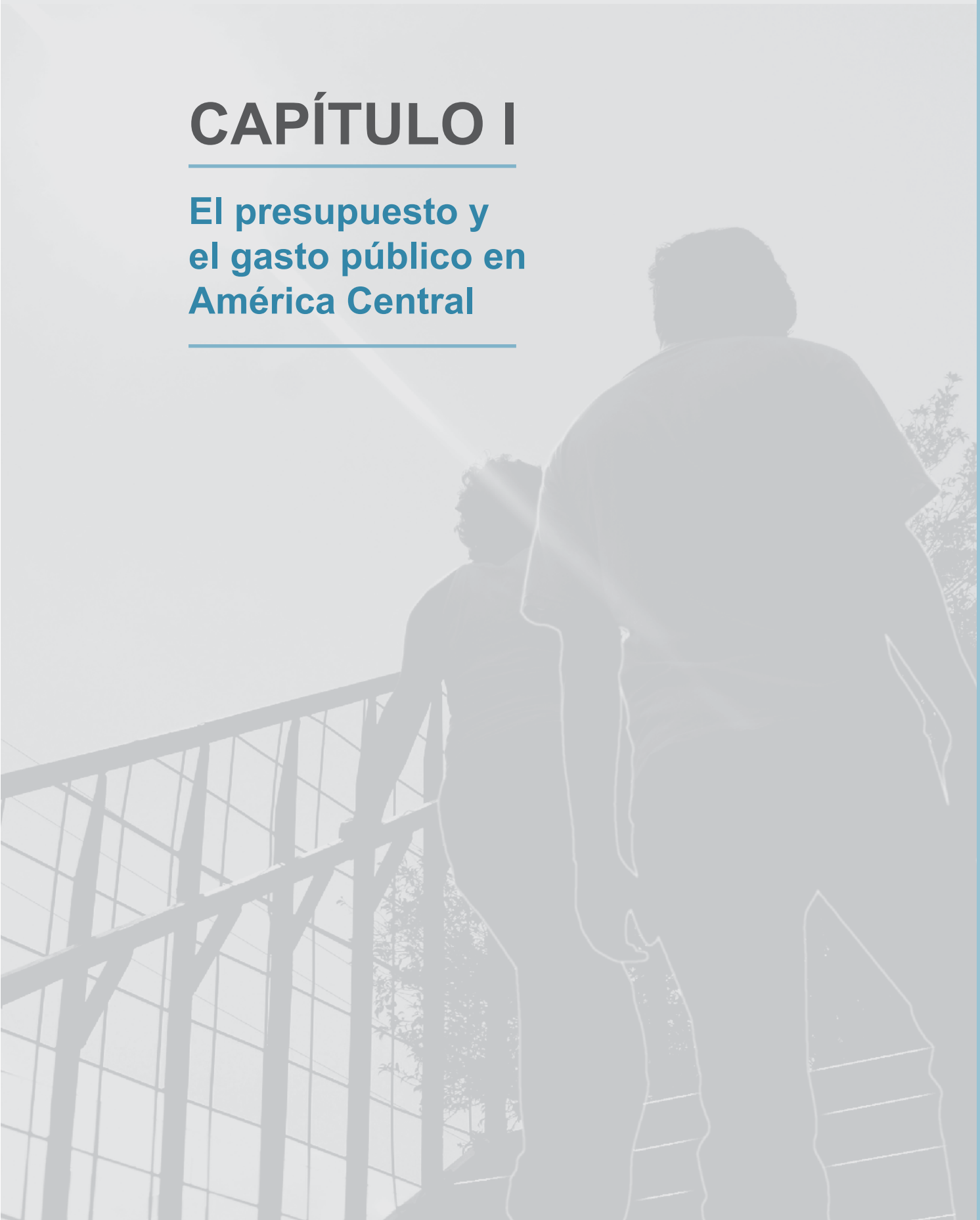
AFP	Administradoras de Fondo de Pensiones (El Salvador)
AMUPA	Asociación de Municipios de Panamá
ASDI	Agencia Sueca para el Desarrollo Internacional
BCIE	Banco Centroamericano de Integración Económica
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
BM	Banco Mundial
CAAP	Comité de Acompañamiento de los Acuerdos de Paz (Guatemala)
CACIF	Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras (Guatemala)
CAFTA	Tratado de Libre Comercio de América Central y la República Dominicana (Central American Free Trade Agreement, por sus siglas en inglés)
CAIR	Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (Panamá)
CAT	Certificados de Abono Tributario
CC	Corte de Cuentas (El Salvador)
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CGC	Contraloría General de Cuentas (Guatemala)
CGR	Contraloría General de la República
CIRCA	Centro de Información y Referencia sobre Centroamérica y el Caribe
CIP	Certificados de Inversión Previsional (El Salvador)
CMCA	Consejo Monetario Centroamericano
CNA	Consejo Nacional Anti-Corrupción (Honduras)
COMURES	Corporación de Municipalidades de la República de El Salvador
CONADEL	Coordinación Nacional para la Descentralización y el Desarrollo Local (Panamá)
CONADEL	Consejo Nacional de Desarrollo Local (El Salvador)
CONAFIN	Consejo Nacional de Financiamiento Interno, Externo y de Inversión (Costa Rica)
COS	Colectivo de Organizaciones Sociales (Guatemala)
DEI	Dirección Ejecutiva de Ingresos (Honduras)
DGI	Dirección General de Ingresos (Nicaragua)
DGP	Dirección General del Presupuesto (Nicaragua y Panamá)
DL	Decreto Legislativo (El Salvador)
DNCF	Directorio Nacional de Coordinación de Fondos (Guatemala)
DPN	Dirección de Presupuesto Nacional (Costa Rica)
EIRP	Estrategia Interna de Reducción de la Pobreza
ENCOVI	Encuesta Nacional sobre Condiciones de Vida (Guatemala)
ERP	Estrategia para la Reducción de la Pobreza
ESAPAC	Escuela Superior Pública de América Central
EUA	Estados Unidos de América
EVA	Estrategia Voluntaria de Acceso a Información (Nicaragua)
FES	Fondos de Emergencia Social (Costa Rica)
FIS	Fondo de Inversión Social

FLACSO	Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales
FMI	Fondo Monetario Internacional
FODES	Fondo para el Desarrollo Económico y Social de los Municipios de El Salvador
FODESAF	Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares (Costa Rica)
FOVIAL	Fondo de Conservación Vial (El Salvador)
FRG	Frente Republicano Guatemalteco
FUSADES	Fundación Salvadoreña para el Desarrollo Económico y Social
GATT	Acuerdo General sobre Comercio y Aranceles (General Agreement on Tariffs and Trade, por sus siglas en inglés)
HIPC	Iniciativa Reforzada para los Países Pobres Muy Endeudados (Heavily Indebted Poor Countries, por sus siglas en inglés)
IAIP	Instituto de Acceso a la Información Pública (Honduras)
ICEFI	Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales
IED	Inversión Extranjera Directa
IEMA	Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agrícolas (Guatemala)
IETAAP	Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (Guatemala)
IFPRI	Instituto Internacional para la Investigación de Políticas Alimentarias (International Food Policy Research Institute, por sus siglas en inglés)
IGSS	Instituto Guatemalteco de Seguridad Social
ILPES	Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social
IMAS	Instituto Mixto de Ayuda Social (Costa Rica)
INE	Instituto Nacional de Estadísticas
INS	Instituto Nacional de Seguros (Costa Rica)
INTAL	Instituto para la Integración de América Latina y el Caribe
ISR	Impuesto Sobre la Renta
ISS	Instituto de Estudios Sociales (Institute of Social Studies, por sus siglas en inglés)
ISSS	Instituto Salvadoreño del Seguro Social
ISV	Impuesto Sobre Ventas (Honduras)
ITBMS	Impuesto a las Transacciones de Bienes Muebles y Servicios
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LOP	Ley Orgánica de Presupuesto (Guatemala)
LRF	Ley de Recuperación Económica y Responsabilidad Fiscal (Panamá)
MCCA	Mercado Común Centroamericano
MDRI	Propuesta Multilateral de Alivio de la deuda (Multilateral Debt Relief Inititative por sus siglas en inglés)
MEF	Ministerio de Economía y Finanzas de Panamá
MIDEPLAN	Ministerio de Planificación (Costa Rica)
NEDD	Normas Especiales para la Divulgación de Datos (También conocidas como Special Data Disemination Standard, SDDS, por sus siglas en inglés)
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (También conocido como Organization for Economic Co-operation and Development, OECD, por sus siglas en inglés)

ODM	Objetivos de Desarrollo del Milenio
OEA	Organización de los Estados Americanos
OMC	Organización Mundial del Comercio
PAC	Partido Acción Ciudadana (Costa Rica)
PIB	Producto Interno Bruto
PLN	Partido Liberación Nacional (Costa Rica)
PRAF	Programa de Asignaciones Familiares (Honduras)
PRGF	Poverty Reduction and Growth Facility (Servicio para el Crecimiento y la lucha Contra la Pobreza, SCLP, por sus siglas en español)
PROGRESA	Programa Nacional de Educación, Salud y Alimentación (México)
RPS	Red de Protección Social (Nicaragua)
S&P	Standard & Poor's
SAFI	Sistema de Administración Financiera Integrado (El Salvador)
SAT	Superintendencia de Administración Tributaria (Guatemala)
SCN	Sistema de Cuentas Nacionales
SEGEPLAN	Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia (Guatemala)
SG - SICA	Secretaría General del Sistema de Integración Centroamericano
SIAF	Sistema de Integrado de Administración Financiera (Guatemala)
SIAF - MUNI	Sistema de Integrado de Administración Financiera Municipal (Guatemala)
SIAFI	Sistema de Administración Financiera Integrada (Honduras)
SIAFPA	Sistema de Administración Financiera de Panamá
SIECA	Secretaría de Integración Económica Centroamericana
SIERP	Sistema de Información de la Estrategia para la Reducción de la Pobreza (Honduras)
SIGAF	Sistema Integrado de Gestión de la Administración Financiera (Costa Rica)
SIGFA	Sistema Integrado de Gestión Financiera y Auditoría (Nicaragua)
SIPO	Sistema de Información de Población Objetivo (Costa Rica)
SPNF	Sector Público No Financiero
TCE	Transferencias Condicionadas en Efectivo
TSC	Tribunal Superior de Cuentas (Honduras)
UE	Unión Europea
USAID	Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional, por sus siglas en inglés
VCPD	Vigilancia y Promoción del Crecimiento y Desarrollo (Nicaragua)

CAPÍTULO I

El presupuesto y el gasto público en América Central



CAPÍTULO I

El presupuesto y el gasto público en América Central

A. Introducción

Desde comienzos de la década de los 90 los países de América Central han alcanzado avances no desdeñables en el área del desarrollo social, sobre todo en educación y salud. Esos avances han estado asociados en parte con el aumento del gasto público en todos los países, especialmente del gasto público social, dentro de un contexto de crecientes exigencias de transparencia. También se destacan las Estrategias de Reducción de la Pobreza implementadas en tres países de la región, aunque con resultados todavía inciertos, así como programas más efectivos de atención en materia de nutrición, salud y educación. Por otra parte, persisten problemas sin resolver, como la debilidad de los sistemas de contraloría, la falta de transparencia del gasto público ejecutado por organismos públicos locales o por entidades descentralizadas, y el consiguiente peligro de corrupción.

Tomando en cuenta lo anterior, este capítulo cuenta con dos secciones. En la primera se realiza un análisis de los procesos presupuestarios en América Central y de su relación con la transparencia de la gestión pública, lo que está asociado a los mecanismos de seguimiento del presupuesto. En la sección segunda se analiza la evolución de los resultados del presupuesto en materia de gastos, déficit y endeudamiento y se destaca el tema del gasto social en el período reciente, y en particular su evolución y eficacia.

B. Los procesos presupuestarios en América Central: hacia una mayor transparencia

En años recientes los gobiernos de América Central han impulsado reformas en la gestión pública orientadas al mejoramiento de los procesos y procedimientos administrativos y, especialmente, de los procedimientos de elaboración, ejecución y evaluación del presupuesto. Esto ha contribuido a una mayor transparencia en los procesos presupuestarios y a una mayor rendición de cuentas frente a los ciudadanos.

1. Aspectos legales e institucionales de la administración financiera pública

En los países del istmo la gestión financiera pública se rige por una serie de leyes y reglamentos derivados de las respectivas constituciones, plasmados en distintas piezas de la legislación secundaria (véase Cuadro 1). En todos los casos la Constitución contiene las disposiciones básicas relacionadas con la administración financiera, la formulación del presupuesto y los mecanismos de control sobre la gestión gubernamental. Asimismo, define las responsabilidades de los órganos Ejecutivo y Legislativo en la formulación, aprobación y modificaciones del presupuesto; los calendarios del ciclo; y las atribuciones y limitaciones para la eliminación, reducción o incremento de partidas.

Los ministerios de Hacienda o Finanzas tienen la responsabilidad de asegurar la compatibilidad de los presupuestos de las distintas dependencias de la administración pública con la política fiscal y presupuestaria, y en todos los países se han implementado y mejorado desde mediados de los 90 unos sistemas integrados de administración financiera. Estos comprenden los subsistemas de presupuesto, contabilidad, tesorería, crédito público, adquisiciones y auditoría, con distintos grados de cobertura del sector público (Ver Recuadro 1).

La transparencia del presupuesto ha mejorado, aunque de manera desigual. Desde hace algunos años en Panamá y Guatemala está disponible el acceso público por medio de Internet a los respectivos sistemas de administración financiera. En Panamá el SIAFPA cubre a todo el sector público, incluyendo a las instituciones financieras públicas. Sin embargo, en Guatemala la utilización de fideicomisos públicos aún vulnera el fortalecimiento de la transparencia, pues bajo un contexto de controles ineficaces y baja participación ciudadana, la utilización de estos mecanismos puede favorecer tanto la discrecionalidad y arbitrariedad en la asignación del gasto público como los conflictos de intereses y el desvío de fondos públicos.[1]

En Honduras existe acceso a esta información a partir de 2006. Costa Rica tiene un sistema bastante desarrollado (SIGAF), pero no accesible al público. En El Salvador y Nicaragua los respectivos sistemas de administración financiera (SAFI y SIGFA) tampoco permiten el acceso público por la vía de Internet.

Cuadro 1
Marco legal de los sistemas de administración financiera pública

	Costa Rica	El Salvador	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Panamá
Marco Legal						
Constitución	Título XIII	Artículos 223-34	Art. 237-243	Artículos 361-72	Capítulo III	Capítulo 2°
Leyes	Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos (LAFRPP, Ley 8131)	Ley Orgánica de la Administración Financiera del Estado (Ley AFI)	Ley Orgánica del Presupuesto (Decreto 101 de 1997)	Ley General de la Administración Pública y Ley Orgánica del Presupuesto	Ley de Administración Financiera y del Régimen Presupuestario (Ley 550 de 2005)	Ley Nº 16 (feb 1973)
Sistema de administración financiera						
Nombre del Sistema	Sistema Integrado de Gestión de la Administración Financiera (SIGAF)	Sistema de Administración Financiera Integrado (SAFI)	Sistema Integrado de Administración Financiera (SIAF)	Sistema de Administración Financiera Integrada (SIAFI)	Sistema Integrado de Gestión Financiera y Auditoría (SIGFA)	Sistema Integrado de Administración Financiera de Panamá (SIAFPA)
Vigencia	Versión electrónica actual desde 2003	Desde 1995	Desde 1996	En versión electrónica más reciente desde 2006	En implementación gradual desde 1995	Implementado desde 1997
Procesos	Presupuesto, contabilidad, tesorería y compras	Presupuesto, tesorería, inversión y crédito público	Presupuesto, contabilidad, tesorería, crédito público, adquisiciones y auditoría	Presupuesto, tesorería, crédito público, contabilidad, recursos humanos, compras y contrataciones y administración de bienes	Presupuesto, contabilidad, tesorería, deuda pública y compras y adquisiciones	Presupuesto, tesorería, deuda pública y contabilidad
Cobertura	Gobierno Central	Sector público no financiero	Sector público no financiero	Gobierno Central	Sector público no financiero	Todo el sector público
Acceso público en web.	No	No	http://sicoin.minfin.gob.gt	http://chorti.sefin.gob.hn	No	www.mef.gob.pa/SIAFPA

Fuente: Elaboración propia con base en la legislación de cada país.

Recuadro 1
Avances de la administración financiera en Guatemala y Honduras

El SIAF de Guatemala constituye un ejemplo exitoso de las potencialidades de tales sistemas para mejorar, a la vez, la eficiencia de la administración financiera pública y la transparencia frente a la sociedad. En 2004 se cambió la tecnología a una basada en la Web, centralizando el sistema en una sola base de datos para todo el SPNF. El SIAF ha permitido dar los primeros pasos hacia un presupuesto por resultados, fijando metas físicas y financieras, en forma desconcentrada, por cada uno de los ministerios y secretarías. Los proyectos de presupuesto institucionales se consolidan y con ellos se formula el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado. Otros programas de modernización de la administración financiera pública en Guatemala incluyen un sistema similar para las municipalidades, SIAF-MUNI, aunque de menor alcance, y el desarrollo de un programa por medio de Internet para las compras y adquisiciones del Estado, denominado Guatecompras. No obstante, el avance en estos sistemas no ha estado libre de dificultades, ya que su cobertura hasta el momento no es completa[a], lo que limita su aporte a la transparencia de las cuentas públicas.

Honduras ha logrado avances significativos en materia de la normativa concerniente a la preparación, elaboración, ejecución y liquidación del presupuesto. A mediados de 2004, fue promulgada una nueva Ley Orgánica del Presupuesto, que entró en vigencia el 1° de enero de 2005, e incorporó diversas modificaciones relacionadas con la adopción de indicadores multianuales, la eliminación de la mayoría de las partidas globales, (con la excepción de los presupuestos del Congreso Nacional, Poder Judicial, Presidencia de la República y Defensa, que todavía se protegen del escrutinio público) las transferencias entre entidades del mismo Gobierno Central, la incorporación al presupuesto de casi todos los recursos externos (donaciones, alivio de la deuda, préstamos concesionales), el inicio de aplicación de clasificaciones de gasto por programas en algunas carteras ministeriales clave (Educación, Salud, Transporte y Vivienda, Agricultura) y un nuevo SIAFI, que ha empezado a entrar en pleno funcionamiento a finales de 2006.

a De acuerdo con el Ministerio de Finanzas de Guatemala a finales del año 2006 solamente el 35% de las Municipalidades estaban incorporadas al SIAF-MUNI, y 31 entidades de un total de 42 entidades descentralizadas operaban dentro del SIAF.

2. Formulación del presupuesto y las responsabilidades del ejecutivo

Las funciones del Organismo Ejecutivo en el Presupuesto de los diversos países de América Central están definidas con bastante claridad en la legislación correspondiente y generalmente se refieren a las responsabilidades de formular el presupuesto. Le asignan un papel central a las direcciones del presupuesto en los respectivos ministerios de Hacienda o Finanzas, las cuales deben preparar los proyectos de presupuesto con base en los anteproyectos enviados por cada institución (Cuadro 2).

Los proyectos de presupuesto que formula el Ejecutivo son sometidos a la consideración del Legislativo para su aprobación, modificación o rechazo, dentro de plazos claramente establecidos en la legislación. Aún los Organismos Legislativo y Judicial, así como las entidades autónomas y descentralizadas que preparan y aprueban sus propios proyectos presupuestarios, deben presentar sus proyectos de presupuesto al Legislativo para conocimiento de este y para que sean incluidos, como parte de un solo presupuesto consolidado, en el presupuesto general preparado por el Ejecutivo.[2] En todos los países la ley establece que si la instancia legislativa no aprueba el presupuesto enviado por el Ejecutivo dentro de los plazos fijados, regirá de nuevo el presupuesto en vigencia en el ejercicio anterior.

Cuadro 2
Principales atribuciones del Ejecutivo en la formulación del Presupuesto

	Costa Rica	El Salvador	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Panamá
Atribuciones y límites del Ejecutivo.						
Atribuciones	Modificar partidas en anteproyectos de entidades del Gobierno Central	Preparar el proyecto del presupuesto de ingresos y gastos. Poder de veto	Autoridad amplia para efectuar enmiendas. Poder de veto	Iniciativa en materia presupuestaria	Diseñar e implementar el Presupuesto General de la República y de las entidades descentralizadas	Elaborar proyecto del Presupuesto General del Estado (PGE)
Límites	Gastos establecidos por la Constitución o presupuestados por el Tribunal Supremo de Elecciones. No tiene poder de veto			No tiene poder de veto		
Cobertura						
	Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial; Tribunal Supremo de Elecciones e instituciones autónomas y municipalidades	Sector público no financiero. Excluye presupuestos de ciertas instituciones autónomas y fondos de actividades especiales	Gobierno Central, instituciones autónomas y descentralizadas, seguro social, empresas públicas, instituciones financieras públicas y municipalidades	Administración central, instituciones descentralizadas y empresas públicas	Asamblea Nacional, Corte Suprema, Consejo Electoral, Contraloría General, Presidencia de la República y Ministerios	Sector público no financiero (Gobierno Central, instituciones descentralizadas y empresas públicas) y sistema financiero público

	Costa Rica	El Salvador	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Panamá
Responsables de formular el presupuesto						
Órgano(s) principal(es)	Dirección de Presupuesto Nacional (DPN); y por la Contraloría General de la República (CGR)	Dirección General del Presupuesto (Ministerio de Hacienda)	Dirección Técnica del Presupuesto (Ministerio de Finanzas)	Dirección General del Presupuesto (Secretaría de Finanzas)	Dirección General del Presupuesto (DGP) (Ministerio de Hacienda y Crédito Público) y la Dirección General de Inversión Pública (Secretaría Técnica de la Presidencia)	Dirección de Presupuesto de la Nación (Ministerio de Economía y Finanzas)
Otros			Entidades autónomas preparan y aprueban sus presupuestos		Entidades descentralizadas aprueban sus presupuestos	Corte Suprema de Justicia y Procuraduría General formulan presupuesto de Órgano Judicial y Ministerio Público y La Autoridad del Canal formula su presupuesto

Fuente: Elaboración propia con base en la legislación de cada país.

La autoridad del Ejecutivo para enmendar al presupuesto difiere entre los países. En El Salvador y Guatemala el Ejecutivo tiene poder de veto sobre el presupuesto aprobado por el Legislativo, aunque este último puede sobrepasar dicho veto mediante mayoría de dos tercios del total de diputados.[3] En Costa Rica y Honduras, en cambio, la Constitución no reconoce al Ejecutivo poder de veto en cuanto a la aprobación del presupuesto.

En Nicaragua existen contradicciones entre la normativa constitucional y otra legislación, que regula la autoridad del Ejecutivo y del Legislativo para modificar el presupuesto. Por ejemplo, el Artículo 112 de la Constitución establece que la Asamblea debe aprobar cualquier aumento o recorte de partidas de línea específicas o de transferencias de gasto entre instituciones. Sin embargo, el Artículo 32 de la Ley del Régimen Presupuestario asigna ese papel al Presidente de la República.

3. Planificación presupuestaria y presupuestos plurianuales

La programación presupuestaria a mediano plazo, y especialmente un presupuesto plurianual, puede favorecer que el debate público se concentre en prioridades de política de largo plazo.[4] (Ver Recuadro 2). Algunos países de América Central se están

Recuadro 2
Los pasivos contingentes y la planificación presupuestaria

Un aspecto fundamental aplicable en principio a todos los países de la región, y que requiere especial atención para impulsar de manera efectiva la planificación presupuestaria multianual, se refiere a los pasivos contingentes y a las posibles obligaciones fiscales que estos generan. Los países de América Central son vulnerables ante desastres naturales de diverso tipo (terremotos, huracanes y sequías), cuyo impacto fiscal suele ser considerable, tanto en términos de las pérdidas que tales eventos suelen provocar, como al tomar en cuenta la necesidad de reponer los acervos de capital afectados (infraestructura pública de carreteras, puentes, escuelas y clínicas de salud). La incorporación a la planificación presupuestaria de los pasivos contingentes que implican estos desastres requiere hacer explícitos los costos de la gestión preventiva de los acervos públicos expuestos a las amenazas naturales (reforzamiento de estructuras vulnerables) y las obligaciones financieras públicas que pueden generar tales eventos catastróficos en caso de materializarse.

moviendo en esa dirección (Cuadro 3). Por ejemplo, en Guatemala el Artículo 8 de la Ley Orgánica del Presupuesto establece como obligatoria la formulación del presupuesto plurianual. Desde 2003 se ha incluido un presupuesto multianual en los documentos presupuestarios presentados al Congreso, ejercicio que ha ido mejorando paulatinamente. Para el período fiscal 2006 el ejercicio se modificó al pasar, de la simple proyección estadística de agregados fiscales, a la incorporación de una visión estratégica que tomara en cuenta las metas y resultados de mediano plazo trazados por los ministerios sectoriales en sus planes operativos multianuales.

También en Honduras se han dado los primeros pasos para el presupuesto plurianual. Desde 2003 el proyecto de presupuesto enviado por el Ejecutivo al Congreso incluye como anexo un presupuesto multianual con información sobre la evolución de los agregados fiscales en los siguientes tres años. No expresa compromisos rígidos ni de cumplimiento obligatorio por parte de las autoridades gubernamentales, sino un marco de referencia fiscal de mediano plazo.

El gobierno hondureño ha propuesto mejorar progresivamente las proyecciones de las variables financieras e introducir, paulatinamente, la proyección de las metas reales de producción de bienes y servicios que sustenten y justifiquen el uso de los recursos.

Además, ha incorporado modificaciones a la Ley de Administración Financiera para darle sustento legal al presupuesto plurianual, definiendo su contenido, período de vigencia, instituciones públicas sujetas a este esquema, su sistema de aprobación,

Cuadro 3
Planificación presupuestaria multianual

	Guatemala	Honduras	Nicaragua
Fecha de implementación	Se elabora desde 2003	Se elabora desde 2003	Desde 2006 se elabora un "Marco presupuestario de mediano plazo"
Sustentación legal	Artículo 8 de Ley Orgánica del Presupuesto (Decreto 101-97)	Ley General de la Administración Pública (Art. 29) y Ley Orgánica del Presupuesto (Art. 18)	Ley de Administración Financiera y del Régimen Presupuestario (Ley 550 de 2005)
Cantidad de años proyectados luego del año fiscal	3	3	3
Variables que incluye	Proyecciones de los agregados fiscales de ingresos y gastos	Cubre las mismas variables que el presupuesto anual, aunque en menor detalle	Agregados macroeconómicos y operaciones consolidadas del sector público y de principales entidades del gobierno

Fuente: Elaboración propia con base en la legislación de cada país.

revisión y modificación y la definición de un esquema gradual de instrumentación.

Como en Guatemala, el Congreso hondureño tiene competencia para aprobar únicamente el presupuesto correspondiente al año en curso, pero se confía en que este ejercicio de programación de mediano plazo genere una actualización de las metas de gasto y facilite identificar programas y proyectos prioritarios y coherentes con las cifras reales de disponibilidad de recursos, tanto provenientes del alivio de la deuda, como generados por la recaudación fiscal.

Aunque no existe en Nicaragua la obligación legal para elaborar un esquema formal de presupuesto plurianual, como en Guatemala y Honduras, a partir de 2006 se elabora un "Marco presupuestario de mediano plazo" que cubre diversos agregados macroeconómicos y las operaciones consolidadas del sector público y de las principales entidades del gobierno para un horizonte de tres años. En los otros países del istmo no se elabora de manera formal un horizonte multianual del presupuesto.

En El Salvador el preámbulo del documento del presupuesto incluye proyecciones fiscales para el año presupuestario y dos años adicionales, y la documentación presupuestaria contiene una declaración de metas de política fiscal de mediano plazo. En Costa Rica la legislación

Recuadro 3
Estimaciones macroeconómicas: transparencia de los supuestos económicos.

La guía de la OCDE sobre las buenas prácticas presupuestarias establece que todos los supuestos económicos claves deben ser comunicados explícitamente, incluyendo las estimaciones del crecimiento del PIB, entre otros. Debe realizarse un análisis de sensibilidad acerca del impacto de los cambios en los supuestos económicos claves sobre el presupuesto. También es importante tener supuestos económicos independientes en la toma de decisiones fiscales. Las desviaciones de las estimaciones de los supuestos económicos claves son un riesgo fiscal significativo para el gobierno. Actualmente (2007) ninguno de los organismos legislativos de los países de América Central realiza evaluaciones independientes sobre los escenarios de proyección del presupuesto.

Fuente: OCDE (2007)

establece que todo presupuesto público debe responder a los planes anuales operativos (PAO) de cada institución, los que, a su vez, deben enmarcarse en el Plan Nacional de Desarrollo, la programación macroeconómica del Banco Central y los lineamientos de política presupuestaria del Poder Ejecutivo. En Panamá se ha puesto énfasis en monitorear la consistencia de las metas de los indicadores con las políticas sectoriales y el plan de gobierno.

4. Responsabilidades del Legislativo y de la Contraloría en el Presupuesto

Una de las atribuciones principales de los organismos legislativos consiste en aprobar el presupuesto. Sin embargo, es común observar que los presupuestos enviados por los organismos ejecutivos tienden a ser aprobados sin mayores modificaciones por las asambleas legislativas luego de un proceso de discusión que tarda algunos meses. Generalmente los presupuestos tienden a ser aprobados y muy rara vez son rechazados. Las adiciones o cambios introducidos por los diputados generalmente —aunque existen excepciones— han sido relativamente menores.

Las principales limitaciones a las facultades del Legislativo para modificar el presupuesto provienen de la obligación de identificar las fuentes de financiamiento de cualquier gasto adicional (véase Cuadro 4). Esto limita los incrementos del presupuesto por parte de los organismos legislativos ya que obliga a los diputados a considerar eventuales aumentos tributarios, lo que podría tener un costo político para las bancadas parlamentarias y también obligaría a un ritmo de discusión más detenido, generalmente incompatible con las limitaciones de tiempo que confrontan las aprobaciones presupuestarias.

En Costa Rica y Panamá existen mayores límites para la acción legislativa. En Pana-

má el Poder Legislativo solo puede proceder a un aumento del presupuesto si cuenta con la anuencia del Organismo Ejecutivo; además, existe un régimen especial de ingresos y gastos para la administración del Canal de Panamá.[5] En Costa Rica se requiere un informe de la Contraloría General de la República que dictamine sobre la factibilidad fiscal de los recursos adicionales que se propone movilizar. El presupuesto que aprueba la Asamblea Legislativa representa alrededor de una tercera parte del gasto total del sector público. El resto es aprobado por la Contraloría General de la República (CGR) directamente, sin trámites legislativos adicionales.[6]

En general, la atención de los diputados se concentra más en el gasto que en los ingresos contemplados en los presupuestos. Las proyecciones de ingresos generan poca discusión y tienden a darse por garantizadas, mientras que el debate se centra en las demandas de los ministerios y de otras entidades públicas. Además, la mayoría de diputados —no solo de la Comisión de Finanzas y Presupuesto sino de todo el Poder Legislativo— tiende a

Cuadro 4
Atribuciones del Legislativo en la formulación y aprobación del Presupuesto

	Costa Rica	El Salvador	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Panamá
Atribuciones	Aprobar presupuestos ordinario y extraordinario del Gobierno Central	Reducir o rechazar las asignaciones propuestas, pero no aumentarlas	Facultades extensas para modificar proyecto del presupuesto	Autoridad amplia para modificar presupuestos del Gobierno Central e instituciones descentralizadas	Responsable de las enmiendas y aprobación del presupuesto	Modificar, rechazar o aprobar el presupuesto
Límites	No puede aumentar diversos gastos a no ser que indique nuevas fuentes de ingresos para cubrirlos, previo informe de la CGR	Cualquier aumento o recorte de ingresos o gastos debe ser aprobado por la Asamblea, especificando las fuentes de financiamiento	No puede aumentar gastos sin indicar fuente de financiamiento	Tiene prohibido aumentar las asignaciones existentes sin establecer fuentes de financiamiento. En la práctica, esta prescripción no se cumple	No puede modificar el techo presupuestario a menos que defina las fuentes de ingreso para dicho aumento	No puede modificar partidas destinadas al servicio de la deuda, demás obligaciones contractuales del Estado y financiamiento de inversiones públicas
Fecha recepción del proyecto de presupuesto	1 de septiembre	Al menos 3 meses antes del nuevo año fiscal	Al menos 120 días antes del nuevo año fiscal	Dentro de los primeros quince días de septiembre	A más tardar el 15 de octubre	Al menos 3 meses antes de que expire el presupuesto
Fecha límite aprobación presupuesto	30 de noviembre	31 de diciembre	30 noviembre	31 de diciembre	15 diciembre	31 de diciembre

Fuente: Elaboración propia con base en la legislación de cada país.

enfocarse en los gastos de inversión y, en particular, en los gastos de inversión asignados a sus departamentos o provincias, que son las áreas donde tienden a darse las reasignaciones.

La discusión y aprobación del presupuesto que se da en los países de América Central contribuye a la transparencia. El proceso de debate presupuestario, desde que se inicia cuando se presenta al Poder Legislativo, hasta que es aprobado por este, recibe una cobertura noticiosa considerable por parte de la prensa televisiva, radial y escrita de los diferentes países. Los legisladores son consultados sobre el tema, se dan a conocer las cifras a la población y los ministros se ven forzados a dar explicaciones. Si el proceso presupuestario fuera un proceso exclusivo del Poder Ejecutivo, la confidencialidad y falta de transparencia sería mucho mayor. Su paso por el Poder Legislativo permite ventilar públicamente el tema.

5. Gastos predeterminados e inflexibilidad presupuestaria

Una interrogante surge sobre la causa por la que los organismos Ejecutivo y Legislativo no realizan reasignaciones profundas de las partidas entre los diferentes ministerios (reduciéndoles a unos y aumentándoles a otros). Esto se explica en gran parte porque en la mayoría de los presupuestos de la región existe un extendido sistema de recursos con asignación específica en la Constitución y en la legislación secundaria[7] (véase Cuadro 5). Además, el destino de los recursos no necesariamente contempla las fuentes de ingreso para financiarlos, lo que tiende a generar desequilibrios presupuestarios y una considerable rigidez del gasto público.

Este tipo de rigidez en el presupuesto varía de país a país. Costa Rica, con una proporción mayoritaria de gasto preasignado, está en un extremo, mientras que Panamá, con solamente el 2% de los ingresos con un destino específico, se halla en el otro. En los países restantes la asignación de partidas presupuestarias específicas para cubrir el financiamiento de instituciones y de sectores considerados de prioridad nacional es generalizada, si bien la mayoría de las constituciones de la región establecen que los ingresos fiscales constituyen un fondo común destinado a cubrir de manera general las obligaciones del Estado.[8]

En Costa Rica la asignación de los fondos del Estado a varios destinos específicos, sin contar con los recursos para cubrir tales asignaciones, incide en que el presupuesto haya sido deficitario durante varios años.[9] A las partidas con asignación específica se añaden las presiones del gasto por planilla del gobierno, la cual crece anualmente de forma automática debido a que los trabajadores reciben aumentos por cada año cumplido de servicio, aun si no hay contrataciones ni aumentos por concepto de inflación, y una parte del gasto en pensiones está directamente indexado a los salarios. En conjunto, el total para cumplir

Cuadro 5
Principales partidas con asignación específica en los presupuestos nacionales, CIRCA 2006

	Costa Rica	El Salvador	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Panamá
Poder Judicial / Organismo Judicial	6% ingresos ordinarios (Art.177 Constitución)	6% ingresos corrientes (Art.172 Constitución)	2% ingresos ordinarios (Art. 213 Constitución)	3% ingresos corrientes (Art. 318 Constitución)	4% presupuesto (Art. 159 Constitución)	2% ingresos corrientes Gobierno Central (Art. 211 Const.)
Municipalidades	10% ingresos ordinarios (Art. 170 Constitución)	7% ingresos corrientes netos (Art. 207 Constitución y Art. 1 Ley del FODES)	10% ingresos ordinarios (Art. 257 Constitución)	5% ingresos tributarios (Art. 363 Constitución y Art. 91 Ley de Municipalidades) 4% de ingresos aduaneros (municipalidades en puertos con aduanas)	4%-10% de ingresos tributarios (Art. 177 Constitución y Art. 5 de Ley de Transferencias Presupuestarias a Municipios)	
Educación	6% del PIB (Art. 78 Constitución)		5% ingresos ordinarios educación superior USAC (Art. 84 Constitución)	6% ingresos netos para educación superior UNAH (Art. 161 Constitución)	6% presupuesto para universidades (Art. 125 Constitución)	

Fuente: Elaboración propia.

Nota: las asignaciones listadas en este Cuadro no constituyen un inventario exhaustivo de las partidas con destino específico incluidas en los presupuestos de los países del istmo.

con todas esas disposiciones excede de manera sustancial los ingresos que genera el Estado.

De acuerdo con cálculos de la Comisión de ex-Ministros de Hacienda,[10] las obligaciones en materia de gasto en el año 2001, en Costa Rica, equivalían a más del cien por ciento de los ingresos tributarios de ese año.

En el proyecto de ley de presupuesto de 2006, las partidas consideradas como "obligaciones ineludibles" (CCSS, indemnizaciones, pensiones, remuneraciones y servicio de la deuda pública) alcanzaron un monto equivalente al 138.4% de los ingresos tributarios.

Tan solo el servicio de la deuda (amortización y pago de intereses) alcanzaba un monto igual al 102.8% de los ingresos tributarios. Los gastos con destino específico equivalieron al 50.6% de los ingresos tributarios. En total, las partidas para obligaciones ineludibles y destinos específicos alcanzaron un monto equivalente a más de 189.1% de los ingresos tributarios (Cuadro 6).

Tal situación se complica cuando casi dos tercios del gasto público total se desembolsan en instituciones descentralizadas y no están, por tanto, directamente sujetos a control parlamentario. Un proyecto de ley encaminado a reducir el monto de los ingresos con destino específico se encuentra engavetado en la Asamblea desde 1999. En 2003 una resolución de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia prácticamente eliminó la facultad del Poder Ejecutivo para poner límites al gasto u obligar a los entes descentralizados a generar superávit presupuestarios. En años recientes, ante la imposibilidad financiera de cumplir con los gasto con destinos específicos, los presupuestos aprobados han adoptado el enfoque más pragmático de cubrir tales gastos en la medida que la disponibilidad de ingresos lo permita.

En el otro extremo, como se indicó, está Panamá, cuya única partida presupuestaria con destino específico establecida por la Constitución consiste en una asignación al Órgano Judicial y al Ministerio Público

Cuadro 6
Costa Rica: Proyecto de ley de Presupuesto 2006
Ingresos y gastos totales
(Millones de Colones y porcentajes)

Concepto	Presupuesto	% Ingresos tributarios
Ingresos Corrientes	1,473,752.4	
Ingresos tributarios	1,411,244.0	
Ingresos no tributarios	9,658.7	
Otros	52,849.7	
Total gastos	2,762,421.5	195.7
Obligaciones y destinos específicos	2,668,116.0	189.1
Obligaciones ineludibles	1,953,387.8	138.4
CCSS 1/ 3/	45,223.2	3.2
Indemnizaciones 1/ 5/	1,749.7	0.1
Pensiones	288,761.3	20.5
Remuneraciones 1/ 4/	166,423.8	11.8
Amortización deuda interna y externa 2/	982,735.4	69.6
Intereses	468,494.4	33.2
Internos	381,317.9	27.0
Externos	87,176.5	6.2
Destinos específicos constitucionales y legales	714,728.1	50.6
Otros	94,305.5	6.7

Fuente: Proyecto de Ley de Presupuesto para 2006.

1/ No incluye las cifras del Poder Judicial ni del Ministerio de Educación
2/ No incluye el Ministerio de Educación
3/ Incluye cargas sociales y trabajadores independientes, convenios especiales, centros penales, etc.
4/ Incluye el Banco Popular
5/ No incluye las cifras de pensiones

que equivale, en conjunto, a no menos del 2% de los ingresos corrientes del Gobierno Central (Art. 211). Sin embargo, un serio factor de rigidez del gasto en Panamá proviene del creciente servicio de la deuda pública y de las prestaciones de la seguridad social. Tan solo el pago de intereses sobre la deuda representó el 27% del gasto total del Gobierno Central en 2005, mientras que las prestaciones de la seguridad social durante 2000-2005 promediaron un 12.2% del gasto gubernamental. La Ley de Responsabilidad Fiscal aprobada en Panamá constituye un esfuerzo para contener el crecimiento de la deuda en ese país (Véase el Recuadro 4).

Recuadro 4
La Ley de Responsabilidad Fiscal en Panamá

En años recientes leyes de responsabilidad fiscal han sido introducidas en países como Argentina, Brasil, Ecuador, Perú, y la Unión Europea para crear un marco legal comprensivo y con arreglos institucionales establecidos para mejorar los resultados de la política fiscal. En Panamá, en 2002 se aprobó la Ley de Recuperación Económica y Responsabilidad Fiscal (LRF), que refleja los acuerdos de un proceso de consulta (Diálogo Nacional) con los empleadores, los sindicatos y la sociedad civil sobre el uso de los activos del Fondo Fiduciario constituido con los ingresos de la privatización, y sobre la política de endeudamiento público. La ley contenía disposiciones encaminadas a reducir los niveles de la deuda pública en el mediano plazo, incluyendo un techo sobre el déficit del SPNF. La deuda neta del sector público debe disminuir en 20% del PIB entre 2002 y 2017, mientras que el déficit fiscal no debía rebasar el 2% del PIB nominal. Sin embargo, los límites fiscales impuestos por la LRF fueron sobrepasados en 2003 y en 2004.

El gobierno que tomó posesión en 2004 suspendió la aplicación de la LRF hasta finales de 2005, al considerar que no era factible cumplir con el techo de 2% del déficit fiscal, optando por otras medidas que le permitieran aspirar con más realismo a lograr las metas de la LRF. En febrero de 2005 el gobierno adoptó un programa fiscal orientado a reducir el déficit (excluyendo a la Autoridad del Canal de Panamá) a cerca del 1% del PIB para 2007. El programa contemplaba la introducción gradual de una reforma tributaria, la contención del gasto corriente y la eliminación de los incentivos tributarios para ciertos sectores económicos (particularmente la construcción, manufactura e industria maderera). Posteriormente las autoridades panameñas implementaron exitosamente, después de un complejo proceso de negociaciones, una reforma del sector de la Seguridad Social con el propósito de asegurar su viabilidad financiera.

Como lo muestra la experiencia panameña, las reglas de política por sí mismas no generan automáticamente la sostenibilidad fiscal y la estabilidad macroeconómica si no están sustentadas en un esfuerzo efectivo de generación de consensos a escala nacional. Las consideraciones de economía política juegan un papel crucial en las probabilidades de éxito de una ley de responsabilidad fiscal.

6. Rendición de cuentas y normas de transparencia en el presupuesto

La transparencia presupuestaria contribuye a una mejor asignación de recursos al asegurar que las personas obtengan suficiente información para exigir una rendición de cuentas responsable por parte de los representantes políticos, y así ejercer un mayor control sobre la función pública. En general, el volumen y calidad de la información que se hace pública han aumentado notablemente en todos los países del istmo en años recientes (Cuadro 7).

Reportes detallados sobre el gasto público y el estado de la ejecución presupuestaria están disponibles en los sitios web de todos los ministerios de Hacienda o Finanzas. Nicaragua y Guatemala mantienen, además, portales específicos de transparencia fiscal en el Internet. En varios países se han implementado iniciativas encaminadas a mejorar el clima de transparencia En Honduras se aprobó a finales de 2006 la Ley de Transparencia y Acceso a la Información, que incluye la creación del Instituto de Acceso a la Información Pública (IAIP) como un órgano desconcentrado de la administración publica, independiente y con su propio presupuesto.

Por su parte, los presidentes de América Central y de la República Dominicana asumieron compromisos conjuntos para aumentar la transparencia y conformar una región libre de corrupción (véase el recuadro 5).

Cuadro 7
Marco institucional sobre información y transparencia

	Costa Rica	El Salvador	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Panamá
Normas legales sobre información y transparencia						
Ley de acceso a la información / transparencia	No	No	No. Varias iniciativas en el Congreso	Ley de Transparencia y Acceso a la Información aprobada en 2006	No. Iniciativa en la Asamblea	Ley de Transparencia Aprobada en 2002
Otras disposiciones legales	Derecho constitucional de petición ante las instituciones públicas	No. Sin embargo, El Salvador está suscrito a las SDDS del FMI	El acceso a la información pública es un derecho constitucional	Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas (Decreto 10-2002)	Ley de Participación Ciudadana (Ley N° 475 de 2003)	No.
Normas Especiales de Divulgación de Datos del FMI	Suscrito	Suscrito	No suscrito	No suscrito	No suscrito	No suscrito

	Costa Rica	El Salvador	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Panamá
Iniciativas públicas enfocadas a la transparencia						
	Comisión de control y ordenamiento del gasto público y de Rendición de Cuentas de los Funcionarios y Empleados Públicos		Comisión Nacional por la Transparencia y contra la Corrupción (Acuerdo Gubernativo 469 de 2002).	Consejo Nacional Anti-Corrupción (CNA) Creación Instituto de Acceso a la Información Pública (IAIP)	Estrategia Voluntaria de Acceso a Información (EVA)	Ley de transparencia. Establece que toda información que emane de la administración pública se considera pública
Páginas web sobre el gasto público disponibles						
Ministerio de Hacienda	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Otros	CGR		Transparencia Fiscal		EVA	CGR
Organismos públicos responsables de promover transparencia						
	Ministerio de Hacienda y CGR	Ministerio de Hacienda	Contraloría de Cuentas, Ministerio de Finanzas	TSC, CNA, Secretaría de Finanzas	Ministerio de Hacienda y Crédito Público	Contraloría General de la República

Recuadro 5
Más transparencia y menos corrupción

El 15 de noviembre de 2006, los presidentes de los países de América Central y República Dominicana suscribieron un compromiso para adoptar medidas y realizar acciones encaminadas a combatir la corrupción, las cuales debieran ser adoptadas para el año 2010.

Estas medidas comprenden la implementación y adopción en los casos que no se ha hecho de (i) planes de promoción de la transparencia con la participación de la sociedad civil, (ii) regulaciones para el libre acceso ciudadano a la información pública en poder del Estado, (iii) normas de contrataciones públicas eficaces y eficientes que promuevan la transparencia en la adquisición de bienes y servicios por parte del sector público, (iv) códigos de ética para el sector público y privado para prevenir y controlar potenciales conflictos de intereses y (v) procedimientos efectivos de denuncia de actos de corrupción que involucren protección a testigos.

Esta declaración también instó a los gobiernos a establecer una rendición de cuentas obligatoria en forma periódica y programas de sensibilización ciudadana contra la

corrupción. Por otro lado, se acordó promover (i) aprobar una normativa para prevenir y combatir la corrupción transnacional, (ii) fortalecer tanto a los órganos de control como de las entidades formuladoras de políticas públicas y encargadas de velar por la transparencia acorde a los convenios internacionales (iii) darle prioridad a la prevención de la corrupción en los programas y fondos sociales y (iii) adoptar una normativa que establezca sistemas de control para el financiamiento electoral y político.

Finalmente, se asumió el compromiso de continuar el proceso de reforma del servicio civil hacia un sistema que premie el desempeño y la eficiencia.

En esta declaración se solicita a las instancias públicas nacionales encargadas de velar por la transparencia que, en coordinación con el SG-SICA, monitoreen la implementación de los compromisos asumidos en esta Declaración.

En la práctica persisten problemas vinculados a la transparencia. El Proyecto Internacional sobre el Presupuesto elaboró en el año 2006 el Índice de Presupuesto Abierto que intenta medir el grado de información presupuestaria que los gobiernos proporcionan a la ciudadanía. Este índice se divide en cinco categorías que van desde información extensa, información suficiente, alguna información, información mínima, y poca o ninguna información.

De acuerdo con este índice, Costa Rica y Guatemala son los países mejor evaluados, ya que proveen "alguna información" a los ciudadanos. El Salvador y Honduras proveen información mínima, mientras que Nicaragua provee poca o ninguna información presupuestaria a sus ciudadanos. Panamá no fue evaluado en este informe.

Fuente: www.openbudgetindex.org

En Guatemala se designó un comisionado presidencial para la transparencia y contra la corrupción, y existen tres iniciativas de ley sobre Acceso a la Información Pública, pero ninguna ha sido aprobada por el Congreso de la República.

En Costa Rica no existe una ley que proteja el derecho a la información pública, aunque sí existe el derecho constitucional de petición ante las instituciones públicas.

En caso de no obtener respuesta de éstas, el ciudadano puede recurrir a la Sala Constitucional o a la Defensoría de los Habitantes.

Panamá cuenta con una Ley de Transparencia desde 2002, (ver Recuadro 6) mientras que en El Salvador, a pesar de los avances registrados en materia de disponibilidad de información, el progreso ha sido relativamente menor.

Recuadro 6
La Ley de Transparencia de Panamá

Una experiencia particularmente interesante para mejorar el clima de transparencia y mitigar el problema de la corrupción la constituye la promulgación de la Ley de Transparencia de Panamá (Ley 6 de 2002). En su artículo 1 (inciso 10), dicha ley establece el principio de acceso público a la información, según el cual cualquier persona tiene el derecho de solicitar y recibir información veraz y oportuna de las autoridades e instituciones de gobierno, y el inciso 11 del mismo artículo prescribe el principio de publicidad, según el cual toda información que emane de la administración pública se considera pública, de modo que se deben establecer procedimientos para que los ciudadanos puedan acceder a esa información, diseminada por los medios y la Internet. Si bien en la práctica existen limitaciones de diverso tipo que condicionan la eficacia y el alcance de dicha Ley, su mera promulgación constituye un paso que puede coadyuvar a la generación de un clima de mayor transparencia institucional en el país.

Si bien Costa Rica y El Salvador son los dos únicos países de América Central que han suscrito las Normas Especiales de Divulgación de Datos (NEDD, o Special Data Dissemination Standard, SDDS) del FMI, las autoridades del El Salvador han manejado con cierta discrecionalidad la difusión de información que consideran sensible. Por ejemplo, durante la administración del presidente Flores[11] se impidió la publicación de los reportes elaborados por las misiones del FMI tras sus visitas al país en el marco de las consultas relativas al Artículo IV.

En El Salvador también ha habido críticas a la gestión de la deuda previsional, al excluir del presupuesto obligaciones que le correspondían al Estado (véase el Recuadro 7).

Recuadro 7
La deuda previsional en El Salvador

El cambio en el sistema de pensiones en El Salvador generó una fuerte deuda previsional que ha tenido que ser cubierta por el Estado salvadoreño. El problema de la deuda previsional se agravó en 1998 con el cambio de un sistema público a uno privado.

El sistema antiguo se basaba en lo que se conoce como un "sistema de reparto". Es decir, los trabajadores activos hacían aportes a un fondo del cual se pagaban las pensiones de los jubilados. El sistema de pensiones actual de El Salvador es uno de perfil privado o "sistema de capitalización individual", donde los trabajadores activos cotizan su propia pensión en un fondo administrado por empresas conocidas como Administradoras de Fondo de Pensiones (AFP). Los trabajadores, al momento de jubilarse, recibirán de las AFP las cotizaciones que realizaron más las ganancias obtenidas por medio de las inversiones llevadas a cabo por éstas.

Recuadro 7, continuación

El cambio de sistemas de pensiones dejó al Estado con dos cargas importantes. Por un lado, los trabajadores que cotizaban en el sistema anterior y se cambiaron a una AFP dejaron, en el antiguo fondo, años de cotizaciones que habían sido utilizadas para pagar las pensiones de los ya jubilados. Este dinero es adeudado por el Estado al Fondo de Pensiones de las AFP. Por otro lado, el erario público, al que ya no ingresan recursos por cotizaciones, no dispone de dinero suficiente para seguir satisfaciendo las pensiones de los jubilados que permanecieron en el sistema antiguo. La deuda previsional significaba aproximadamente $400 millones al año, monto que fue cubierto hasta 2006 mediante la emisión de deuda pública. Sin embargo la emisión de bonos debía ser ratificada por un Congreso dominado por la oposición.

En 2007, el poder ejecutivo del gobierno de El Salvador implementó una forma para refinanciar el pago de la deuda previsional, con el fin de aliviar los plazos de pago de dicha deuda y evitar que la oposición política pudiera bloquear el presupuesto del Estado mediante su control del voto calificado (mayoría calificada).

El refinanciamiento aprobado consiste en la creación de un fideicomiso, administrado por un banco estatal de segunda instancia (el Banco Multisectorial de Inversiones) que emitirá Certificados de Inversión Previsional (CIP), pero no será garante de los títulos, sino que lo será el Estado por medio del Ministerio de Hacienda. El fideicomiso trasladará las operaciones financieras de la deuda provisional al ISSS y al INPEP (Instituto Nacional de Pensiones de Empleados Públicos), y por tanto no entrarán al presupuesto ni requerirán de la aprobación del Congreso. Este fideicomiso, y no el Estado propiamente, emitirá los nuevos Certificados de Inversión Previsional (CIP) pagaderos a 25 años de plazo. Los certificados deberán ser comprados, por ley, por el Fondo de Pensiones que administran las AFP. Es decir, las pensiones de las clases pasivas seguirán siendo financiadas por los actuales cotizantes, pero ahora el Estado deberá pagar intereses por financiarse de esta manera, y su pago no será discutido en el presupuesto de la nación.

7. Indicadores de desempeño: hacia un presupuesto por resultados

Otra iniciativa que favorece la transparencia presupuestaria es la de un presupuesto por resultados, que está basado en la experiencia de las reformas de manejo presupuestario introducidas en las dos últimas décadas en la mayoría de países de la OCDE, y en las que los indicadores de desempeño juegan un papel clave.[12] La mayoría de países en el istmo centroamericano está realizando esfuerzos en esta línea, involucrando a las unidades ejecutoras, los ministerios o secretarías de hacienda y a las contralorías o tribunales de cuentas (Cuadro 8).

En general, los avances concretos hacia un presupuesto por resultados contemplan la definición de indicadores de desempeño

asociados a los programas de distintas dependencias estatales. Estos procesos han avanzado de forma distinta: en Nicaragua y Honduras los indicadores de desempeño se han desarrollado en el marco de las Estrategias de Reducción de la Pobreza, mientras que en Costa Rica su definición de metas está relacionada con el Plan de Desarrollo. Tanto Costa Rica como Guatemala han expresado la firme intención de implementar un presupuesto por resultados. Panamá y El Salvador han desarrollado esfuerzos en implementar indicadores de desempeño sin manifestar de manera explícita su intención de orientar su presupuesto hacia resultados.

En la práctica existen debilidades en torno al proceso de planificación de los programas públicos, la definición de los resultados de dichos programas, el desarrollo de indicadores de calidad (basados en estadísticas confiables y oportunas) y su vinculación con el presupuesto. Lo anterior, combinado con la complejidad técnica e institucional de implementar un presupuesto por resultados, implica que estos procesos podrán consolidarse solo gradualmente.

Cuadro 8
Indicadores de desempeño y presupuesto

Costa Rica	El Salvador	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Panamá
Tipos de indicadores					
Productos finales o relevantes, objetivos de mejora y vinculación con Plan Nacional de Desarrollo, metas de gestión e indicadores de desempeño programáticos	No existe esquema formal de presupuesto por resultados en algunos progremas, se definen "propósitos" que tienen el carácter de metas	Objetivos estratégicos, objetivos operativos, principales indicadores de la entidad, metas relevantes por programa	Resultados de producción de programas, subprogramas y proyectos Para la ERP: objetivos sectoriales, metas e indicadores	Líneas de acción prioritarias, estrategias de implementación, metas e indicadores por programas Para ERP: objetivos, metas e indicadores intermedios	Indicadores de resultados y metas por programas
Organismos responsables de incluir indicadores					
Unidades ejecutoras, Ministerio de Hacienda y CGR	Unidades ejecutoras y Ministerio de Hacienda	Unidades ejecutoras y Ministerio de Finanzas	Unidades ejecutoras y Secretaría de Finanzas	Unidades ejecutoras y Ministerio de Hacienda	Unidades ejecutoras, Ministerio de Economía y Finanzas
Organismos responsables de evaluar cumplimiento de indicadores					
Unidades ejecutoras, Ministerio de Hacienda, Asamblea, CGR	Unidades ejecutoras, Ministerio de Hacienda, Asamblea, Corte de Cuentas	Unidades ejecutoras, Ministerio de Finanzas, Congreso, Corte de Cuentas	Unidades ejecutoras, Secretaría de Finanzas, Congreso, Tribunal Superior de Cuentas	Unidades ejecutoras, Ministerio de Hacienda, Asamblea, Contraloría General	Unidades ejecutoras, Ministerio de Economía y Finanzas, Asamblea, Contraloría General

En Nicaragua, en el marco de la ERP, el gobierno ha buscado identificar los problemas más relevantes de la pobreza y establecer metas para enfrentarlas, lo que ha llevado también al desarrollo de un sistema de indicadores intermedios para fines de seguimiento. Los diferentes ministerios sectoriales proporcionan los datos para los indicadores. En Honduras se estableció el Sistema de Información de la ERP (SIERP), diseñado como un instrumento de coordinación y desarrollo de las actividades de monitoreo para evaluar el progreso en el cumplimiento de las metas y objetivos de la ERP.

En Costa Rica existe una buena base de información y un grado razonable de aceptación por parte de los funcionarios para programar en base a metas y resultados. El mayor esfuerzo ahora consiste en unir funcionalmente el presupuesto y la planificación, en particular en la etapa de seguimiento. En años recientes se ha incorporado el Plan Nacional de Desarrollo como parámetro de evaluación de la ejecución presupuestaria, y se creó en 2004 el Consejo Nacional de Financiamiento Interno, Externo y de Inversión (CONAFIN). Dicha entidad formula el Plan Nacional de Inversiones Públicas, que forma parte del Plan Nacional de Desarrollo y por lo tanto es vinculante para todo el sector público. No obstante esos esfuerzos, no se ha logrado implementar un sistema que permita relacionar metas y objetivos concretos con cada asignación presupuestaria, y no hay un examen crítico sobre las metodologías empleadas ni sobre el grado de relevancia de los indicadores de desempeño. En el pasado los ministerios han propuesto indicadores de desempeño, que han sido aceptados por MIDEPLAN sin una mayor reelaboración o cuestionamiento.

En Guatemala y El Salvador la programación de indicadores de desempeño es incorporada a los sistemas de administración financiera (SIAF y SAFI, respectivamente) para permitir a cada institución monitorear su propio manejo presupuestario y el logro de sus metas. Sin embargo, en El Salvador no se difunden las metas, y en Guatemala no se divulga un informe con el resultado final de las mismas. Según un cuestionario realizado por la OCDE, Guatemala había desarrollado medidas de desempeño para el 45% de los programas y para el 35% del gasto público.[13]

A partir de 2005 se inició en Panamá la incorporación de indicadores de desempeño en los programas sustantivos de funcionamiento e inversión de las 56 instituciones que integran el Presupuesto General del Estado.

A su vez, las autoridades panameñas han puesto especial interés en el seguimiento de los indicadores en la etapa de ejecución del presupuesto y, concretamente, en el análisis del avance de las metas de los indicadores y las políticas sectoriales del plan de gobierno.

En general, es evidente que establecer un presupuesto por resultados es una tarea ardua, que necesariamente tiene que ser gradual y parte de un proceso de prueba y error para adecuarse a las realidades institucionales y culturales de cada país al mismo tiempo que se enmarque dentro de las políticas macroeconómicas y sectoriales en cada caso. Ha resultado especialmente difícil lograr cierta uniformidad acerca de cómo se entienden las diversas categorías (metas, resultados, productos, indicadores intermedios) utilizadas en cada país, y al mismo tiempo, generar un sistema relativamente sencillo que de manera ágil facilite la gestión del presupuesto. Existe la necesidad de realizar un examen crítico acerca de la idoneidad de los indicadores y sobre la metodología de definición de las metas.

8. Controles internos y externos en la ejecución del presupuesto

El marco legal de las funciones de control del presupuesto en todos los países del istmo está bien definido en las respectivas constituciones y en las leyes orgánicas de las instancias encargadas de las contralorías generales en cada nación (véase Cuadro 9). Esa normativa asigna a las oficinas de la Contraloría la facultad de fiscalización de las finanzas del sector público y de las entidades receptoras de fondos públicos, así como la responsabilidad de la auditoría externa de los estados financieros y la presentación de informes de ejecución presupuestaria del gobierno. También les confiere la facultad de establecer las normas que rigen las auditorías y controles internos en el sector público. En Costa Rica y Panamá las atribuciones de las contralorías no solo son más amplias que en otros países, sino que su credibilidad y desempeño son superiores al resto de países del área.

En Costa Rica, la CGR es un órgano constitucional del Estado, auxiliar de la Asamblea Legislativa en el control superior de la hacienda pública, y rector del sistema de fiscalización. Goza de absoluta independencia funcional y administrativa respecto de cualquier poder. La legislación vigente le otorga al Contralor y funcionarios principales estabilidad —sus nombramientos son por ocho años— y prerrogativas similares a las de los jueces, junto con garantías de acceso y uso de la información con que cuenta el gobierno. En Panamá la Constitución asigna a la CGR la responsabilidad de llevar la contabilidad pública, incluyendo el endeudamiento interno y externo, recabar de las entidades del sector público informes sobre su gestión fiscal, establecer los métodos de contabilidad para el sector público e informar a la Asamblea Legislativa y al Órgano Ejecutivo sobre el estado financiero de la administración pública. Además de esas funciones, la CGR de Panamá tiene la responsabilidad de “dirigir y formar la estadística nacional”, función que usualmente desempeñan en otros países los bancos centrales o las oficinas de estadística.

Cuadro 9
Marco institucional de los mecanismos de control del presupuesto

	Costa Rica	El Salvador	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Panamá
Marco legal de las funciones de control						
Constitución	Capítulo II	Artículos 195-99	Artículos. 232-7	Artículo 222	Capítulo IV	Artículos. 275-6
Legislación	Ley Orgánica de la Contraloría General de la República (Ley 7428)	Ley Orgánica de la Corte de Cuentas (CC)	Ley Orgánica de Presupuesto (LOP) y Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas (CGC)	Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas (Decreto 10-2002-E)	Ley Orgánica de la Contraloría General de la República (Decreto 625)	Ley Orgánica de la Contraloría General de la República (Ley Nº 32 de 1984)
Organismos responsables						
De control interno	Cada institución estatal debe contar con una unidad de auditoría interna, encargada de la ejecución del presupuesto y la elaboración de los informes de liquidación del presupuesto	Cada unidad con un presupuesto anual superior a US$570 mil debe establecer un sistema de control interno según las reglas emitidas por la CC	La autoridad más alta de cada institución pública es responsable del sistema de control interno según los estándares establecidos por la CGC	Unidades de auditoría interna en las secretarías y dependencias del gobierno	Responsabilidad compartida por la Dirección General de Presupuesto (DGP), unidades de auditoría interna de cada entidad y la Contraloría General de la República (CGR)	El titular de cada institución pública es responsable del establecimiento, desarrollo, revisión y actualización de la estructura de control interno, según directrices de la CGR
Del control externo	Contraloría General de la República (CGR) órgano constitucional del Estado, auxiliar de la Asamblea Legislativa en el control superior de la hacienda pública y rector del sistema de fiscalización	CC ejerce funciones jurisdiccionales, y dirige, regula y evalúa los sistemas de auditoría interna. Debe presentar anualmente un informe de labores y un informe sobre las cuentas del gobierno a la Asamblea	CGC debe presentar informes de ejecución presupuestaria del gobierno, entidades descentralizadas y autónomas, y privadas que reciben fondos públicos. Norma los controles internos y auditorías internas	TSC debe realizar control financiero, de gestión y resultados; también debe establecer un sistema de transparencia en la gestión pública	CGR le corresponde efectuar auditorías financieras y operacionales de las entidades sujetas a su control, además de revisar las auditorías de las unidades de auditoría interna	CGR es rector y encargado de llevar la contabilidad pública, presentar informes sobre la gestión pública a la Asamblea y al Ejecutivo, y llevar el sistema de cuentas nacionales
Papel del poder legislativo	Conocer informes de fiscalización y la memoria anual de la CGR. Realizar actividades de seguimiento a instituciones con irregularidades, incluyendo la propia CGR	Recibir informes de la Corte de Cuentas.	Aprobar o rechazar informe de liquidación del presupuesto. También tiene atribuciones de exigir rendición de cuentas al Organismo Ejecutivo	Aprobar o improbar la liquidación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos y de los presupuestos de las instituciones descentralizadas y desconcentradas	Recibir anualmente los informes de la CGR	Recibir informes de la CGR sobre la gestión de la administración pública
Acceso público a los resultados de auditorías o informes						
	Sí	Rara vez	Parcialmente	Parcialmente	Parcialmente	Parcialmente

En la mayoría de los países, las autoridades más altas en cada institución del sector público son las responsables de la implementación de los sistemas de control interno, de acuerdo con los estándares generales establecidos por las Contralorías. En algunos países, como Costa Rica, es responsabilidad de todo funcionario que esté al frente de un ministerio o ente estatal organizar la función de auditoría interna, nombrar a sus autoridades y proveerles los recursos necesarios y el acceso a la información que requieran para desarrollar su labor. A partir de 2004 este esquema fue extendido a los municipios. En otros países el funcionamiento de las auditorías internas es más limitado. En El Salvador, por ejemplo, solamente las unidades con un presupuesto anual superior a US$570 mil están obligadas a establecer sistemas de control interno.

En la práctica, dadas las deficiencias administrativas e institucionales existentes en varios países, no existe una evaluación precisa de cómo están funcionando los controles internos, tales los casos de El Salvador y Honduras. En este último, la evaluación presupuestaria ha enfrentado dificultades para deslindar y efectuar una correcta asignación de responsabilidades en los sistemas de control. La eliminación de la Contraloría General de la República y su sustitución por un Tribunal Superior de Cuentas (TSC) han sido acompañadas por la creación de unidades de auditoría interna en las secretarías y dependencias del gobierno. Si bien el marco legal ha mejorado, todavía persisten vacíos y ausencia de asignación clara de responsabilidades, los reportes del TSC no son publicados, y tampoco existe obligatoriedad para que se cumplan sus recomendaciones.[14]

En Nicaragua la responsabilidad de los controles internos es compartida por la DGP, las unidades de auditoría interna asociadas con los centros de gasto y la Contraloría General de la República. No obstante, los procedimientos de la auditoría interna así como el sistema de control interno, en general, son poco claros y tienen debilidades. Los objetivos y el alcance de las verificaciones realizadas por las unidades de la auditoría interna dentro de los ministerios y de otras agencias están pobremente definidos.

Algunos factores políticos han debilitado la credibilidad y el desempeño de las Contralorías de ciertos países de América Central. En El Salvador el principal obstáculo para el cumplimiento eficiente de las funciones que la Constitución y su propia ley orgánica le asignan a la Corte de Cuentas deriva de la politización a que este organismo ha sido tradicionalmente sometido.[15]

A pesar de que en el año 2001 fue reformada la Ley de la Contraloría de Cuentas de Guatemala con la intención de fortalecer esta entidad, la han cuestionado seriamente, y dos Contralores Generales anteriores

están sujetos a procesos judiciales por enriquecimiento ilícito.

En conjunto, subsisten varias áreas de debilidad. En la mayor parte de casos la información pública sobre los reportes de la ejecución presupuestaria es escasa y no existen, de parte de los gobiernos, compromisos de divulgación sistemática.

A la vez, los sistemas contables gubernamentales tienen políticas y procedimientos de evaluación deficientes, lo que resulta en informes sobre ejecución presupuestaria de poca utilidad práctica. Con frecuencia la ausencia de procedimientos uniformes y bien delineados, junto con la carencia de buena información, impiden evaluar si los recursos se utilizan de manera eficaz y si el gasto público logra las metas que lo justifican.

Los informes anuales para el Organismo Legislativo no se divulgan en forma amplia. Las memorias anuales donde se reportan los resultados de las evaluaciones presupuestarias suelen ser parciales y se publican con mucho retraso. Lo mismo ocurre con los informes y las decisiones de los sistemas de contraloría, a los cuales no se da la debida difusión. Esto impide fortalecer los mecanismos de auditoría social por parte de la población y determina que el proceso de rendición de cuentas sobre el uso de los recursos públicos sea débil y no de espacio para la evaluación pública efectiva de la gestión gubernamental en cuanto al gasto de cada período.

9. Los procesos de descentralización del gasto público

En conjunto, América Central registra varias experiencias interesantes en el tema de la descentralización del gasto público (Cuadro 10).

En primer lugar, en algunos países la descentralización se ha apoyado explícitamente en la promulgación de políticas formales para impulsarla. Tal es el caso de Guatemala, por medio de la Política Nacional de Descentralización, y de Panamá, mediante la Política de Desarrollo Local y Descentralización. En los otros países, el proceso ha carecido de un marco legal más comprensivo, aunque en todos ellos existe una base legal en sus respectivas constituciones y códigos municipales. En algunos casos existen traslapes, de hecho, en materia de responsabilidades, aun cuando en términos formales —legales— no haya duda.

En segundo término, los recursos generados localmente en los países de América Central tienden a ser muy bajos y las autoridades locales dependen primordialmente de las transferencias de los gobiernos centrales. Pese a que los gobiernos locales gozan legalmente de autonomía financiera y administrativa, en la práctica no siempre disponen de los recursos requeridos para llevar a cabo las funciones que les asigna la ley, que suelen ser numerosas. Con excepción de Panamá, la fuente principal de financiamiento de las municipalidades

Cuadro 10
Marco institucional de los procesos de descentralización municipal

Costa Rica	El Salvador	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Panamá
Legislación					
Código Municipal (Ley 7794, 1998). Proyecto de Ley de Transferencia de Competencias y Fortalecimiento de los Gobiernos Locales (en discusión en la Asamblea)	Constitución (Artículos 202-207) y Código Municipal (Decreto 274, del 31 de enero de 1986)	Constitución (Cap. II), Código Municipal (Decreto 12-2002) y Ley de Descentralización (Decreto 14-2002)	Constitución (Cap. XI) y Ley de Municipalidades (Decreto 134-90)	Constitución (Título IX); Ley 40 (1988); Decreto 52 (1997). Ley del Régimen Presupuestario Municipal (Ley 376, 2001). Ley de Municipios, Ley de Transferencias Presupuestarias	Ley 106 (1973) y Decreto Ley 25 (1989)
Principales Competencias de municipios o gobiernos locales					
Administrar y prestar los servicios públicos municipales. Aprobar las tasas, los precios y las contribuciones municipales, y proponer los proyectos de tarifas de impuestos municipales	Prestar servicios públicos locales, y programas de vivienda; programas de salud, sanidad ambiental y prevención y combate de enfermedades; preparación, aprobación y ejecución de planes de desarrollo urbano y rural	Administrar programas de educación escolar; servicios de agua potable, alcantarillado, alumbrado y recolección de basura; construcción y mantenimiento de calles; licencias para obras públicas de construcción; policía; y manejo recursos naturales	Elaborar planes de desarrollo municipal, ornato e higiene municipal, construcción de redes de agua potable y alcantarillado, construcción y mantenimiento de vías públicas, cementerios, mercados, rastros, protección del medio ambiente	Promover la higiene de mercados, rastros y lavaderos públicos. Rector del uso del suelo y del desarrollo urbano, suburbano y rural. Promover la cultura, el deporte y la recreación. Prestación de servicios básicos de agua, alcantarillado sanitario y electricidad	Construcción, prestación y reglamentación de mataderos, mercados, crematorios, cementerios; plazas, parques, paseos y vías públicas municipales; aseo urbano; servicios comunales; protección medio ambiente; servicios judiciales
Fuentes de financiamiento de municipios o gobiernos locales					
Transferencias del Gobierno Central (10% de ingresos ordinarios del gobierno). Ingresos de tasas	Transferencias del Gobierno Central, canalizadas a través del FODES, equivalentes al 7% de ingresos corrientes netos del gobierno. Ingresos de tasas municipales	Transferencias del Gobierno Central (10% ingresos ordinarios, IVA; impuesto combustibles y s/vehículos) y el Impuesto s/ Inmuebles	Transferencias del Gobierno Central (5% de los ingresos tributarios). Ingresos de tasas	Transferencias del gobierno central (4-10% de ingresos tributarios). Ingresos de tasas	Impuestos s/ la actividad económica, s/ circulación vehicular y permisos de construcción (65% de ingresos). Subvenciones del Gobierno Central y tasas administrativas (35% ingresos)
Instituciones que contribuyen a la participación local					
Concejos municipales	Consejo Nacional de Desarrollo Local CONADEL, Corporación de Municipalidades de la República de El Salvador, COMURES	Consejos de desarrollo (Regionales, Departamentales, Municipales y comunitarios)	Asociaciones de municipios, diversas organizaciones de la sociedad civil	Comisión Nacional de Descentralización y Desarrollo Local	Asociación de Municipios de Panamá (AMUPA), Coordinación Nacional para la Descentralización y del Desarrollo Local CONADEL

proviene de las transferencias del Gobierno Central, pero estas no siempre están disponibles oportunamente o en los montos establecidos por la ley. En Honduras, Nicaragua y Costa Rica las municipalidades no reciben las transferencias contempladas originalmente, ya sea por el margen de discrecionalidad con que la administración central efectúa esas transferencias (Honduras), porque se han promulgado decretos para postergar los plazos del cronograma de transferencias (Nicaragua) o porque no se ha aprobado la ley de transferencias (Costa Rica).

En tercer lugar, es evidente un fortalecimiento de la gestión municipal con grados variables, pero generalmente modestos, de participación de la población local en la formulación de los presupuestos de sus comunidades. Todavía existe un amplio margen para extender el proceso hacia una red más amplia de organizaciones locales descentralizadas en campos como la educación y la salud, pero también en la satisfacción de las diferentes necesidades comunales de servicios públicos, como reparación de vías y vivienda popular. La participación de la comunidad, no solo en la administración sino en el financiamiento directo de una proporción de esos servicios, puede constituirse en un medio para estimular adicionalmente a los miembros de la comunidad e incrementar su interés en fiscalizar la eficacia y transparencia en la utilización de los recursos. Empero, visualizada de esa forma, la descentralización debe incluir un exhaustivo esfuerzo de capacitación comunal en lo político, en lo financiero y en lo administrativo.

En cuarto lugar, pareciera que los avances en materia de transparencia han sido mayores en la esfera de los gobiernos centrales que en el ámbito de los locales, con poca información disponible sobre ingresos, gasto y endeudamiento de estos. La descentralización es un esfuerzo de mediano y largo plazo y requiere el mejoramiento de los sistemas de control y de rendición de cuentas en el Gobierno Central, porque es poco probable alcanzar éxito con una política de trasladar más responsabilidades y recursos a los gobiernos municipales, sin una razonable seguridad de que su utilización será vigilada de manera efectiva.

Finalmente, existen experiencias innovadoras de participación público-privadas que pueden ser la base para ampliar la descentralización en el futuro. Destacan la reforma del sector de salud en Costa Rica y la reforma educativa en El Salvador. Ambas iniciativas han tenido éxito al descentralizar la responsabilidad y rendición de cuentas de la provisión de servicios en agentes locales y privados, a la vez que se han fortalecido las responsabilidades regulatorias y de política del sector público.[16] Ambos países introdujeron sistemas con mayores incentivos internos y mecanismos de rendición de cuentas, una mezcla más balanceada de intervenciones sociales

públicas y privadas, y servicios más costo-efectivos.

En el caso de Costa Rica el sistema se salud se encontraba, a comienzos de los 90, bajo una seria presión financiera y no podía responder adecuadamente a sus cambiantes necesidades. El gobierno optó entonces por introducir contratos de desempeño para los proveedores de salud y una división más clara de responsabilidades entre instituciones, aumentando así la rendición de cuentas. Se logró así incrementar la cobertura de los cuidados primarios de salud, aumentando la proporción del gasto en salud asignada a los barrios pobres y a la salud primaria. Al mismo tiempo, la productividad hospitalaria creció. La eficiencia global del gasto público aumentó, y los resultados de salud mejoraron.

En El Salvador la reforma del sistema educativo significó transferir recursos y capacidad de toma de decisiones a las escuelas, a las comunidades y a los padres de familia. Las escuelas reciben apoyo para el entrenamiento de los maestros y la administración, así como para la compra de insumos a fin de mejorar la calidad de la educación. La seguridad laboral de los maestros y su remuneración depende de su desempeño. El gasto público en educación aumentó, al tiempo que la distribución geográfica de los recursos para la educación básica favoreció a las áreas de bajos ingresos, especialmente rurales.

C. Los presupuestos en la práctica: el gasto público en América Central

1. Evolución del gasto público

Consistente con la tendencia registrada en el resto de América Latina, el gasto público en América Central ha tendido a aumentar desde comienzos de los años 90 (Gráfica 1) aun cuando, en promedio, los montos del gasto gubernamental siguen siendo bajos de acuerdo con estándares latinoamericanos. Han aumentado tanto el gasto del Gobierno Central como el gasto del conjunto del Sector Público No Financiero (SPNF).[17] El SPNF incluye al gobierno central y a las empresas y entidades públicas autónomas no financieras.

Los mayores aumentos del gasto del SPNF, (véase el Recuadro 8), se dieron en Honduras y Nicaragua, seguidos de Costa Rica y Panamá, mientras que en El Salvador se mantuvo virtualmente inalterado (Gráfica 1).

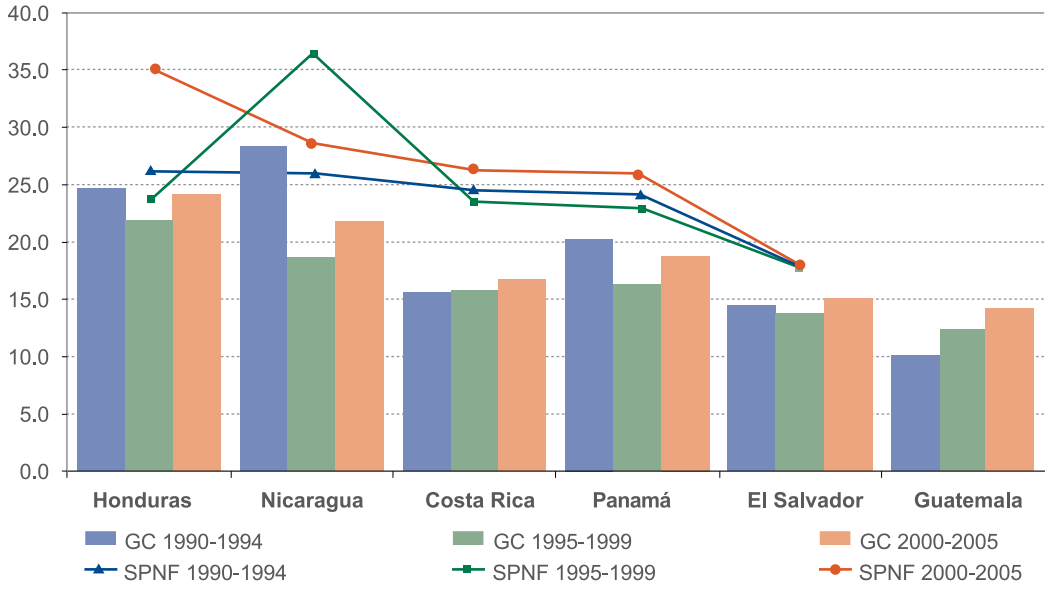
Durante el período 2000-2005, Guatemala registró los niveles más bajos de gasto público del Gobierno Central en la región, con un gasto promedio equivalente al 14.1% del PIB, seguido por El Salvador, con el 15.1% del PIB. En el extremo opuesto, Nicaragua y Honduras registraron los niveles de gasto gubernamental más altos, con valores equivalentes al 21.8% y 24.2% del PIB, respectivamente. El promedio

latinoamericano para el período fue del 20.4% del PIB. La Gráfica 1 ilustra, además, cómo en Costa Rica y Honduras la parte del SPNF —que no forma parte del Gobierno Central, sino que incluye a las empresas y entidades públicas descentralizadas— tiene un mayor peso en esos países.

La gráfica también muestra que, en comparación con el gasto del Gobierno Central, el gasto del SPNF tendió a aumentar más en Honduras y, en menor grado, en Nicaragua, entre 2002 y 2005, mientras que en los demás países —exceptuando Guatemala, para la cual no hay información disponible— la relación entre ambos se mantuvo básicamente constante.

Lo anterior sugiere cierto patrón de presencia estatal diferenciada, con Honduras, Nicaragua, Costa Rica y Panamá que muestran estados más grandes, y con El Salvador y Guatemala con estados más pequeños. El incremento del gasto público en los últimos años no ha cambiado este patrón, y la mayor proporción de gasto público en el primer grupo de países también se refleja en una mayor proporción de gasto social que en El Salvador y Guatemala, como se verá más adelante.

Gráfica 1
Gasto del Gobierno Central y Sector Público No Financiero, 1990-2005
(Promedios quinquenales, como porcentaje del PIB)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de información de Ministerios de Finanzas y Bancos Centrales.

Recuadro 8
Definiciones estadísticas del sector público

Es muy común realizar comparaciones entre países sobre el nivel del gasto público de los Estados. Sin embargo, las comparaciones del gasto público entre países a nivel regional suelen diferir por razones metodológicas y por la cobertura de la información.

El Manual del Fondo Monetario Internacional del año 2002 define las distintas características institucionales de los Estados. La mejor categoría para el análisis de la acción del Estado es el Sector Público Total, el que comprende dos grandes niveles: el gobierno general y las corporaciones públicas. El Gobierno General está constituido por el Gobierno Central, los gobiernos estatales y los gobiernos locales. De acuerdo con el Manual del FMI, el Gobierno Central, "por lo general, está constituido por un grupo central de ministerios, secretarías o departamentos que forman una sola unidad institucional y, en muchos países, otras unidades que realizan sus actividades bajo la autoridad del Gobierno Central, pero tienen personalidad jurídica propia y autonomía suficiente como para constituir otras unidades institucionales del gobierno." El Gobierno Central es el órgano con capacidad para formular y ejecutar políticas destinadas al logro de objetivos económicos de alcance nacional. Otros niveles de gobierno no tienen por objetivo políticas económicas nacionales. Ejemplo de otros niveles son los gobiernos locales, que en el caso de los países de América Central son las municipalidades. No obstante la clasificación estándar de las instituciones, no todos los países incorporan los gastos efectuados por los gobiernos locales y por todas las entidades cuyo presupuesto es autónomo.

El Sector Público No Financiero (SPNF) está conformado por el Gobierno General y las corporaciones públicas no financieras, que son todas aquellas entidades o empresas públicas con carácter no financiero bajo control de unidades del Gobierno General. Además de las empresas públicas (ICE en Costa Rica, Autoridad del Canal en Panamá, entre otras), incluye entidades como el Seguro Social e instituciones autónomas y descentralizadas (como las Universidades Estatales). Por su carácter financiero, entidades como el Banco Central no forman parte de la definición de Sector Público No Financiero, y son parte de las corporaciones públicas financieras. Al agregarlas al SPNF, se conforma lo que se califica como el Sector Público Combinado o Consolidado.

El análisis hecho por CEPAL en las publicaciones anuales "Panorama Social de América Latina" utiliza tres niveles diferentes para comparar el Gasto Público Social. En Costa Rica, Panamá y en otros países la cobertura institucional corresponde al Sector Público No Financiero (SPNF, igual al Sector Público Total menos las Corporaciones Públicas Financieras). En Guatemala, El Salvador, Honduras y en otros países se utiliza información del Gobierno Central (incluyendo entidades autónomas dentro del Gobierno Central). Finalmente en Nicaragua y en otros países se utilizan datos presupuestarios del Gobierno Central. En el cuadro siguiente se presenta la información estadística disponible para el gasto público del SPNF en años recientes.

Recuadro 8, continuación

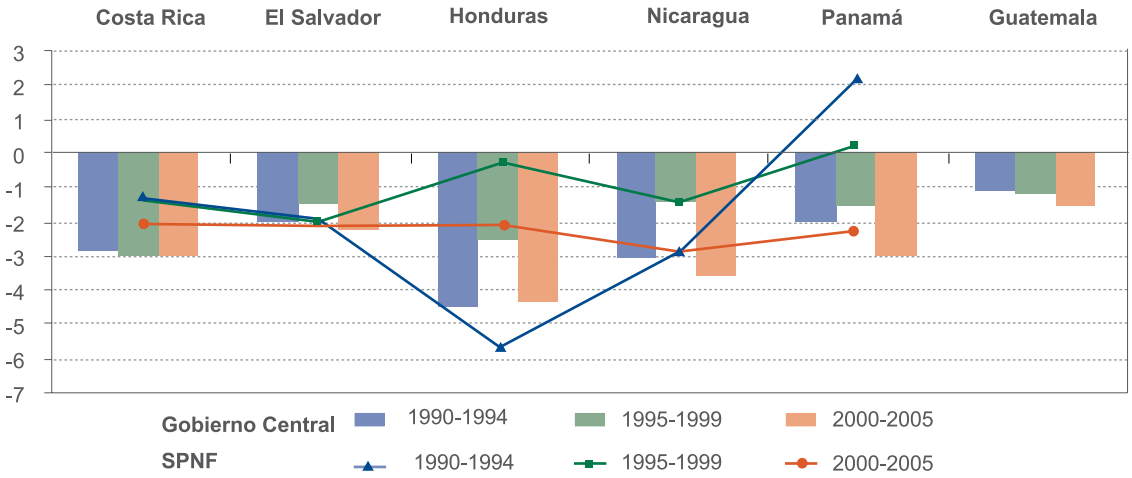
País	Clasificación económica del gasto	Clasificación funcional del gasto	Clasificación económica del ingreso	Resultado Financiero
Costa Rica	Disponible	Disponible	Disponible	Disponible a nivel agregado
El Salvador	Disponible	No disponible	Disponible a nivel agregado	Disponible a nivel agregado
Guatemala	No disponible	No disponible	No disponible	No disponible
Honduras	Disponible	No disponible	Disponible a nivel agregado	Disponible a nivel agregado
Nicaragua	Disponible	No disponible	Disponible a nivel agregado	Disponible a nivel agregado
Panamá	Disponible	Disponible a nivel agregado	Disponible	Disponible a nivel agregado

En un entorno de cargas tributarias históricamente bajas, el mayor aumento de los niveles de gasto público en los países de América Central se ha reflejado en cierto deterioro de los déficit globales de los gobiernos centrales. Con la excepción de Costa Rica, en todos los otros países del istmo el déficit global del Gobierno Central aumentó durante 2000-2005 con respecto a 1995-1999 (Gráfica 2). Durante el período 2000-2005, los déficit de los gobiernos centrales registraron valores promedio que van desde 1.8% del PIB en el caso de Guatemala, a 4.4% en el caso de Honduras, con valores intermedios de 2.3% en El Salvador, 2.8% en Costa Rica y Panamá, y 2.9% en Nicaragua.

En algunos casos estos déficit pueden parecer relativamente altos, pero el escenario es distinto si se analiza el déficit del Sector Público No Financiero. En Panamá, Honduras y Costa Rica el déficit del SPNF generalmente ha sido menor que el del Gobierno Central, lo que significa que se ha compensado la brecha entre gastos e ingresos de este mediante un superávit de empresas públicas o entidades descentralizadas o autónomas (Ver Gráfica 2).

En otras palabras, sectores públicos mayores, como los que han existido en esos tres países, han permitido financiar en alguna medida las actividades del Gobierno Central mediante recursos no tributarios (generalmente por la vía de la venta de bienes y servicios), mientras que en los demás países se ha dependido en mayor medida de la tributación para cubrir el gasto público.[18]

Gráfica 2
Déficit global de los gobiernos centrales y del SPNF en América Central, 1990-2005
(Porcentaje del PIB)



Fuente: Elaboración propia con base en datos de los Ministerios de Finanzas, Bancos Centrales, ILPES y CEPAL.

2. Composición del gasto

Dentro del gasto total de los sectores públicos no financieros de Américia Central, los gastos corrientes han sido significativamente superiores al gasto en inversión, generalmente equivalentes a más del 75% del total, y con cierta tendencia a aumentar cuando se miden como proporción del PIB (Cuadro 11).

Tradicionalmente la proporción del gasto corriente, dentro del que tienen un gran peso los salarios, ha sido mayor en los gobiernos centrales, mientras que la inversión ha sido un tanto mayor en las entidades y empresas autónomas y descentralizadas. Sin embargo, ha habido cierta tendencia de la inversión a disminuir en mayor medida en los SPNF. Ello sugiere aumentos de los gastos en salarios en los gobiernos centrales a costa de las inversiones de empresas y entidades autónomas (Cuadro 11). Solamente Costa Rica persiste como un caso en que la inversión es claramente más importante en el SPNF que en el Gobierno Central, como se nota al evaluar lo ocurrido durante el último período considerado (2000-2005).

Dentro del gasto corriente la participación mayor ha correspondido a los gastos de consumo y, particularmente, a las remuneraciones de los empleados públicos, que han oscilado en un rango que ha ido desde un mínimo de 28.3% del gasto total en el caso de Guatemala para 2006, hasta un 43.0% en Honduras para el mismo año.[19] Entre otros gastos corrientes, el servicio de

Cuadro 11
Evolución del gasto según clasificación económica, promedios quinquenales 1990-2005
(Porcentajes del total)

País	Gastos del Gobierno Central					
	1990-94		1995-99		2000-5	
	Corriente	Capital	Corriente	Capital	Corriente	Capital
Costa Rica	89.8	10.2	90.7	9.3	92.3	7.7
El Salvador	80.0	20.0	79.3	20.7	78.3	21.7
Guatemala	76.8	23.2	66.2	33.8	68.8	31.2
Honduras	72.4	27.6	71.8	28.2	73.6	26.4
Nicaragua	81.4	18.6	63.9	36.1	61.3	38.7
Panamá	88.3	11.7	83.1	16.9	85.5	14.5
	Gastos del Sector Público No Financiero					
	1990-94		1995-99		2000-5	
	Corriente	Capital	Corriente	Capital	Corriente	Capital
Costa Rica	81.7	18.3	82.4	17.6	84.8	15.2
El Salvador	76.3	23.7	77.9	22.1	80.3	19.7
Nicaragua	76.0	24.0	60.3	39.7	72.1	27.9
Panamá	85.8	14.2	83.6	16.4	87.0	13.0

Fuente: Elaboración propia sobre la base de Ministerios de Finanzas, Bancos Centrales, CEPAL e ILPES.

la deuda ha sido un gasto muy significativo, equivalente a entre 4 y 5% del PIB, en los casos de Panamá y Costa Rica entre 2000 y 2005, como se verá en la sección siguiente.

El argumento que tradicionalmente se ha esgrimido en contra de un alto peso relativo del gasto corriente es que presenta un escaso potencial para fortalecer la plataforma competitiva de la región.[20] Sin embargo, existe cierto dilema si se reconoce que el gasto en educación y en salud también constituye una inversión en las personas, con potencial para aumentar el crecimiento, lo cual implica un alto grado de gasto corriente por la vía del pago de salarios para el personal en las áreas de educación y salud.

Evaluar este dilema requiere determinar la eficiencia del gasto corriente (incluyendo la consideración del nivel de salarios y el desempeño del personal) y de inversión, así como la incidencia potencial que tienen sobre el crecimiento en cada caso, lo cual puede variar entre países e incluso entre regiones de cada país. Por ejemplo, en un estudio de R. Paez de Barros y otros se encontró que el gasto en inversión física parecía tener un rendimiento mayor que el gasto social en algunos países, mientras que en otros, como Guatemala, ocurría lo contrario.[21]

3. Tendencias del endeudamiento público en América Central

La deuda pública de los países de América Central ha experimentado cambios importantes en los últimos años. Por un lado, los países más pobres y más fuertemente endeudados, Nicaragua y Honduras, se convirtieron en sujetos de la iniciativa HIPC, de alivio de la deuda externa de países pobres altamente endeudados (véase el Recuadro 9). Como consecuencia se beneficiaron de una fuerte reducción del cúmulo de su deuda, proceso que continuó dándose en 2006 y 2007 en la medida en que este alivio se extendió a los acreedores financieros multilaterales (FMI, Banco Mundial y BID).

Por otra parte, Panamá y Costa Rica, con mayores ingresos pero también con niveles elevados de endeudamiento, lograron en los últimos años detener y en parte reducir el monto total de su deuda. El Salvador, en cambio, que tenía un nivel de endeudamiento inferior, experimentó un aumento significativo de su deuda pública, especialmente a partir de 2002. En Guatemala la deuda se mantuvo estable a un nivel inferior a un 20% del PIB, confirmando así su posición como el país menos endeudado de América Central.

Recuadro 9
La iniciativa HIPC

Para ayudar a los países de bajos ingresos a aumentar su bienestar y alcanzar las metas socioeconómicas, el Banco Mundial y el FMI lanzaron en 1996 la iniciativa HIPC (Heavily Indebted Poor Countries) con un enfoque comprensivo para la reducción de la deuda pública. La iniciativa involucra la acción coordinada de la comunidad financiera internacional, incluyendo a las organizaciones multilaterales y los gobiernos, para reducir los niveles sostenibles de la carga de la deuda externa de la mayoría de los países pobres muy endeudados. A mediados de 2005, para ayudar a acelerar los avances hacia el logro de los ODM, la HIPC fue complementada por una nueva propuesta multilateral de alivio de la deuda (Multilateral Debt Relief Initiative, MDRI), encaminada a eliminar las deudas que los países de la HIPC tenían con el FMI, el Banco Mundial y el Banco Africano de Desarrollo a un costo estimado de unos $55 mil millones. En América Central, Honduras y Nicaragua se han acogido a la iniciativa HIPC, con resultados satisfactorios. La Asamblea de Gobernadores del BID aprobó, en Guatemala en 2007, un nuevo acuerdo para el alivio de la deuda de Bolivia, Guyana, Haití, Honduras y Nicaragua.

Lo anterior ha significado que Panamá y Costa Rica hayan tenido el servicio de la deuda más alto, equivalente a entre 4 y 5% del PIB en los últimos años, mientras que en el otro extremo, Guatemala ha tenido un servicio de su deuda equivalente a poco más del 1% del PIB. Este contraste es menor cuando se reconoce que el presupuesto y los recursos movilizados por los sectores públicos en Panamá y Costa

Cuadro 12
Saldo de la deuda pública, 1990-2005
(Porcentajes del PIB)

	1990 - 94	1995 - 99	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Gobierno Central								
Costa Rica	25.7	33.3	36.6	38.6	40.8	40.0	41.1	37.3
El Salvador	43.3	34.1	27.2	30.7	35.2	37.2	38.0	37.8
Guatemala	17.6	14.7	16.9	18.0	16.4	18.4	18.8	17.6
Honduras			66.3	64.5	66.3	72.0	70.1	53.1
Nicaragua	247.3	145.9	113.0	109.9	133.7	137.7	99.9	91.9
Panamá	51.7	62.0	65.5	70.1	69.0	66.6	70.0	64.8
Sector público no financiero								
Costa Rica			41.8	43.5	45.4	46.3	48.3	42.7
El Salvador		29.0	30.0	33.6	38.3	40.6	40.8	40.9
Guatemala	24.0	17.6	18.9	19.4	17.5	19.4	19.6	18.3
Honduras	95.2	84.0	66.1	64.0	65.8	71.0	70.0	53.3
Nicaragua	255.3	148.5	114.7	111.3	134.1	138.0	100.0	92.1
Panamá	90.9	71.3	66.5	71.1	69.4	67.0	70.2	65.8

Fuente: ILPES - CEPAL.

Cuadro 13
Servicio de la deuda del Gobierno Central, 1995-2005
(Porcentajes del PIB)

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Costa Rica	4.3	4.6	3.8	3.2	3.6	3.6	4.0	5.1	4.3	4.1	4.3	4.2
El Salvador	1.4	1.6	1.4	1.3	1.2	1.4	1.3	1.6	1.9	2.0	2.2	2.4
Guatemala	1.1	1.2	0.8	1.2	1.5	1.4	1.6	1.4	1.3	1.4	1.4	1.4
Honduras	4.7	4.3	4.4	3.3	2.2	1.6	1.2	1.2	1.2	1.3	1.6	1.2
Nicaragua	2.4	1.7	2.8	2.6	1.9	1.8	2.1	2.7	4.3	1.9	1.0	1.8
Panamá	2.9	4.3	3.0	3.7	4.2	4.8	4.1	4.1	4.6	4.4	5.1	4.8
Promedio simple	2.8	3.0	2.7	2.5	2.4	2.4	2.4	2.7	2.9	2.5	2.6	2.6

Fuente: Elaboración propia sobre la base de información de Ministerios de Finanzas y Bancos Centrales.

Rica son significativamente mayores que en Guatemala, por lo que la proporción del gasto público que debe destinarse en este último país al pago de la deuda, se eleva.

En Honduras y Nicaragua el servicio de la deuda ha disminuido significativamente.[22] El servicio de la deuda ha disminuido y las relaciones financieras externas de ambos países se han normalizado como resultado de haber participado en los programas de alivio de la deuda para países pobres altamente endeudados (iniciativa HIPC).

A finales de 1999 la deuda pública externa de Honduras alcanzó el 78.8% del PIB. A pesar de tres reestructuraciones de la deuda, con carácter concesional, negociados con el Club de París durante la década de los años 90 y de la asistencia post-Mitch, el servicio de la deuda para Honduras seguía representando una sustancial e insostenible carga fiscal. Esta situación allanó el camino para la inclusión de Honduras en la ventanilla fiscal de la iniciativa HIPC, con el fin de reducir la carga fiscal que representaba el pago de la deuda.[23]

En julio de 2000 Honduras alcanzó el llamado "punto de decisión" de la iniciativa, al cumplir una serie de compromisos que incluyeron la preparación de una estrategia interina de reducción de la pobreza (EIRP) y otras, asociadas a la segunda revisión satisfactoria del avance con el uso de la Facilidad para Reducción de Pobreza y Crecimiento (Poverty Reduction and Growth Facility, PRGF) acordada con el FMI. Posteriormente, en abril de 2005, alcanzó el "punto de culminación", obteniendo un alivio que se cuantificó en US$738 millones en valor presente, de los cuales US$182 millones correspondían al agotamiento de los mecanismos tradicionales de alivio de la deuda; y US$556 millones, específicamente a la HIPC.[24] Se lograron posteriores reducciones de la deuda que culminaron con un acuerdo formal con el BID, en 2007, que aseguró un alivio de las deudas de Honduras y Nicaragua con este organismo.

Nicaragua ha logrado también un progreso apreciable para reducir la carga de su deuda externa en el marco de la iniciativa HIPC.[25] Desde que alcanzó el "punto de culminación" en enero de 2004, Nicaragua ha firmado acuerdos de alivio de la deuda con casi todos sus acreedores multilaterales y con todos sus acreedores del Club de París, así como con otros acreedores. No obstante lo anterior, de acuerdo con proyecciones del FMI, la deuda pública externa de Nicaragua se mantendría alta y continuaría siendo una fuente de vulnerabilidad durante la próxima década, antes de empezar a caer significativamente. La deuda pública total mostraría un comportamiento similar.[26] Un fenómeno reciente que ha neutralizado los efectos positivos derivados del alivio de la deuda externa en Nicaragua lo constituye el aumento del endeudamiento interno que resultó de una crisis financiera que se combinó con actos de corrupción.

4. La evolución del gasto social

La adaptación de las clasificaciones para reflejar lo que gasta el sector público en su conjunto en cada país, así como los ajustes de las cuentas nacionales en Nicaragua y Guatemala en los últimos años, permiten precisar los datos y obtener al menos dos conclusiones. La primera es que al incluir el conjunto del sector público, representado por el Sector Público No Financiero (SPNF), para todos los países, aumenta significativamente el gasto social en comparación con el gasto que realizan los gobiernos centrales únicamente. Este gasto adicional es especialmente importante en las áreas de salud y protección social (véase el Cuadro 14).

En casos extremos, como el de Costa Rica, el gasto del sector público en su conjunto es dos veces mayor que el gasto que realiza solo el Gobierno Central. En otros casos, como en Guatemala, y especialmente en El Salvador, las diferencias no son tan grandes pero no por ello dejan de ser significativas. Lo anterior refleja el hecho que, además de los ministerios de carácter sectorial (educación y salud, principalmente), es de especial importancia el gasto y actividad de las instituciones de seguridad social.

La segunda conclusión es que, con los ajustes correspondientes, todos los países tienen un gasto social público cercano o superior al 10% del PIB. Si bien persisten diferencias importantes entre ellos, especialmente

Cuadro 14
Gasto social de acuerdo con la clasificación funcional del gasto, 2005
(Porcentajes del PIB)

	Costa Rica		El Salvador			Guatemala		Hon [c]	Nicaragua		Pan.
	GC [a]	SP	GC	GG	SPNF	GC	SPNF[b]	GC	GC	SPNF	SP
Vivienda y serv. comunitarios	0.1	1.2	1.3	2.1	2.1	2.1	2.6	0.1	1.8	3.1	0.9
Salud	0.4	6.5	3.3	3.3	3.7	1.2	2.5	3.5	3.4	3.5	5.6
Cultura y recreación	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.2	0.4	0.01	0.1	0.2	0.0
Educación	4.7	4.9	3.0	3.0	3.0	2.7	2.9	8.3	4.7	6.2	3.8
Protección social	2.7	3.5	2.3	2.3	2.7	1.1	1.8	0.9	1.0	1.4	5.4
Gasto social	8.0	16.2	10.0	10.9	11.7	7.2	10.2	12.8	11.1	14.3	15.7

a/ Presupuestado. GC representa Gobierno Central; SP sector público, que en el caso de Costa Rica y Panamá no refleja necesariamente la clasificación del FMI de SPNF, e incluye, en particular, el gasto de las instituciones de seguridad social.
b/ El Gobierno de Guatemala no genera estadísticas del SPNF. La información presentada es una estimación propia que incluye datos del Instituto Guatemalteco del Seguro Social así como una serie de instituciones descentralizadas y autónomas.
c/ Datos únicamente disponibles en SIAF, para 2007.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de información de Ministerios de Finanzas y Bancos Centrales.

entre Guatemala y El Salvador por un lado, y Costa Rica y Panamá por el otro, la estimación del gasto público social del sector público en su conjunto tiende a reducir la brecha registrada en diversas fuentes de información debido a que los países que generalmente han tenido menor gasto social también han sido aquéllos para los cuales únicamente se ha reportado lo gastado por el Gobierno Central. Incluir el gasto del SPNF para países como El Salvador y Guatemala, en particular, permite contar con un panorama más completo de esta dimensión de sus finanzas públicas y contribuye a matizar un tanto su proverbial tendencia a destinar solo un modesto monto de recursos dedicados a atender el desarrollo social.

Otra conclusión fundamental es que se ha hecho un esfuerzo sostenido para aumentar el gasto público social (Cuadro 15).[27] Este aumento se refiere tanto al aumento del total de recursos movilizados, medido como proporción del PIB, como a la proporción que ocupa el gasto social dentro del presupuesto nacional. En términos de puntos porcentuales del PIB los aumentos más notables entre 1991 y el 2005 se dieron en Honduras (5.2), Nicaragua (4.3) y Guatemala (3.9), y en menor medida Panamá (1.6) y Costa Rica (0.6).

El incremento en la prioridad del gasto social en Nicaragua, y especialmente en Honduras, ha estado asociado a la implementación de Estrategias de Reducción de la Pobreza, en el marco de programas de alivio de la deuda bajo la iniciativa HIPC. Ello también ha ido acompañada de un aumento del financiamiento otorgado por la cooperación internacional en ambos casos. En Guatemala hubo un aumento significativo del gasto social como resultado de la implementación

Cuadro 15
Gasto Social, 1991-2006 [a]
(Porcentajes del PIB y del gasto total)

	Porcentajes del PIB						Porcentajes del Gasto Total					
	1991	**1995**	**1999**	**2003**	**2004**	**2005**	**1991**	**1995**	**1999**	**2003**	**2004**	**2005**
Costa Rica [b]	15.6	15.8	15.6	17.4	16.8	16.2	n.d.	n.d.	37.8	36.6	35.8	34.4
El Salvador [c]	n.d.	n.d.	n.d.	9.3	10.8	10.2	n.d.	45.3	40.7	54.9	55.8	53.0
Guatemala [d]	3.3	4.3	6.8	7.4	6.9	7.2	29.9	42.0	43.9	49.2	51.4	52.9
Honduras [d]	7.9	7.8	7.4	13.1	13.1	n.d.	36.2	32.3	31.4	52.0	52.0	49.9
Nicaragua [d]	6.6	6.9	9.3	10.0	10.4	10.9	34.0	39.6	40.4	40.2	44.7	47.2
Panamá [b]	16.2	17.3	16.0	16.9	17.8	n.d.	40.0	41.5	40.4	40.5	35.1	43.1

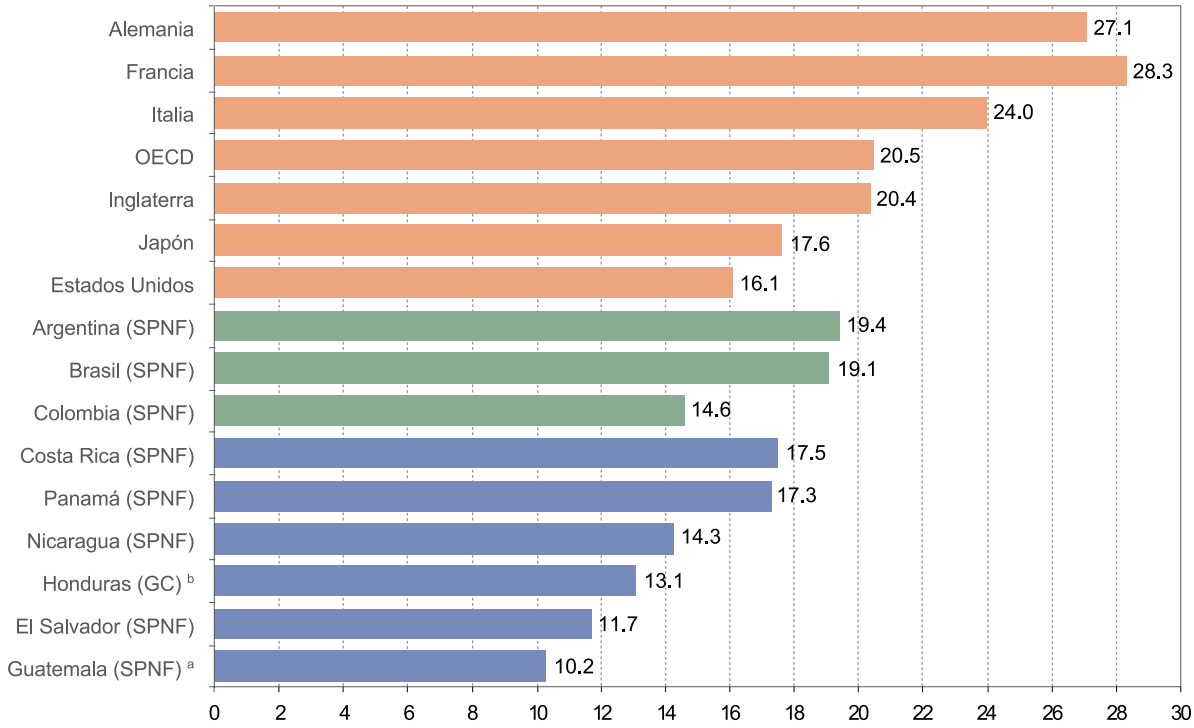
a/ Para definir el gasto social se utiliza una definición estándar, basado en la Clasificación Funcional del Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas del FMI. Las categorías incluidas dentro del Gasto Social son: vivienda y servicios comunitarios, salud, actividades recreativas, cultura y religión, educación y protección social.
b/ Sector Público No Financiero
c/ Gobierno General
d/ Gobierno Central
n.d.: No hay datos disponibles

Fuente: Elaboración propia sobre la base de información de Ministerios de Finanzas y Bancos Centrales.

de los Acuerdos de Paz, que entraron en vigencia en 1996.

No obstante estos avances, el gasto social todavía es bajo cuando se compara con otros países, especialmente cuando se toma a Guatemala y El Salvador como referencia. Aunque la ausencia de metodologías homogéneas para estimar el gasto social limita el número de países comparables (que se refieran al Sector Público No Financiero y no solo al Gobierno Central, por ejemplo), la evidencia disponible sugiere que aun cuando ha habido aumentos del gasto social en los países de América Central, continúan siendo países —con la excepción de Costa Rica y Panamá— que no dedican suficientes recursos al desarrollo social. Los países desarrollados y otros países de América Latina, con indicadores sociales superiores, dedican un monto mayor de recursos, como proporción del PIB, al desarrollo social (véase la Gráfica 3).

Gráfica 3
El Gasto Público Social del SPNF en América Central, países seleccionados de América del Sur y OCDE, Promedio simple del bienio 2002 y 2003
(Porcentaje del PIB)



a/ El dato de Guatemala es una estimación propia para 2005 basada en reportes auxiliares de los gobiernos locales, coorporaciones públicas, entidades descentralizadas y autónomas.
b/ Honduras no presenta información de la clasificación funcional para el SPNF.

Fuente: Elaboración propia sobre las bases de datos de Ministerios de Finanzas y Bancos Centrales de América Central, CEPAL y OCDE para el resto de países.

Al desagregar el gasto social en sus componentes principales (educación y salud), se reproduce el mismo patrón, con los países de mayor gasto por un lado, y El Salvador y Guatemala por otro. A su vez, queda claro que el principal aumento del gasto social en su conjunto se debe a un aumento del gasto público en educación (Cuadro 16).

El gasto en salud, en cambio, no ha aumentado en la misma medida, aunque algunos países, como Costa Rica, Panamá y Honduras, ya le asignan a la salud una

Cuadro 16
Gasto público en educación en América Central, 1991-2006
(Porcentaje del PIB y del gasto total)

	Porcentajes del PIB						Porcentajes del Gasto Total					
	1991	**1995**	**1999**	**2003**	**2004**	**2005**	**1991**	**1995**	**1999**	**2003**	**2004**	**2005**
Costa Rica [a]	4.9	4.7	4.1	5.1	5.1	4.9	n.d.	n.d.	9.9	10.8	10.8	10.4
El Salvador [b]	n.d.	n.d.	2.7	2.7	2.7	3.0	n.d.	15.0	25.6	15.9	13.8	15.7
Guatemala [c]	1.6	1.5	2.3	2.7	2.6	2.7	14.3	16.4	16.5	18.1	19.3	19.7
Honduras [c]	4.3	3.5	4.2	7.2	7.0	7.8	19.8	15.6	17.6	28.7	28.0	30.5
Nicaragua [c]	2.6	2.7	3.9	4.6	4.3	4.6	13.0	15.6	17.2	18.5	18.4	20.0
Panamá [a]	4.1	4.3	4.8	4.6	4.4	4.7	10.1	10.8	12.3	10.9	10.7	11.1

a/ Sector Público No Financiero
b/ Gobierno General
c/ Gobierno Central

Fuente: Elaboración propia sobre la base de información de ministerios de finanzas y Bancos Centrales.

Cuadro 17
Gasto público en salud, 1991-2006
(Porcentaje del PIB y del gasto total)

	Porcentajes del PIB						Porcentajes del Gasto Total					
	1991	**1995**	**1999**	**2003**	**2004**	**2005**	**1991**	**1995**	**1999**	**2003**	**2004**	**2005**
Costa Rica [a]	4.9	4.7	6.3	7.3	6.8	6.5	n.d.	n.d.	15.3	15.4	14.4	13.8
El Salvador [b]	n.d.	n.d.	n.d.	2.4	2.7	3.3	n.d.	n.d.	n.d.	14.1	13.6	17.0
Guatemala [c]	0.9	1.3	1.2	1.0	1.0	1.2	8.1	8.6	8.5	7.8	7.7	8.6
Honduras [c]	2.6	2.6	2.3	3.5	3.5	3.3	12.0	10.9	9.7	14.0	14.0	12.9
Nicaragua [c]	2.8	2.7	3.2	3.5	3.1	3.4	14.5	15.6	14.0	13.8	13.4	14.6
Panamá [a]	5.4	5.8	5.8	5.4	5.9	6.2	13.3	14.4	14.6	13.0	11.6	14.9

a/ Sector Público No Financiero
b/ Gobierno General
c/ Gobierno Central

Fuente: elaboración propia sobre la base de información de Ministerios de Finanzas y Bancos Centrales.

proporción del PIB similar o superior a la media de otros países. No ocurre lo mismo en El Salvador y Guatemala, mientras que Nicaragua está en una posición intermedia, más cercana a los tres primeros países.

5. Las estrategias de pobreza como condicionantes del gasto público

En América Central destacan dos tipos de iniciativas enfocadas hacia la reducción de la pobreza: las Estrategias de Reducción de la Pobreza (ERP), que tienen un carácter comprensivo, y las transferencias condicionadas en efectivo, con objetivos más específicos. Las ERP han surgido en Honduras y Nicaragua como parte de los compromisos que han debido asumir para beneficiarse del alivio de su deuda externa propuesto en los programas para países pobres altamente endeudados (HIPC). Guatemala, aunque por su nivel de ingreso per cápita y por su nivel bajo de deuda externa no es candidato para ser parte de la iniciativa HIPC, también ha implementado estrategias de reducción de la pobreza, aunque con una orientación territorial y más focalizada. El Salvador ha desarrollado una estrategia de reducción de la pobreza de alcance más limitado (Red Solidaria), focalizada en los municipios con mayor incidencia de extrema pobreza.

Las ERP de Nicaragua y Honduras tienen varias semejanzas en lo que se refiere a sus objetivos y alcance. La ERP formulada en Honduras entre 2000 y 2001 tenía por objetivos acelerar el crecimiento económico en forma equitativa y sostenible, desarrollar el capital humano, principalmente en las áreas de educación y salud, reducir la pobreza en zonas rurales y urbanas marginales, y fortalecer la protección social para grupos en condiciones de extrema pobreza.[28] En Nicaragua la Estrategia Reforzada de Crecimiento Económico y Reducción de Pobreza (conocido como ERP II) reafirmó su enfoque de alcanzar los ODM por medio del crecimiento económico, la generación de empleo, el aumento de la inversión y la promoción de las exportaciones.[29] Áreas estratégicas adicionales enfatizadas en la ERP-II incluyeron el desarrollo de capital humano y la protección social, el desarrollo de infraestructura, la gobernabilidad y reformas del Estado.[30]

Los programas más focalizados de Guatemala y El Salvador también tienen bases similares, orientadas a la atención de los municipios más pobres. En Guatemala el programa Guate Solidaria Rural se impulsó desde 2004 con el objeto de mejorar la protección social, ampliar las oportunidades y mejorar el patrimonio familiar, con el objetivo final de reducir la pobreza extrema en el área rural.[31] El programa se basa en la coordinación de los distintos programas públicos para que actúen de forma articulada a fin de mejorar las condiciones de vida en 41 municipios prioritarios identificados con base en un índice de vulnerabilidad a la seguridad alimentaria y nutricional.

Por su parte el gobierno salvadoreño impulsó la "Red Solidaria", como un componente del "Plan Oportunidades".[32] Sobre la base de un Mapa de Pobreza el Programa Red Solidaria ha identificado sus intervenciones prioritarias en los 100 municipios clasificados en situación de pobreza extrema severa (32 municipios) y alta (68 municipios) durante el período 2005-2009, con acciones que atienden directamente a las familias, fortalecen la oferta de servicios sociales y favorece el desarrollo de proyectos productivos.

El monto de recursos para dichas estrategias ha sido variable, con porcentajes apreciables movilizados en Honduras y en Nicaragua, y con recursos más bien modestos contemplados en Guatemala y especialmente en El Salvador (ver Cuadro 18). Desde la adopción de la ERP II en Nicaragua en 2001, el gasto para la reducción de la pobreza ha aumentado del 10% del PIB en 2002 hasta alrededor del 13% del PIB en 2005 y 2006. El financiamiento externo ha sido una fuente fundamental de recursos en los cuatro países, pero especialmente en Nicaragua, donde ha cubierto más de la mitad de los recursos asignados para su ERP (cuadro 18). En los casos de Honduras y Nicaragua parte del financiamiento de sus respectivas ERP también ha provenido del alivio de la deuda externa bajo la iniciativa HIPC, significando que lo que cada gobierno destinaba al servicio de la deuda se canaliza ahora a programas para reducir la pobreza. En Guatemala la estrategia se ha financiado principalmente mediante la reasignación de recursos del presupuesto ordinario y con recursos externos, mientras que en El Salvador se ha contemplado que sea un programa financiado principalmente con recursos externos pero en su ausencia el programa ha permanecido muy bajo.

Cuadro 18
Recursos internos y externos para financiar las estrategias de reducción de la pobreza, 2005 y 2006
(Porcentajes del PIB)

	2005			2006		
	Total	Recursos propios	Recursos externos	Total	Recursos propios	Recursos externos
ERP - Honduras	8.9	6.4	2.5	8.3	6.8	1.5
ERP - Nicaragua	13.0	7.5	5.5	12.8	7.4	5.4
Red Solidaria - El Salvador [a]	0.2	0.1	0.1	0.2	0.1	0.1
Guate Solidaria - Guatemala	3.5	n.d.	n.d.	4.1	n.d.	n.d.

a/ Red Solidaria no se expresa explícitamente en el presupuesto, por lo que se utilizo como fuente: Banco Interamericano de Desarrollo (2005).

Fuente: cálculos propios sobre la base de los presupuestos de cada país.

No existe consenso sobre el impacto de las ERP, aunque su efecto hasta ahora pareciera ser mixto. En el caso de Honduras los indicadores de educación secundaria han mejorado, así como la cobertura de infraestructura eléctrica y saneamiento. En cambio, los avances en educación primaria y en acceso al agua han tardado más de lo esperado y el crecimiento del empleo ha sido modesto. En Nicaragua los efectos positivos de la ERP incluyen mejoras en educación y agua, reflejado en que las metas de la ERP-I para la matriculación escolar primaria y la cobertura de agua fueron superadas en 2003 y 2004. La implementación de la ERP-II ha arrojado resultados mixtos en el sector de salud, donde las metas no han sido alcanzadas y la cobertura de los programas de vacunación ha sido débil. Lo anterior sugiere que si bien las ERP pueden haber tenido impactos sectoriales de cierta importancia, aún no han logrado reducir de manera significativa la pobreza.

Según los informes evaluativos preparados por el Instituto de Estudios Sociales (ISS, por sus siglas en inglés), por encargo de la Agencia Sueca para el Desarrollo Internacional (ASDI), los continuos cambios de planes en la implementación de la ERP de Nicaragua, sumados a otros factores de incertidumbre, harían extremadamente difícil evaluar tal estrategia en términos de sus resultados.[33] Esta valoración es extensiva a la ERP de Honduras (y, también, la de Bolivia), aunque en el caso de Honduras el problema se mitiga debido a que se han logrado aprobar leyes que garantizan una mayor consistencia entre la ERP y el presupuesto nacional. Sin embargo, uno de los factores principales que ha dificultado una implementación más ágil y eficiente de la ERP en Honduras deriva del gran número de proyectos y programas en ejecución y por ejecutar, los cuales han resultado en una proliferación de unidades ejecutoras que constituyen una suerte de "Estado paralelo".[34] En cualquier caso, según el balance de ASDI-ISS, ninguna de las tres ERP mencionadas muestra una conexión sólida entre las intervenciones propuestas, las asignaciones presupuestarias para los programas de reducción de la pobreza y los resultados esperados[35] (Véase el Recuadro 10).

En Guatemala y El Salvador la limitada disponibilidad de recursos restringe las posibilidades de que sus programas de atención a los municipios más pobres pudieran reducir la pobreza en estos, además de que en el primer caso subsisten problemas de coordinación y orientación estratégica de los programas. Así, y no obstante los esfuerzos de coordinación impulsados en el marco de Guate Solidaria Rural, los programas de asistencia social en Guatemala están adscritos a un grupo numeroso de entidades públicas no articuladas entre sí, sin capacidad ni mecanismos para realizar un seguimiento de los beneficiarios ni de medir su impacto. Los fondos sociales han logrado expandir

Recuadro 10
¿Qué pasó con la Estrategia de Reducción de la Pobreza de Honduras?

El Gobierno de Honduras aprobó la ERP en 2001. De acuerdo con una evaluación encargada al Instituto de Estudios Sociales (ISS) por la Agencia Sueca de Cooperación (ASDI),[36] entre 2001 y 2005 el acceso a servicios básicos mejoró, pero los indicadores de pobreza sugieren que la ERP no ha tenido los resultados esperados. La pobreza rural disminuyó pero la urbana aumentó, mientras que en el ámbito nacional se mantuvo casi constante, como se observa en el cuadro siguiente. Ello ocurrió a pesar de que hubo un ingreso alto y creciente de remesas. La mitad de los 22 indicadores del Sistema de Información de la Estrategia de Reducción de la Pobreza (SIERP) muestran una brecha de incumplimiento.

Incidencia de pobreza de hogares, 2001-2005

	2001	2002	2003	2004	2005
Nacional	65.2	64.8	65.1	64.2	65.8
Urbano	57.7	58.2	57.2	58.7	60.3
Rural	73.8	72.3	72.5	70.3	71.0

El estudio ASDI/ISS identifica varias debilidades de la ERP, las cuales se enumeran a continuación:

1. La descentralización de las políticas planeadas en la ERP requiere una capacidad de implementación a nivel local que no existe. Ello también explica que el proceso de rendición de cuentas a nivel local no haya sido transparente y eficiente.

2. La precariedad laboral forma parte de los temas menos elaborados de la ERP. El proceso de inversión para diversificar el mercado de trabajo ha sido lento y se manifiesta en las estadísticas de empleo, subempleo y el tamaño de la economía informal.

3. La condicionalidad asociada al alivio de la deuda en el marco del programa de Países Pobres Altamente Endeudados (HIPC, por sus siglas en inglés) ha sido alta, pero las metas, indicadores y precondiciones de diversas fuentes de cooperación no siempre han estado bien armonizadas. El resultado es que Honduras no puede cumplir con todas las metas. Esta falta de coordinación también está asociada a un liderazgo gubernamental débil, especialmente en momentos de transición.

Entre las recomendaciones del estudio se encuentran las siguientes:

1. La versión revisada de la ERP debe asegurar la armonización entre los programas y el presupuesto que se requiere para implementarlos. Solo debieran incluirse los "proyectos de arrastre" más afines a la reducción de la pobreza, y convendría revisar los presupuestos de los programas individuales para reducir el sobrepeso del gasto corriente.

2. Convendría revisar los criterios que sirven de base para asignar los fondos ERP a los municipios. La distribución de recursos (55% para proyectos productivos y 35% para proyectos sociales) limita la participación de la ciudadanía municipal en la expresión de sus necesidades.

3. Debiera revisarse la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública para ser más incluyente y estricta en la definición de procedimientos y aplicación de sanciones.

4. La cooperación internacional debería dar más apoyo al Congreso Nacional en la elaboración del presupuesto relacionado con la ERP. Ello toma en cuenta que la transición del gobierno nuevo en 2006 fue un proceso lento que produjo un Congreso Nacional con una mayoría de diputados con poca experiencia. También se recomienda descontinuar la cooperación que toma la forma de apoyo presupuestario global y sectorial.

5. El apoyo técnico de la cooperación internacional, especialmente con respecto al Sistema de Información de la ERP, podría mejorar la transparencia y confiabilidad de la información sobre la ERP.

la infraestructura en el área rural, pero no atienden necesariamente a la población más pobre sino a las comunidades más organizadas. Además, existen cerca de 40 programas administrados por múltiples agencias (ministerios de Educación, Salud, Economía, fondos sociales, etc.), duplicándose en muchos casos los esfuerzos de estas instituciones.[37]

En El Salvador lo reciente del programa de Red Solidaria, así como su alta dependencia de recursos externos, que no han estado disponibles, permiten suponer que el mismo aún no había tenido un impacto apreciable antes de 2007. Además, la naturaleza de esta red la acerca más a los programas de transferencias condicionadas de efectivo, consideradas a continuación.

6. Los programas de transferencias condicionadas de efectivo

Los programas de transferencias condicionadas tienen como objetivo primario generar una disminución sostenida de la pobreza, atendiendo la nutrición, la salud y la educación de las poblaciones más vulnerables. Al mismo tiempo, en respuesta a presiones presupuestarias, muchos países en desarrollo han visto en los programas focalizados de alivio a la pobreza un mecanismo más efectivo para optimizar el uso de los escasos recursos disponibles para gasto social. Uno de los primeros programas de ese tipo fue el Programa Nacional de Educación, Salud y Alimentación (PROGRESA) de México, iniciado en 1997. Los programas similares

implementados en América Central incluyen el Programa de Asignaciones Familiares (PRAF), iniciado en Honduras en 1990, la Red de Protección Social (RPS) de Nicaragua, iniciada en 2000 y, más recientemente, el programa Red Solidaria en El Salvador.

El principal objetivo del PRAF de Honduras es proporcionar ingresos adicionales a madres solteras, niños en edad escolar y personas de edad avanzada en riesgo por falta de alimentos y desnutrición. El PRAF distribuye bonos a las familias de los niños matriculados en educación primaria y que participan en los programas de control del crecimiento y vacunación del Ministerio de Salud. También comprende programas para los ancianos, las mujeres y otros grupos socialmente excluidos.

Desde su creación en 1990 el PRAF ha provisto servicios a un promedio de más de 300 mil personas por año. Evaluaciones recientes del PRAF han concluido que comprende una focalización eficiente, aunque por restricciones fiscales solo ha podido llegar a un porcentaje relativamente pequeño de las familias más pobres (véase el Cuadro 19 sobre las evaluaciones de los programas de transferencias condicionadas, más adelante).[38]

La Red de Protección Social (RPS) de Nicaragua está diseñada para enfrentar la pobreza presente y futura mediante la entrega de efectivo a los hogares pobres en las zonas rurales de Nicaragua. Sus objetivos específicos son complementar el ingreso de los hogares hasta por tres años para aumentar el gasto en alimentos, reducir la deserción escolar durante los primeros cuatro años de educación primaria, y aumentar el cuidado de salud y el estado nutricional de los niños menores de 5 años. La RPS se inició en 2000 con un programa piloto que tuvo un presupuesto de $11 millones,[39] que luego aumentó en años subsiguientes, con el apoyo de la cooperación internacional.

De acuerdo con una evaluación de impacto conducida por el Instituto Internacional de Investigación sobre la Política de Alimentación (IFPRI, por sus siglas en inglés) los resultados de la RPS de Nicaragua han sido satisfactorios.[40] Primero, la RPS produjo un incremento neto masivo de la matriculación escolar de 13% y un efecto aún más grande de 20% de la asistencia escolar de la población objetivo. La cantidad de niños entre primero y cuarto grado que avanzaron dos grados de 2000 a 2002 aumentó el 7.3%. Adicionalmente, la proporción de niños que trabajan, de edades entre 7 a 13 años declinó en un 5.6%.

Segundo, hubo un incremento promedio neto de 16% en la participación de los niños menores de tres años en el VPCD, el programa de cuidados de salud. Al mismo tiempo, se observó una mejora en la utilización de los servicios provistos por el programa, incluyendo el pesar sistemáticamente a los niños y actualizar

sus tarjetas de salud. La participación de los niños entre 3 y 5 años de edad también aumentó sustancialmente.[41]

Por último, la dieta más variada de los hogares y el mayor uso de servicios preventivos de salud para los niños fueron acompañados por una mejoría del estado nutricional de los beneficiarios menores de 5 años. El efecto neto fue una disminución de 5.5% del número de niños desnutridos, un avance 1.7 veces más rápido que la mejoría anual registrada a nivel nacional entre 1998 y 2001.[42] En general, la evidencia para varios países de América Latina (ver Cuadro 19) sugieren que las TCE pueden tener un impacto decisivo sobre la cobertura o aumento de la matrícula y la reducción de la deserción, la reducción de la desnutrición crónica y la disminución de la pobreza.

Cuadro 19
Impacto de los programas de Transferencias Condicionadas en Efectivo –TCE-
(Cifras en porcentajes)

Tipo de Impacto	México	Honduras	Nicaragua	Colombia	Brasil
	Programa de Educación, Salud y Alimentación -PROGRESA- (Oportunidades)	Programa de asignación Familiar -PRAF-	Red de Protección Social	Familias en Acción	Bolsa Escola (Bolsa Familia)
Aumento de la matrícula					
Primaria	1.0	3.0	18.0	2.1	1.3 - 2.8
Secundaria	8.0	n.a.	n.a.	13.0	3.2 – 10.6
Mejora del rendimiento escolar					
Disminución de repetición	4.0	5.0	n.d.	n.d.	n.d.
Disminución de deserción	4.0	4.0	5.0	n.d.	n.d.
Aumento niños que terminan la Primaria	11.0	12.0	29.0	n.d.	n.d.
Disminución del trabajo infantil	15.0 - 25.0	1.4	5.0	6.0	7.0 – 26.0
Disminución de la desnutrición crónica	12.0 - 40.0 a/	sin efecto importante	5.0 b/	2.0 - 7.0 c/	efecto negativo d/
Disminución de la pobreza	10.0	n.d.	15.0	15.0e/	n.d.

Notas: n.a. = no se aplica, n.d. = no hay datos disponibles, a/ Se refiere a la disminución en la incidencia de enfermedades, b/ IFPRI -Instituto Internacional de Investigación de Políticas Alimentarias-. (2005) "Nicaragua: Red de Protección Social Mi Familia. Rompiendo el ciclo de la pobreza". http://www.ifpri.org/spanish/pubs/ib/ib34p.pdf, c/ Banco Mundial (2006) "Programa Familias en Acción. Resultados de impacto un año después de implementado el programa". Bogotá, D. C., d/ FLACSO (2006) señala que los jefes de hogar podrían haber pensando que era necesario que sus hijos estuvieran desnutridos para continuar teniendo derecho a la transferencia, e/ Se refiere al aumento promedio en el consumo del hogar.

Fuentes principales: Olinto (2004), Schady (2006) y Skoufias (2005).

7. Costa Rica: una institucionalidad diferente para la gestión del gasto social

Con la aprobación de reformas sociales profundas, la abolición del ejército y la generación de una nueva carta constitutiva, a partir de la década de 1940 se establecieron las bases del desarrollo social y económico de Costa Rica. A partir de ello, la política social costarricense se ha caracterizado por su carácter universal, estando orientada fundamentalmente a privilegiar la inversión en programas masivos de educación, salud, nutrición y vivienda.[43] Ello ha hecho menos necesario acudir a los programas focalizados de transferencias condicionadas de efectivo, expuestos en la sección anterior, en este país.

La creación del Instituto Mixto de Ayuda Social (IMAS) en 1971, marcó un hito en los esfuerzos de la sociedad costarricense para impulsar de manera ambiciosa el desarrollo social. La Ley 4760 que creó esa entidad estableció que "el objetivo de esta institución es resolver el problema de la extrema pobreza en el país" y le asignó la responsabilidad de "planear, dirigir, ejecutar y administrar un Plan Nacional" para coordinar "los programas nacionales del sector público y privado, cuyos objetivos sean superar la pobreza".

A inicios de los años 90, el IMAS adoptó el Sistema de Selección de Beneficiarios (SISBEN), a partir de una adaptación del sistema CAS chileno,[44] con el propósito de aumentar la capacidad institucional para focalizar más efectivamente sus esfuerzos de combate a la extrema pobreza. Con ello, Costa Rica se convirtió en el segundo país en América Latina en desarrollar un mecanismo de focalización del gasto social dirigido a los más pobres. Durante el período 2000-2002, el IMAS trabajó en el diseño y puesta en práctica del Sistema de Información de Población Objetivo (SIPO), versión mejorada del SISBEN.

La implementación del SIPO respondió en cierta medida a las críticas de algunos estudios que indicaban que una de las principales razones por las que Costa Rica no había logrado disminuir las tasas de pobreza más allá de cierto umbral (20% en promedio) se debía a que los mecanismos de identificación de los beneficiarios no habían sido suficientemente efectivos. El IMAS solamente ha administrado un porcentaje muy pequeño (14%) del total de los recursos que Costa Rica destina supuestamente al combate a la pobreza.[45]

También se destaca en la experiencia de la política social costarricense el desempeño del Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares (FODESAF), creado en 1974, una década antes de la aparición de los FES (Fondos de Emergencia Social) y luego FIS (Fondos de Inversión Social), de los cuales se diferencia en varios aspectos claves. Primero, fue creado en una coyuntura de crecimiento económico elevado con el objeto

de apoyar los programas de lucha contra la pobreza estructural, y no de compensar los costos del ajuste económico, como ocurrió con los fondos de desarrollo social en otros países. Segundo, su financiamiento proviene de recursos presupuestarios con impuestos de afectación específica y no de donaciones o préstamos externos. El FODESAF se financia con un impuesto del 5% sobre las planillas, además de otros recursos complementarios que recibe de la Caja Costarricense del Seguro Social y, como proporción del impuesto de ventas, del Ministerio de Hacienda.

Tercero, se inserta dentro de la institucionalidad regular de la administración pública y no se crea como un ente extra presupuestario, independiente del resto del sector público. Cuarto, el FODESAF destina sus recursos a la entrega de servicios sociales básicos y a transferencias monetarias más que a la creación de infraestructura.

Por último, asegura la asignación de los recursos mediante convenios y leyes y no necesariamente mediante fondos concursables, y los entes ejecutores han sido instituciones estatales que reciben estos recursos como complemento para programas específicos, aunque más recientemente se ha acudido a contratos de desempeño, como se explicó previamente (Procesos de descentralización del gasto público).

8. La mayor eficacia del gasto público social en América Central

Los indicadores de educación han mejorado significativamente en los países centroamericanos durante el último par de décadas. No obstante, el logro educacional en América Central continúa siendo uno de los más bajos en el mundo. En la mayoría de indicadores de logro educacional, los países centroamericanos, con excepción de Costa Rica y Panamá, se encuentran por debajo de los estándares latinoamericanos (Cuadro 20).

Estudios basados en los indicadores disponibles de calidad y cantidad de los insumos educativos en América Central durante la década de los 90, sugieren que la eficiencia del gasto público en educación en el istmo era entonces más baja que el promedio para los países en desarrollo.[46] Sin embargo, un estudio más actualizado sobre la relación entre el gasto público y los resultados en salud y educación en una amplia muestra de países, incluyendo a los de América Central, encontró que en materia de educación la matriculación en educación primaria en todos los países de América Central tienen un alto grado de eficiencia y, en algunos casos como El Salvador, la eficiencia lograda es superior al promedio de América Latina[47] (Véase la gráfica 4).

Esa relativa eficiencia en relación al costo de la matriculación debe matizarse, sin

Cuadro 20
Indicadores de logro educacional, 2004
(Porcentajes de población)

Indicador	Costa Rica	El Salvador	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Panamá	América Latina y el Caribe
Tasa bruta de matriculación							
Primaria	112	113	113	118	112	112	121
Secundaria	68	60	49	…	64	70	87
Terciaria	19	18	10	16	18	46	26
Tasa neta de matriculación							
Primaria	92	91	93	91	88	100	96
Secundaria	50	48	34		41	64	65
Tasa de compleción de educación primaria							
Total	92	84	70	79	73	97	97
Hombres	91	84	75	77	70	96	96
Mujeres	94	85	65	82	77	97	97
Tasa de alfabetismo jóvenes 15 - 24 años [a]/							
Hombres	98	90	86	87	84	97	96
Mujeres	99	88	78	91	89	96	97
Tasa de alfabetismo adulto (> 15 años) [a]/							
Hombres	96	82	75	80	77	93	91
Mujeres	96	77	63	80	77	91	90

a/ 2002

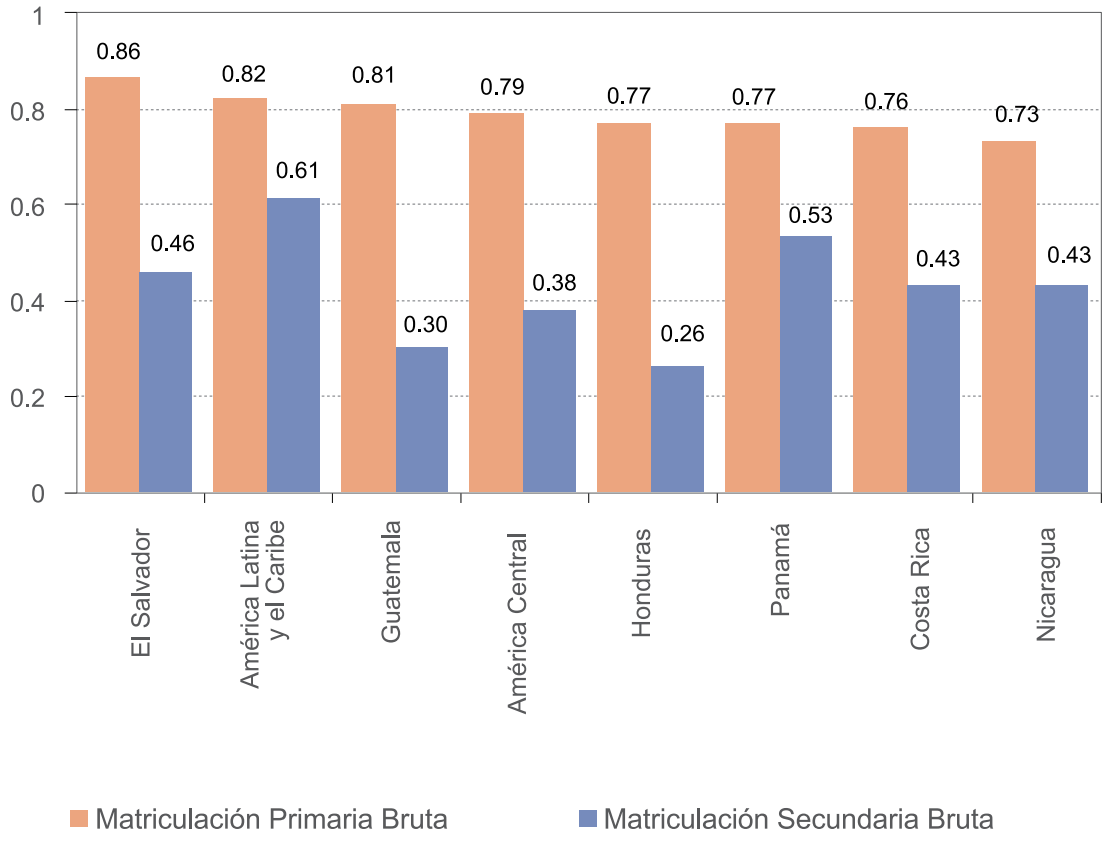
Fuente: World Development Indicators (2006).

embargo. El grado de repetición y abandono que en casos como los de Guatemala, Nicaragua y Honduras están entre 20 y 30% (la inversa de la tasa de finalización), lo que constituye un indicador de ineficiencia interna.

En todo caso, un estudio detallado sobre el gasto público en educación en Guatemala, llevado a cabo por el ICEFI, confirma la existencia de grados de eficiencia en la primaria, tomando en cuenta el rendimiento escolar, similar a los reportados en el estudio citado.[48] No ocurre lo mismo en la educación secundaria, donde todos los países de Américia Central, con excepción de Panamá, presentan índices bajos de eficiencia (Gráfica 4).

Por otra parte, el progreso en materia de salud ha sido más acelerado en América Central que en América Latina en su conjunto, en parte porque las condiciones iniciales de salud eran más precarias en el istmo. Así, la esperanza de vida al nacer, en la región, ha aumentado desde un promedio de 54 años en los 60 a más de 70 años en años recientes (Cuadro 21). La reducción

Gráfica 4
Eficiencia de resultados utilizando el análisis de la envolvente de datos, 1996-2002
Índices de eficiencia del gasto público en Educación [a]



a/ Los índices de eficiencia se refieren exclusivamente a mediciones con orientación a resultados, y asumen un valor entre 0 (ineficiente) y 1 (eficiente).

Fuente: Herrera y Pang (2005).

de las tasas de mortalidad infantil y de la niñez ha jugado un papel importante en ese incremento. No obstante esos avances, subsisten marcadas disparidades en el estado de la salud a lo largo de la región. Costa Rica tiene indicadores de salud que son comparables o incluso mejores que los de algunos países desarrollados. En el otro extremo, el desarrollo de la salud en otros países está todavía rezagado, particularmente en Guatemala, Nicaragua, Honduras y El Salvador (Cuadro 22). En el caso de Guatemala la desnutrición es especialmente alta.

Cuadro 21
Indicadores de salud seleccionados, 1960-2004
(Números absolutos y tasas)

Año	Costa Rica	El Salvador	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Panamá	América Latina
Esperanza de vida al nacer							
1960	64	53	48	49	50	63	58
1970	69	58	54	55	56	67	62
1980	74	60	59	63	60	71	66
1990	77	66	62	65	64	72	68
1995	77	68	64	67	67	73	
2000	78	70	66	67	69	74	70
2004	79	71	68	68	70	75	72
Tasa de mortalidad infantil (por mil nacidos vivos)							
1960	68	119	123	131	126	60	98
1970	40	102	99	96	96	41	76
1980	17	70	74	63	75	30	54
1990	16	47	60	44	52	27	35
1995	14	37	49	37	41	23	
2000	13	29	39	33	34	20	30
2004	11	24	33	31	31	19	
Tasa de mortalidad de menores de 5 años (por mil nacidos vivos)							
1960	112	210	202	204	209	104	154
1970	77	160	168	170	168	71	124
1980	29	120	110	103	143	36	80
1990	18	60	82	59	68	34	54
1995	16	46	64	49	53	30	
2000	14	35	53	43	43	26	38
2004	13	28	45	41	38	24	31

Fuente: World Development Indicators y HPNStats, World Bank.

Cuadro 22
Indicadores de salud, 2004
(Tasas y porcentajes)

Indicador	Costa Rica	El Salvador	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Panamá	América Latina
Acceso a una fuente mejorada de agua [a]/	97	82	95	90	81	91	89
Acceso a saneamiento mejorado [a]/	92	63	61	68	66	72	75
Esperanza de vida al nacer	79	71	68	68	70	75	72
Mortalidad infantil (por mil nacidos vivos)	11	24	33	31	31	19	27
Mortalidad menores de 5 años (por mil nacidos vivos)	13	28	45	41	38	24	31
Desnutrición infantil (menores de 5 años) [b]/							
Bajo peso para edad	5.1	10.3	22.7	16.6	9.6	8.1	9.1
Baja estatura para edad	6.1	18.9	49.3	29.2	20.2	18.2	19.1
Inmunización infantil (12 - 23 meses)							
Sarampión	88	93	75	92	84	9.9	92
Difteria, tos ferina y tétano	90	90	84	89	79	9.9	91
Prevalencia de VIH - SIDA (15 - 49 años)	0.6	0.7	1.1	1.8	0.2	0.9	0.7
Partos atendidos pro personaje calificado (%) [c]/	98	92	41	56	67	93	87
Tasa de mortalidad materna (por 100 mil nacidos vivos)	43	150	240	110	230	160	194

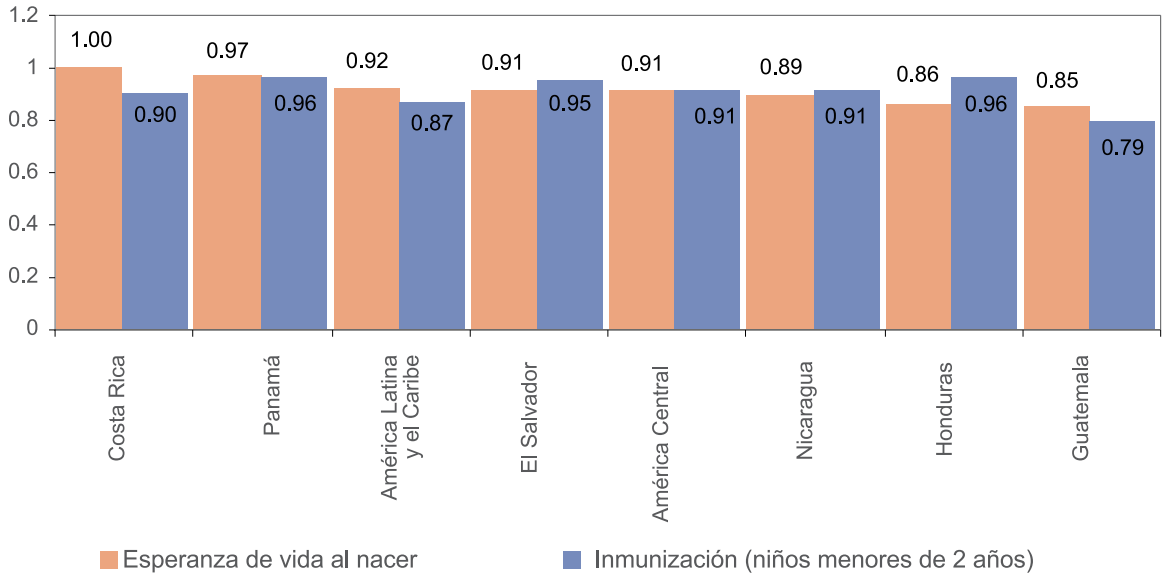
a/ 2002 b/ 1995 – 2004 c/ 2000 – 2004

Fuente: World Development Indicators (2006).

En todo caso, un estudio reciente sugiere que los niveles de eficiencia del gasto en salud son más altos que en el sector educativo.[49] Con la excepción parcial de Guatemala, el conjunto de países de América Central se encuentran con similares niveles de eficiencia en cuanto al efecto del gasto público sobre la esperanza de vida y procesos de inmunización, que al de América Latina en su conjunto, como se puede apreciar en el Gráfica 5.

Por otra parte, la eficacia del gasto público social para beneficiar a los más pobres es significativa en la mayor parte de países de América Central. Una forma de evaluar

Gráfica 5
Índices de eficiencia del gasto público en Salud [a], 1996-2002
Eficiencia de resultados utilizando el análisis de la envolvente de datos



a/ Los índices de eficiencia se refieren exclusivamente a mediciones con orientación a resultados, y asumen un valor entre 0 (ineficiente) y 1 (eficiente).

Fuente: Herrera y Pang (2005).

la incidencia del gasto social es medir la proporción del total del gasto que se destina a los grupos con menores ingresos; otra es determinar en qué proporción mejoran los ingresos de los hogares como resultado del gasto público social.

En lo que se refiere a lo primero, la evidencia disponible sugiere que la mayor parte del gasto público en educación primaria y en atención de la salud primaria se canaliza principalmente a los sectores de menores ingresos.

Datos obtenidos de encuestas en hogares en Costa Rica, Guatemala, Honduras y Panamá sugieren que los quintiles I y II, que corresponden al 40% más pobre de la población, son el destino de la mayor parte del gasto público destinado a la educación primaria y, con la excepción de Panamá, a la atención primaria de la salud.

El gasto público en educación primaria y el gasto público en atención primaria a la salud tienden a ser los rubros más importantes de gasto en la educación y la salud en su conjunto.

Cuadro 23
Gasto Público en Educación y Salud por Quintil
(Porcentajes del gasto total)

Educación - Total

Quintil	Costa Rica	Guatemala	Honduras	Panamá
Q.I	25.2	20.0	17.9	19.6
Q.II	22.2	19.0	18.6	22.1
Q.III	19.3	18.0	18.5	22.6
Q.IV	18.3	19.0	20.9	20.9
Q.V	15.1	24.0	24.0	14.9

Educación Primaria

Quintil	Costa Rica	Guatemala	Honduras	Panamá a/
Q.I	38.7	26.0	26.3	32.0
Q.II	25.3	23.0	24.5	26.7
Q.III	19.2	22.0	22.6	20.5
Q.IV	12.1	19.0	17.1	14.5
Q.V	4.8	10.0	9.5	6.4

Educación Secundaria

Quintil	Costa Rica	Guatemala b/	Honduras	Panamá c/
Q.I	22.3	10.0	3.3	16.5
Q.II	25.5	16.0	11.4	24.8
Q.III	20.8	21.0	22.1	26.8
Q.IV	20.9	33.0	36.1	22.3
Q.V	10.5	20.0	27.2	9.6

Salud - Total

Quintil	Costa Rica	Guatemala	Honduras	Panamá
Q.I	28.4	18.0	19.3	16.8
Q.II	26.0	20.0	21.2	23.4
Q.III	20.1	22.0	22.7	20.4
Q.IV	15.2	24.0	20.7	20.5
Q.V	10.4	16.0	16.1	18.8

Salud - Atención Primaria

Quintil	Costa Rica	Guatemala	Honduras	Panamá d/
Q.I	29.8	24.0	26.7	14.7
Q.II	28.6	26.0	22.4	23.4
Q.III	20.8	23.0	21.4	20.6
Q.IV	14.7	20.0	17.6	21.5
Q.V	6.1	7.0	11.8	19.8

a/ refiere a preescolar y primaria
b/ refiere a educación básica
c/ refiere a media y técnica
d/ refiere a servicios médicos - asistenciales

Fuentes: Costa Rica, BID 2003; Guatemala, elaboración del ICEFI con base de INE 2002; Honduras, elaboración de la Seceretaría de Estado del Despacho Presidencial con base en ENCOVI 2004; Panamá, BID con base en el año 2003.

Por otra parte, aunque el efecto del gasto social sobre el ingreso de los hogares en general pueda ser limitado, su impacto resulta muy significativo en los hogares más pobres. Así, aun cuando exista una proporción importante del gasto público social que se destine a las clases medias o altas, debe tomarse en cuenta que, como resultado de los ingresos tan bajos de la población en situación de pobreza, el gasto social en América Latina en su conjunto contribuye al ingreso de los hogares más pobres 5 veces más que respecto al ingreso de todos los hogares y 10 veces más respecto al ingreso promedio del quintil más rico.[50]

Lo anterior se confirma al estimarse en términos más precisos cuánto incide el gasto público en educación en los ingresos de las familias más pobres en algunos países de América Central, como puede observarse en el cuadro siguiente.

En particular, el gasto en educación primara y secundaria en El Salvador, Guatemala y Nicaragua (especialmente la educación secundaria) tiende a tener un efecto más importante sobre los sectores de menores ingresos (quintiles I y II), en contraste con el efecto que tiene sobre el 20% de mayores ingresos (quintil V). Ello sugiere que, aun cuando no se ha concentrado la mayor parte del gasto público social en atender a los sectores de menores ingresos, de todos modos el limitado gasto social que los beneficia tiene un impacto decisivo.

Cuadro 24
Gasto por estudiante por quintil de ingresos, 2000-2002[a]
(Porcentaje de ingresos del hogar)

	Primaria			Secundaria		
Quintil	Nicaragua	Guatemala	El Salvador	Nicaragua	Guatemala	El Salvador
Q.I	0.8	6.9	6.1	3.3	47.5	14.3
Q.II	0.9	2.3	3.1	2.5	14.9	6.6
Q.III	1.1	1.8	2.7	2.6	7.7	4.9
Q.IV	1.2	1.5	2.2	2.6	4.7	3.9
Q.V	1.0	0.6	1.3	1.8	1.8	2.3
Total	0.9	1.0	1.8	2.8	4.7	3.9

[a] Los datos de El Salvador corresponden al año 2002, en Guatemala para el 2000 y en Nicaragua son datos del 2001..

Fuentes: Banco Mundial (2005), con base en El Salvador, EPHM 2002; Guatemala, Encovi 2000; Nicaragua, EMNV 2001.

D. Los desafíos de la gestión presupuestaria y del gasto público

Existen seis desafíos de la gestión presupuestaria y del gasto público. Los tres primeros son: mejorar la transparencia y el control del gasto público así como la gestión y planificación del presupuesto, y avanzar en la descentralización del gasto público, evitando la corrupción. Los tres siguientes son: evitar desequilibrios presupuestarios sin sacrificar la inversión, aumentar el gasto público social y determinar la base institucional y los mecanismos requeridos para aumentar la eficacia del gasto público social.

En 2007 los presidentes de América Central y de la República Dominicana plantearon una serie de compromisos para aumentar la transparencia y reducir la corrupción. Avanzar en este sentido plantea un primer desafío de mejorar la transparencia y el control del gasto público en el istmo centroamericano.

La transparencia y gestión de los presupuestos públicos en América Central ya ha mejorado gracias a la implementación de sistemas integrados de administración financiera en todos los países. Sin embargo, el acceso público es desigual, puesto que solamente los sistemas de administración financiera en Guatemala, Panamá y Honduras (desde 2006) disponen de acceso público por medio de Internet. En los demás países constituye una tarea pendiente.

Por otra parte, el desarrollo de los órganos de control es diferenciado. En Costa Rica y Panamá las atribuciones de las contralorías no solo son más amplias que en otros países, sino que su credibilidad y desempeño son superiores al de los otros países del área. En el resto de países existen problemas administrativos y credibilidad limitada acerca de estos organismos. Además, los reportes de la ejecución presupuestaria son de escasa difusión y debido a políticas y procedimientos de evaluación deficientes tienen poca utilidad práctica. A menudo, la falta de procedimientos uniformes y definidos, junto con la carencia de buena información, impiden evaluar si los recursos se utilizan de manera eficaz y si el gasto público logra las metas que lo justifican.

Un segundo desafío es mejorar la gestión y planificación del presupuesto. Una forma de contribuir a la previsión, planificación y transparencia de los presupuestos es formular presupuestos multianuales y establecer resultados con indicadores de desempeño. Actualmente se elabora un horizonte de 3 años para el presupuesto en Guatemala, Honduras y Nicaragua. El resto de países no cuenta con un marco formal de elaboración de presupuestos multianuales, aunque se elaboran proyecciones fiscales y ejercicios de consistencia con los planes de gobierno.

Establecer un presupuesto por resultados contribuiría de manera decisiva a la mejor gestión y evaluación del presupuesto, pero

es una tarea ardua, que debiera concebirse como un proceso gradual de prueba y error para adecuarse a las realidades institucionales y culturales de cada país y lograr, al mismo tiempo, que se enmarque dentro de las políticas macroeconómicas y sectoriales en cada caso. Costa Rica es el país que lleva la delantera en este ámbito, y en todos los países se ha iniciado la formulación de indicadores de desempeño, en algunos casos impulsados por las Estrategias de Reducción de la Pobreza, como en Honduras y Nicaragua. Sin embargo, ha resultado especialmente difícil lograr cierta uniformidad acerca de cómo se entienden las diversas categorías (metas, resultados, productos, indicadores intermedios) utilizadas en cada país y, al mismo tiempo, generar un sistema relativamente sencillo que de manera ágil facilite la gestión del presupuesto. Existe la necesidad de realizar un examen crítico acerca de la idoneidad de los indicadores y sobre la metodología de definición de las metas.

Parte de los problemas con un presupuesto por resultados es que requiere cierta flexibilidad para poder reasignar el gasto público para ajustarlo en casos en que los resultados obtenidos no corresponden a los contemplados originalmente. Sin embargo, un problema común de los presupuestos es su inflexibilidad, debido a una larga lista de gastos o ingresos preasignados, lo que limita las posibilidades de modificar sustancialmente el presupuesto año con año. El caso extremo es Costa Rica, donde en algunos años el monto del gasto preasignado ha superado a los ingresos tributarios. En otros casos el peso de la deuda o de los salarios de los empleados públicos da lugar a rigideces similares.

Avanzar en la descentralización del gasto público es un tercer desafío de América Central. En algunos países, como Guatemala y Panamá, se ha apoyado explícitamente en la promulgación de políticas formales para impulsarla, aunque en todos los países la Constitución y los códigos municipales le otorgan una base legal. Pero, en general, los recursos generados localmente tienden a ser bajos y las autoridades locales dependen primordialmente de las transferencias de los gobiernos centrales, con excepción de Panamá. Además, estos recursos no siempre están disponibles oportunamente o en los montos establecidos por la ley. Ante una capacidad limitada de implementar programas en el ámbito local, la participación ciudadana y la transparencia también ha sido modesta, y ha estado acompañada en algunos casos de una evidente corrupción, aunque existen experiencias innovadoras de participación público-privadas que pueden ser la base para ampliar la descentralización en el futuro.

El cuarto desafío es evitar desequilibrios presupuestarios sin sacrificar la inversión, aunque reconociendo que el gasto en educación y salud, que tiene un alto componente de gasto corriente, también

contribuye al crecimiento por la vía de la inversión en las personas. En todo caso, en un entorno de cargas tributarias históricamente bajas, el aumento mayor de los niveles de gasto público en los países de América Central se ha reflejado en cierto deterioro de los déficit globales de los gobiernos centrales. En Panamá, Honduras y Costa Rica el déficit del Sector Público No Financiero generalmente ha sido menor que el del Gobierno Central, lo que significa que se ha compensado la brecha entre gastos e ingresos de este último mediante un superávit (logrado generalmente al reducir la inversión) de empresas públicas o entidades descentralizadas o autónomas. Para evitar estos tipos de ajuste se requiere aumentar la recaudación tributaria o adoptar otro tipo de medidas, tanto para reducir el déficit del Gobierno Central como para financiar un aumento de la inversión.

Cierto progreso por el lado del endeudamiento externo ha contribuido, en la mayoría de países, a darle mayor sostenibilidad a las finanzas públicas en el istmo. Por un lado, los países más pobres y más fuertemente endeudados, Nicaragua y Honduras, se convirtieron en sujetos de la iniciativa HIPC, beneficiándose de una fuerte reducción del cúmulo de su deuda, proceso que continuó dándose en 2006 y 2007. Por otra parte, Panamá y Costa Rica, con niveles elevados de endeudamiento, lograron en los últimos años detener y, en parte, reducir el monto total de su deuda. El Salvador, en cambio, que tenía un nivel de endeudamiento inferior, experimentó un aumento significativo de su deuda pública, especialmente a partir de 2002. En Guatemala la deuda se mantuvo estable a un nivel inferior a un 20% del PIB, confirmando así su posición como el país menos endeudado de América Central.

El quinto desafío consiste en aumentar el gasto público social. La evidencia disponible sugiere que aun cuando ha habido aumentos del gasto social en los países de América Central, continúan —con excepción de Costa Rica y Panamá— sin dedicar suficientes recursos al desarrollo social. Los países desarrollados y otros países de América Latina, con indicadores sociales superiores, dedican un monto mayor de recursos, como proporción del PIB, al desarrollo social. La eficiencia del gasto público en salud y educación ha mejorado en los países de América Central, y existe evidencia de que los programas de mayor cobertura de educación y salud tienen una incidencia especialmente alta en los hogares de menores ingresos, aun cuando los recursos sean insuficientes. No obstante los avances, subsisten marcadas disparidades. Costa Rica tiene indicadores de salud que son comparables o incluso mejores que los de algunos países desarrollados. En el otro extremo está Guatemala, con la mitad de los niños en una situación de desnutrición crónica.

El sexto desafío es determinar la base institucional y los mecanismos requeridos

para aumentar la eficacia del gasto público social. Los arreglos institucionales que sirven de base para canalizar el gasto público social son muy diversos en América Central. Costa Rica ha contado con una política social de carácter universal, orientada a privilegiar la inversión en programas masivos de educación, salud, nutrición y vivienda. Honduras y Nicaragua, como parte de la iniciativa para favorecer el alivio de la pobreza en países pobres y altamente endeudados (HIPIC), han formulado e implementado Estrategias de Reducción de la Pobreza. Casi todos los países cuentan, además, con programas de transferencias condicionadas de efectivo. Los efectos de las ERP han sido severamente cuestionados, mientras que las evaluaciones de las TCE han sido más positivas, aunque al ser dependiente del financiamiento externo no han sido fiscalmente sostenibles.

Notas

1 Cámara de Comercio, Acción Ciudadana y CIEN (2006).

2 Las municipalidades de Guatemala, que regularmente aprueban sus presupuestos en diciembre, suelen cumplir en muy pocos casos con el requerimiento de presentar sus presupuestos al Ejecutivo y al Congreso para su información y su inclusión en el Presupuesto en muy pocos casos, lo que puede atribuirse a que no hay sanciones por no presentar la información correspondiente.

3 En Guatemala el margen del Poder Ejecutivo para hacer cambios es muy extenso, ya sea para efectuar recortes o aumentos, para determinar las asignaciones de prioridades, e incluso para establecer el balance fiscal (déficit/superávit).

4 OCDE(2007) y Martner (2000).

5 La Autoridad del Canal debe adoptar un sistema de planificación y administración financiera trienal que no forma parte del Presupuesto General del Estado. Debe presentar su proyecto de presupuesto al Consejo de Gabinete, que lo somete a la Asamblea para su examen, aprobación o rechazo.

6 El Artículo 121 de la Constitución establece que la Asamblea aprueba los presupuestos ordinario y extraordinario de las instituciones del Gobierno Central: Poder Ejecutivo, ministerios, dependencias y entidades adscritas; Poder Legislativo; el Poder Judicial y el Tribunal Supremo de Elecciones, mientras que la CGR aprueba el gasto de instituciones autónomas (Caja Costarricense del Seguro Social, el Instituto Costarricense de Electricidad, etc.) y de las municipalidades.

7 También existen otros gastos preasignados en Costa Rica, como el 0.19% del PIB para partidos políticos (Art. 96 Constitución), el 30% del impuesto sobre combustibles para CONAVI y el 20% del impuesto de ventas para asignaciones familiares. En Guatemala, el 3% ingresos ordinarios para deporte (Art. 91 Const.), el 2% de ingresos tributarios que colecte la SAT para ella misma y el 0.7% ingresos ordinarios para la Contraloría, entre otros.

8 Este principio se encuentra establecido en el Artículo 237 de la Constitución de Guatemala, el Artículo 224 de la Constitución de El Salvador y el Artículo 363 de la Constitución de Honduras.

9 Esto sucede pese a que la Constitución estipula que "en ningún caso el monto de los gastos presupuestos podrá exceder el de los ingresos probables" y que la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos manda que el presupuesto debe ser equilibrado y que no pueden cubrirse gastos corrientes con ingresos de capital.

10 Comisión ad hoc de ex ministros de Hacienda (2002) "Agenda de transformación fiscal para el Desarrollo. Informe al Presidente de la República", San José. No publicado.

11 Comprendida del 1 de junio de 1999 al 1 de junio 2004. En la administración del Presidente Saca, los reportes sí se han podido publicar.

12 Diamond (2005).

13 OCDE (2007).

14 Bolaños y Delgado (2006).

15 Durante las últimas administraciones gubernamentales, la Corte de Cuentas se ha constituido en un bastión del Partido de Conciliación Nacional (PCN), en el marco de una negociación con el partido oficial (Alianza Republicana Nacionalista, ARENA) en la que existe la percepción de que el PCN ha asumido de facto el compromiso de no fiscalizar aquellos asuntos públicos que pudieran afectar la imagen de ARENA.

16 Marques (2004).

17 Una de las principales limitaciones en materia de transparencia en Guatemala resulta de ser el único país de Centroamérica en el que no se publican datos oficiales sobre el Sector Público No Financiero, contando solamente con datos relativos al Gobierno Central.

18 Esto pone de manifiesto el valor relativo que tiene la carga tributaria como indicador de la capacidad pública de movilizar recursos en algunos de los países de América Central. También refuerza la necesidad de contar con datos que cubran el conjunto del sector público, especialmente del SPNF, evitando limitar la información a datos del Gobierno Central, como ocurre en Guatemala.

19 Cálculos propios basados en la información de los ministerios de finanzas y bancos centrales.

20 Un vasto cuerpo de literatura destaca la importancia de mantener un nivel bajo de consumo gubernamental para el crecimiento de largo plazo. Véase Barro y Sala-i-Martin (1995); Isham y Kaufmann (1998); Senhadji (1999); Gupta, Tiongson y Verhoeven (2002). No obstante, unos elevados niveles de inversión pública tampoco garantizan en el largo plazo un crecimiento económico elevado, como lo discute Easterly (2002).

21 Las diferencias entre los niveles de ingreso entre los países de América Central y otros se debía relativamente más a la "baja calidad de los puestos de trabajo", resultantes de insuficiente inversión pública y privada en infraestructura y equipo, y relativamente menos a la calificación de la fuerza de trabajo, aunque con variaciones entre países. El caso de Guatemala, en particular, resalta al ser el único país de la región en que el principal factor explicativo de las diferencias de ingreso existentes con otros países sería la (baja) calificación de la mano de obra, en comparación con la calidad de los puestos de trabajo. Véase R. Paes de Barros et al (2005), capítulo 6.

22 El servicio efectivo de su deuda en el pasado fue, de hecho, menor a lo que cabría haber esperado por el elevado monto de su deuda total. Ello significa que el alivio de la deuda, en la práctica, es menor que lo que sugieren los cálculos basados en el servicio de la deuda que tendrían que haber pagado si hubieran cumplido con la totalidad de sus compromisos financieros.

23 La asistencia en el marco de la ventanilla fiscal se produce cuando la tasa de deuda con respecto a los ingresos fiscales se encuentra por encima del 250%. La ventanilla general se aplica cuando existen tasas de deuda con respecto a las exportaciones por encima de 150%.

24 El "punto de decisión" es el momento en el que los acreedores deciden perdonar montos de deuda, siempre y cuando el país cumpla una serie de condiciones. El "punto de culminación" es el momento en el que el país cumple las condiciones y se aprueba definitivamente la reducción de la deuda.

25 FMI (2006b).

26 FMI (2006b).

27 Las estadísticas disponibles no permiten una comparación de categorías exactamente equivalentes de gasto social en cada país, pero el aumento del gasto social de los gobiernos centrales en Honduras, Nicaragua y Guatemala es muy claro, como lo es también el aumento del gasto público social de los sectores públicos no financieros en Costa Rica y Panamá. No existe información disponible para un período igualmente largo en El Salvador, aunque la información disponible para los últimos años también sugiere una tendencia similar a la observada en los demás países.

28 Gobierno de Honduras (2001).

29 En agosto de 2000, el gobierno nicaragüense presentó ante el FMI y el Banco Mundial una Estrategia Interina de Reducción de la Pobreza (ERP-I), como requisito para incluir a Nicaragua dentro de la iniciativa HIPC. Posteriormente fue presentada la Estrategia Reforzada de

Crecimiento Económico y Reducción de Pobreza (ERP-II), versión revisada de la ERP-I, con el objetivo de servir como referente durante el período de implementación de la HIPC (2001-2005).

30 Gobierno de Nicaragua (2001).

31 SEGEPLAN (2006) Estrategia de Reducción de la Pobreza Guate Solidaria Rural.

32 Gobierno de El Salvador (2005).

33 Vos, Cabezas y Komives (2006).

34 ICEFI (2006).

35 Cabezas y Vos (2004).

36 ASDI/ISS (2006).

37 Para enfrentar la falta de coordinación el gobierno guatemalteco creó un comité denominado Directorio Nacional de Coordinación de Fondos (DNCF), que comenzó a funcionar recientemente.

38 BID (2004).

39 El cual representaba aproximadamente 0.2% del PIB o 2% del gasto gubernamental anual en salud y educación.

40 Maluccio y Flores (2005).

41 Aunque no se pudo demostrar estadísticamente que la RPS incrementara la cobertura de vacunación para los niños entre 12 y 23 meses de edad en el grupo de intervención, las tasas de vacunación aumentaron 30 puntos porcentuales en las áreas de intervención y de control durante un período en que, en promedio, tales tasas estaban disminuyendo en las áreas rurales a nivel nacional.

42 No obstante, a pesar de la mejora de la distribución de suplementos de hierro a los mismos niños, la RPS no mostró ser capaz de mejorar los niveles de hemoglobina o disminuir las tasas de anemia.

43 Víquez (2005).

44 La Ficha CAS es el principal instrumento de focalización de los programas sociales gubernamentales existente en Chile. Todos los subsidios monetarios utilizan este instrumento a efecto de identificar a los individuos que presentan las mayores carencias. También sirve para asignar los beneficios de los programas de vivienda social, programas de cuidado preescolar y otros.

45 Víquez, (2005).

46 Corbacho y Davoodi (2002).

47 Herrera y Pang (2005). Debe tomarse en cuenta, no obstante lo anterior, el grado de repetición y abandono que en casos como los de Guatemala, Nicaragua y Honduras están entre 20 y 30% (la inversa de la tasa de finalización), lo que constituye un indicador de ineficiencia interna.

48 ICEFI (2007).

49 Herrera y Pang (2005).

50 CEPAL (2007).

Referencias bibliograficas

- ASDI/ISS (2006), "Honduras: ¿Qué pasó con la ERP?" Evaluación de las Estrategias de Reducción de la Pobreza (ERP) en América Latina, Informe País –Honduras, 2006, Elaborado por Niek de Jong, José Rafael del Cid, Kees Biekart y Geske Dijkstra, htttp://www.iss.nl/prsp.

- Barro, R. y X. Sala-i-Martin (1995), *Economic Growth,* New York: McGraw-Hill.

- BID (2004), "Honduras: Programa de Apoyo a la Reducción de la Pobreza", HO-0212, Washington, D.C., Banco Interamericano de Desarrollo.

- BID (2005), "El Salvador. Apoyo al programa Red Solidaria. Propuesta de Préstamo", ES – L1002, Washington, D.C., Banco Interamericano de Desarrollo.

- Bolaños, R. y F. Delgado (2006), "El Gasto Público en Honduras", Serie de Estudios Económicos y Sectoriales RE2-06-010, Washington, D.C., Banco Interamericano de Desarrollo.

- Cabezas M. y R. Vos (2004), "Ilusiones y desilusiones del crecimiento pro-pobre: dilemas y perspectivas para la reducción de la pobreza en América Latina", Evaluación y monitoreo de Estrategias de Reducción de la Pobreza en América Latina 2004, Instituto de Estudios Sociales y Agencia Sueca para el Desarrollo Internacional, Mimeo.

- Cámara de Comercio, Acción Ciudadana y Centro de Investigaciones Económicas Nacionales, CIEN, (2006), *Corrupción y conflicto de intereses en el diseño y gestión de fideicomisos públicos. Análisis de un estudio de caso: el caso COVIAL,* Magna Terra ediciones, Guatemala, noviembre 2006.

- CEPAL (2007), *Panorama Social de América Latina,* 2006, Santiago de Chile, Chile.

- Comisión ad hoc de Ex Ministros de Hacienda (2002), Agenda de Transformación Fiscal para el Desarrollo, Informe al Presidente de la República, Mimeo, San José, Costa Rica.

- Corbacho, A. y H. Davoodi (2002), "Expenditure Issues and Governance in Central America", *IMF Working Paper* 02/187, Washington, D.C., International Monetary Fund.

- Diamond, J. (2005), "Establishing a Performance Management Framework for Government", *IMF Working Paper* 05/50, Washington, D.C., International Monetary Fund.

- Gobierno de El Salvador (2005), Programa Social de Atención a las Familias en Extrema Pobreza de El Salvador: Red Solidaria, San Salvador, Secretaría Técnica de la Presidencia, marzo de 2005.

- Gobierno de Honduras (2001), Poverty Reduction Strategy Paper, Tegucigalpa.

- Gobierno de Nicaragua (2001), *Estrategia Reforzada de Crecimiento Económico y Reducción de Pobreza,* Managua.

- Gupta, S., M. Verhoeven y E. Tiongson (2002), "The Effectiveness of Government Spending on Education and Health Care in Developing and Transition Countries", *European Journal of Political Economy,* Vol. 18, N° 4, pp. 717-37.

- FLACSO (2006), "Programas sociales orientados a la educación en Brasil: La bolsa escola", Copyleft. México.

- FMI (2005), "Honduras: Poverty Reduction Strategy Paper Progress Report", IMF Country Report N° 05/82, Washington, D.C., International Monetary Fund.

- FMI (2006a), "Honduras: 2005 Article IV Consultation", IMF Country Report N° 06/35, Washington, D.C., International Monetary Fund.

- FMI (2006b), "Nicaragua: 2005 Article IV Consultation", IMF Country Report N° 06/174, Washington, D.C., International Monetary Fund.

- Herrera, S y G. Pang (2005), "Efficiency of Public Spending in Developing Countries: An Efficiency Frontier Approach". Paper presented at the Economic Policy and Debt Seminar. Los datos y resultados de este artículo están disponibles en la página web del Banco Mundial correspondiente al Economic Policy and Debt Department.

- ICEFI (2006), "La política fiscal en Honduras. Propuestas para el corto y mediano plazo", Mimeo, Guatemala, Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales.

- ICEFI, *Más y Mejor Educación en Guatemala (2008-2021) ¿Cuánto nos cuesta?,* ICEFI, USAID, AED, Proyecto Diálogo para la Inversión social en Guatemala (2007), Magna Terra ediciones, Guatemala, febrero 2007.

- Isham, J. y D. Kaufmann (1998), "The Forgotten Rationale for Policy Reform: The Productivity of Investment Projects," *Quarterly Journal of Economics* 114, 149-84.

- Maluccio, J. y R. Flores (2005), "Impact Evaluation of a Conditional Cash Transfer Program: The Nicaraguan Red de Protección Social", Research Report 141, Washington, D.C., International Food Policy Research Institute.

- Marques, J. (2004), "Costa Rica and El Salvador: Finding the Appropriate Role for the Public and Private Sectors in Poverty Reduction", Mimeo, Washington, The World Bank.

- Martner, R. (2000), "Gestión pública y programación plurianual. Desafíos y experiencias recientes", Serie de Gestión Pública N° 6, Santiago de Chile, Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES).

- OCDE (2007), "Prácticas presupuestarias en América Latina: Resultados de la Encuesta de la OCDE 2006 Procedimientos y prácticas presupuestarias en los países de Latinoamérica." Documento de Trabajo GOV/PGC/SBO(2007)3, Versión presentada ante la Reunión de Responsables de Presupuesto de países Latinoamérica y el Caribe, celebrada en Santiago de Chile 31 enero – 1 Febrero 2007. Mimeo, OCDE.

- Paes de Barros, R., de Carvalho, M., Franco, S., Ganuza, E. y R. Mendoça (2005), Crecimiento con equidad: la lucha contra la pobreza en Centroamérica, Bogotá, Colombia, PNUD-IPEA.

- SEGEPLAN (2006), *Hacia el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo del Milenio en Guatemala, II Informe de Avances,* Guatemala, Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia (SEGEPLAN), Gobierno de Guatemala.

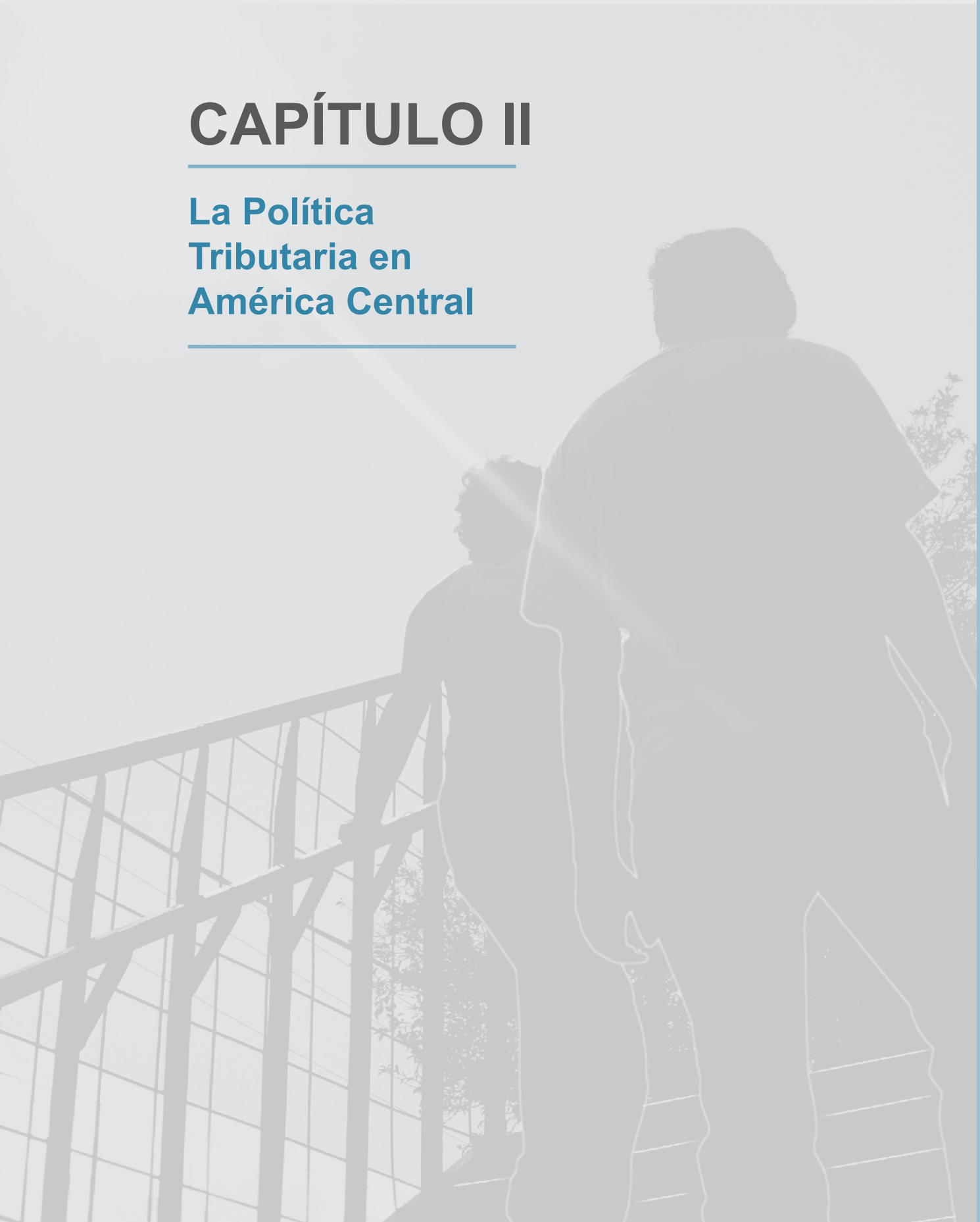
- Senhadji, A. (1999), "Sources of Economic Growth: An Extensive Growth Accounting Exercise", IMF Working Paper No. 99/77, Washington, D.C., International Monetary Fund.

- Víquez, R. (2005), "Sistema de Identificación de la Población Objetivo: SIPO en Costa Rica", Serie de Documentos de Discusión sobre la Protección Social N° 0530, Red de Desarrollo Humano, Washington, D.C., The World Bank.

- Vos, R., Cabezas M. y Komives K. (2006), "Presupuestar para reducir la reducción de la pobreza". Evaluación de Estrategias de Reducción de la Pobreza en América Latina 2005, Instituto de Estudios Sociales y Agencia Sueca para el Desarrollo Internacional, Mimeo.

CAPÍTULO II

La Política Tributaria en América Central



Capítulo II

La política tributaria en América Central

A. Introducción

En este capítulo se presenta un análisis técnico de la situación actual de los sistemas tributarios en América Central. Primero se evalúan las grandes tendencias que se han observado en los últimos años, especialmente entre 1990 y 2006. Posteriormente se analiza la evolución y características de cada uno de los impuestos que se aplican en el istmo, con una perspectiva comparada. Se le asigna especial atención al IVA y al Impuesto Sobre la Renta, aunque sin dejar de analizar otros impuestos como los selectivos al consumo y los aranceles aplicados a las importaciones. Por último se identifican seis desafíos básicos de la tributación en América Central, donde se destaca la necesidad de complementar el análisis técnico de la tributación con un análisis de economía política, requisito indispensable para poder implementar reformas tributarias exitosas en el futuro. Este enfoque de economía política de la tributación se presenta en el siguiente capítulo.

El principal mensaje de este capítulo es que aun cuando las tareas pendientes y los desafíos sean grandes, el avance reciente en el ámbito tributario constituye una buena base para impulsar reformas que permitan superar la histórica debilidad de la tributación en América Central. El aumento de la carga tributaria resultante de la ampliación de la base tributaria y, más específicamente, de la utilización exitosa de mecanismos de control y retención en el caso del IVA y de la implementación de micro-reformas del impuesto sobre la renta, son logros importantes que permiten vislumbrar avances aún más significativos en el futuro.

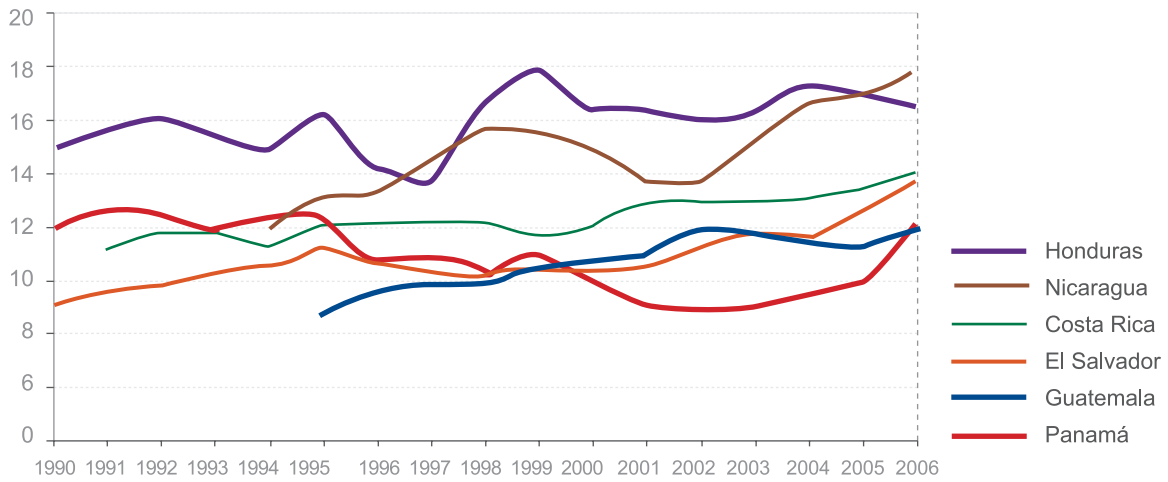
B. Siete tendencias recientes de la política tributaria en América Central

El análisis de lo ocurrido con los ingresos obtenidos de los impuestos en los últimos años en América Central, junto con informes recientes de organismos como el Fondo Monetario Internacional[1] y el Banco Interamericano de Desarrollo,[2] permiten identificar una serie de tendencias o características muy claras de la tributación en la última década y media (1990-2006).

La primera tendencia clara es que ha habido un fortalecimiento de los ingresos tributarios en todos los países de la región. El promedio simple de la recaudación creció de alrededor del 12% del PIB del año 1990 al 14.3% en el año 2006 (véase la Gráfica 1). En el Cuadro 1 puede observarse que para casi todos los países de la región el año de mejor recaudación fue 2006, año más cercano en el tiempo, con las excepciones de Guatemala y Panamá, mientras que para la mayoría el peor año fue 1990; Panamá fue la excepción. El promedio de la recaudación durante el período 1990-2006 superó en casi todos los países, con excepción de Guatemala, el 12% del PIB.[3]

A lo anterior conviene agregar lo que se paga como aporte a la seguridad social, que puede considerarse como una contribución

Gráfica 1
Evolución de la carga tributaria, 1990-2006
(Porcentajes del PIB)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de información de ministerios de finanzas, bancos centrales y CEPAL México.

Cuadro 1
Recaudación tributaria, 1995-2006
(Porcentaje del PIB)

País	Promedio	Máximo	Año	Mínimo	Año	Coeficiente de Variación
Costa Rica	12 .5	13.9	2006	11.5	1999	0.06
El Salvador	11.1	13.7	2006	10.1	1998	0.10
Guatemala	10.7	11.9	2002	8.8	1995	0.09
Honduras	16.3	17.8	1999 / 2006	13.6	1997	0.08
Nicaragua	14.6	16.7	2005	12.6	2001	0.09
Panamá	10.3	12.3	1995	8.9	2002	0.11
Promedio	12.6	14.3	2006	11.7	1996	0.06

Fuente: Elaboración propia sobre la base de información de ministerios de finanzas, bancos centrales y CEPAL México.

similar a los impuestos. En este caso no existe una tendencia clara para el istmo en su conjunto, y se destacan fuertemente Costa Rica y Panamá —y en menor medida Nicaragua— como países en los cuales estos aportes son significativamente mayores. Si como parte de la carga tributaria se incluyeran estos aportes, Costa Rica y Nicaragua tendría la carga más alta, equivalente a alrededor del 20% del PIB, seguidos de Honduras (19%) y Panamá (18%). Los países con menor gasto social, El Salvador y Guatemala, también serían los que tendrían la menor carga tributaria entendida en este sentido más amplio.

La segunda característica de la tributación en el istmo es que lo que se recauda es aún insuficiente para cumplir con las necesidades prioritarias que debe atender cada estado en la región. Las opiniones de los propulsores de las reformas tributarias en América Central destacan con frecuencia que las reformas se han estancado, que han sido bloqueadas por los grupos que se verían afectados por ellas. El BID, entre otros, ha argumentado que los ingresos tributarios son aún insuficientes y, mediante una comparación del ingreso y características de los países centroamericanos con el resto del mundo, concluyó que en los primeros se tributaban menos. FUSADES, mediante un ejercicio similar, confirmó esta apreciación en el 2005.[4]

En general, y a pesar de los avances observados, en la mayor parte de los países de la región existe la impresión de que la "reforma tributaria" está aún pendiente o incompleta. Ciertamente ese es el caso en Guatemala, en donde el Pacto Fiscal sigue siendo el punto de referencia de los debates tributarios, y en Costa Rica, donde la Asamblea Legislativa ocupó más de cuatro

Cuadro 2
Contribuciones a la seguridad social, 2000-2006
(Porcentajes del PIB)

	Costa Rica	El Salvador	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Panamá
2000	5.9	2.1	1.5	n.d	n.d	6.4
2001	6.1	1.8	1.6	n.d	n.d	6.2
2002	6.3	1.8	1.4	n.d	3.9	5.9
2003	6.0	1.8	1.5	n.d	4.0	5.6
2004	5.9	1.7	1.7	1.4	4.0	6.1
2005	6.1	1.7	1.6	n.d	4.1	5.9
2006	n.d	1.7	1.8	n.d	4.5	n.d

n.d.: Información no disponible.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de bancos centrales, ministerios de finanzas , la Contraloría General de Panamá, IGSS, CEPAL e ILPES.

años discutiendo un ambicioso proyecto que buscaba renovar, de manera integral, la legislación tributaria del país.

La tercera tendencia es la creciente importancia de los impuestos que se aplican a las ventas o al consumo en general, incluyendo en particular al Impuesto al Valor Agregado (IVA). Ya en 2002 el FMI señalaba que la principal fuente de ingresos en América Central era el Impuesto al Valor Agregado, cuya participación dentro del total del ingresos tributarios se había elevado de un promedio de 22.7% durante la primera mitad de los años 90 a 32.8% en la segunda mitad. Para 2006 el IVA o un impuesto similar de ventas representaba un 39.3% del total de ingresos tributarios en América Central, lo cual era equivalente, en promedio, al 6.2 % del PIB de cada país. Los informes del FMI y del BID también señalaron que el diseño técnico del impuesto era similar en todos los países y que la erosión de la base resultante de múltiples exenciones y del tratamiento de "tasa cero" a bienes destinados al consumo interno, era un problema común a todos.

La cuarta característica, señalada por el BID, es que aunque fuera positivo que la mayor parte de los países utilizaran impuestos *ad valorem* (aplicados con base en el valor y no con base en la cantidad física) para los impuestos específicos aplicados al tabaco, licores, combustibles y otros productos, existía una amplia dispersión de tasas, lo que dificultaba los esfuerzos de armonización tributaria regional. Como se verá más adelante, esto continúa siendo válido actualmente.

Una quinta tendencia, claramente identificada por todos los estudios que han analizado la experiencia tributaria no sólo de América Central sino del conjunto de América Latina, es que los ingresos provenientes de los impuestos al comercio exterior mostraban una tendencia decreciente. De representar 20.6% del total de ingresos de América Central en 1990, pasaron a representar solo 7.7% en el 2006. El BID planteó que el nivel era relativamente bajo como consecuencia de los procesos de desgravación arancelaria y apertura económica impulsados en los años 90, aunque la dispersión de las tasas arancelarias seguía siendo relativamente alta y existía una gran cantidad de bienes exenta del pago de los aranceles, debido a los regímenes de zona franca ampliamente utilizados por los países de la región.

Una tendencia adicional, señalada por el FMI, era que los impuestos aplicados a los ingresos y a las utilidades también mostraban una participación levemente creciente, habiendo pasado del 19.2% al 20.3% entre la primera y segunda mitad de los años 90, constituyendo la segunda fuente de ingresos en orden de importancia, pero con debilidades que no le permitían cumplir a cabalidad con su función. Esta tendencia se mantuvo posteriormente, hasta alcanzar el 26.2% en el 2006.

El FMI notaba que la mayor parte de la recaudación del impuesto sobre la renta provenía de las empresas, no de las personas. Durante la década de los 80 y la primera mitad de la década de los 90 las tasas aplicables a ambos tipos de contribuyentes habían mostrado una tendencia a la baja, pero se habían estabilizado en la segunda mitad de los 90. Entre las mayores debilidades del impuesto sobre la renta el FMI señalaba el uso intensivo de zonas de exención fiscal para estimular la inversión a la vez que se hacía notar que este tipo de instrumento era poco eficaz para atraer inversiones.

También se señalaba que los ingresos provenientes de los intereses y los dividendos recibían un trato favorable en todos los países de la región, tanto en comparación con la tributación de países de un nivel de desarrollo similar, como en comparación con el tratamiento que estas rentas reciben en los países desarrollados. Asimismo, se indicaba que las ganancias de capital estaban exentas o recibían un tratamiento favorable en todos los países centroamericanos. Como se verá más adelante, ello continúa siendo el caso actualmente.

El BID, a su vez, destacaba otras características del impuesto sobre la renta que se mantienen. Resaltaba su carácter cedular (con tasas diferentes dependiendo del origen de los ingresos, como se explica en el Recuadro 1), el hecho que estaba basado en los ingresos obtenidos por empresas o individuos en su país de origen pero no en el exterior (principio de renta territorial en vez del principio de renta mundial o

universal), que había un uso amplio de exoneraciones (llamadas subjetivas, y que incluyen zonas francas e incentivos al turismo, entre otros), y que carecía de instrumentos modernos de regulación y control tales como la normativa aplicable a precios de transferencia (que corresponden a los bienes y servicios que son transferidos entre empresas vinculadas, como ocurre entre una casa matriz y sus subsidiarias) y la normativa aplicable a transacciones desde y hacia paraísos fiscales.

Las evidentes debilidades del impuesto sobre la renta debido a las exenciones y exoneraciones apuntan a otra característica de los sistemas tributarios del istmo: el elevado gasto tributario,[5] en parte como consecuencia de un amplio sistema de incentivos, como se verá más adelante. Únicamente Guatemala y Nicaragua poseen estimaciones de estas transferencias que se le hacen a ciertos grupos o empresas mediante la reducción de su obligación tributaria.

Recuadro 1
La definición de ingreso o renta en la legislación tributaria

Renta neta vrs. renta bruta: La renta bruta corresponde a "la totalidad de los ingresos obtenidos en forma periódica, eventual u ocasional, sean estos en dinero efectivo, bienes, prestación de servicios u otros beneficios". Cabe agregar que para el cálculo de esta renta bruta no se incluyen solo aquellos ingresos procedentes de bienes o actividades sujetas al impuesto o gravables, y se excluyen las actividades o bienes exentos. Mientras tanto, si a la renta bruta le restamos los costos y gastos (deducibles) incurridos por el contribuyente en las actividades generadoras de renta, obtenemos la renta neta.

Renta territorial vrs. renta mundial o universal: Por lo general los sistemas tributarios centroamericanos contemplan un método de cálculo de renta territorial, la cual es aquella originada "de bienes o activos existentes en el país, de servicios prestados en el territorio nacional aun cuando el que brinde el servicio no haya tenido presencia física, y de negocios llevados a cabo o que produzcan efectos en la República, sea cual fuere el lugar donde se perciba dicha renta". También la renta territorial comprende los ingresos o utilidades procedentes de la exportación de bienes producidos en el país, o bien aquellos servicios exportables que son producidos en el territorio del país. Por otro lado, el concepto de renta global incluiría, además de lo anterior, aquellos ingresos que los residentes del país hayan generado en el exterior.

Sistema de renta cedular vrs. renta global: En el caso de la renta cedular el ingreso es gravado atendiendo al origen del mismo. Por ejemplo, salarios, utilidades, ganancias de capital e intereses pagan cada uno de ellos una tasa diferenciada. En el caso de la renta global, todos los ingresos, sin importar la fuente que los origina, pagarían a una misma tasa.

Fuente: Elaboración propia con base en Báez, J.F. y Báez, T. (2004).

En Guatemala la Superintendencia de Administración Tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas estimaron un gasto tributario de entre 14.0 y 16.3% del PIB[6] para los años 2000-2005, lo que contrasta, en comparación, con la carga tributaria de 11.2% del PIB para 2005. Estimaciones más precisas fluctúan entre 3.3 y 7.3%, dependiendo del sistema de cálculo.[7] Para Nicaragua estimaciones para el período 2000-2004 sugieren que las pérdidas totales podrían haber sido equivalentes a alrededor de un 7.2% del PIB, y aún mayores.[8] Otras estimaciones independientes, más precisas, indican que la contribución de exenciones al gasto tributario fue de entre 4.1% del PIB para el 2004[9] o de 4.4% del PIB para el 2007,[10] equivalente a aproximadamente US $250 millones anualmente.

Analizando las discusiones contemporáneas sobre política tributaria que planteó en su documento el FMI (ver cuadro 3), puede concluirse que las tareas "a", de lograr una estructura boyante desde el punto de vista de la generación de ingresos, "c", de asegurar un grado de redistribución consistente con los objetivos de equidad que se habían planteado los países de la región y "d", de avanzar con la armonización tributaria entre los países de la región con el propósito de mejorar su competitividad de cara a países vecinos de mayores dimensiones, aún están pendientes. En cuanto a la "b", que corresponde a la tarea de minimizar las distorsiones en las decisiones económicas causadas por el sistema tributario, los países decidieron actuar exactamente en la dirección contraria: utilizar selectivamente el sistema tributario para fomentar cierto tipo de actividades y castigar otras. Este sería precisamente el propósito de los múltiples regímenes de incentivos que se han utilizado para promover las

Cuadro 3
Tareas pendientes en el diseño del sistema tributario

Tarea	Avance a la fecha
a. Lograr una estructura boyante desde el punto de vista de la generación de ingresos	Pendiente
b. Minimizar las distorsiones en las decisiones económicas causadas por el sistema tributario	En la dirección contraria
c. Lograr un grado de redistribución consistente con los objetivos de equidad que se habían planteado los países de la región	Pendiente
d. Lograr un cierto grado de armonización tributaria entre los países de la región con el propósito de mejorar su competitividad de cara a países vecinos de mayores dimensiones, tales como México y Colombia.	Pendiente

Fuente: Elaboración propia basada en Stosky y WoldeMariam (2002).

exportaciones, la industria turística, la maquila o la industria de alta tecnología.

C. El auge del IVA

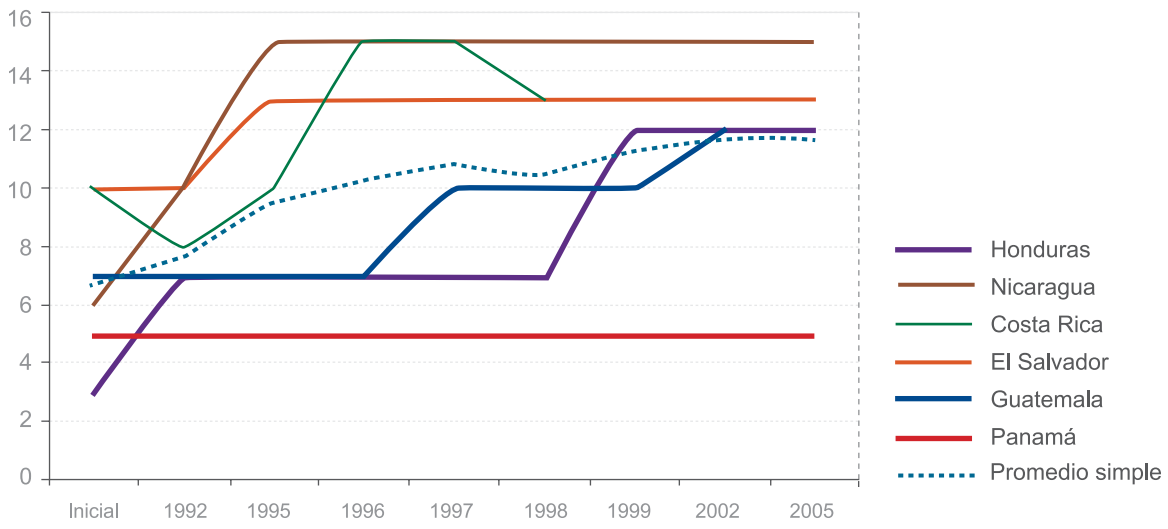
1. El aumento de las tasas del IVA

Todos los países de América Central aplican alguna forma del Impuesto al Valor Agregado. Después de alzas y bajas durante la década de 1980, hubo una tendencia generalizada al incremento de las tasas durante la década de 1990. En Panamá la tasa del 5% es mucho más baja que en el resto de los países, donde oscila entre el 12 y el 15%. Pero aun las tasas más altas son bastante reducidas si se las compara con otros países que hacen uso extenso de este impuesto (Véase la Gráfica 2).

2. La base creciente del IVA

Los bienes y servicios están gravados de manera general —salvo excepciones manifiestas— en todos los países menos en Costa Rica, que grava de manera general los bienes, pero solo aquellos servicios señalados concretamente en la ley. No hay disposiciones claras sobre el tratamiento de los bienes no corpóreos o intangibles en Costa Rica, Guatemala, Honduras o Nicaragua. En El Salvador y en Panamá la ley grava solo los bienes corpóreos. En general, los bienes intangibles no causan impuesto. Costa Rica, El Salvador, Guatemala y Honduras regulan esta materia de manera específica y permiten que el IVA pagado por la adquisición de bienes de capital constituya un crédito fiscal.

Gráfica 2
Evolución de la tasa del IVA, 1992-2005
(Porcentajes)



Fuente: Elaboración propia basada en legislación de los países.

La transferencia de bienes inmuebles está gravada por el IVA únicamente en Guatemala[11]. En los demás países está gravado el arrendamiento, excepto en El Salvador, donde el arrendamiento para usos habitacionales está exento del IVA. El transporte internacional de personas está gravado por ley en El Salvador, Honduras y Nicaragua; exento en Costa Rica y Panamá. La ley no hace una referencia explícita en el caso de Guatemala. En todos los países las exportaciones reciben un tratamiento equivalente al de tasa cero, ya sea que se utilice esa terminología, o no, en la legislación (Véase el Recuadro 2 para la definición de "tasa 0").

Como ya se anotó, la mayor parte de los países tiene una amplia lista de bienes exentos. En numerosos casos, y como parte de un intento por otorgar el equivalente a un tratamiento de tasa cero a los bienes de la canasta básica, se ha exonerado del IVA no solo a los productos que la conforman, sino a toda la cadena necesaria para su producción. Esto lleva a exonerar los insumos,

Recuadro 2

Tasa cero vrs. exención del IVA: ¿cuál es la diferencia?

El Impuesto al Valor Agregado funciona como un mecanismo de créditos y débitos en el cual el contribuyente final es quien paga un impuesto que se aplica al valor generado durante todas las etapas productivas que se requieren para generar un bien o servicio final. En particular, las empresas deben pagar la diferencia entre débitos y créditos recibidos, que trasladan al fisco. Por un lado está el IVA que pagan los contribuyentes, y que se suma al precio del bien o servicio que les vende la empresa, lo que se califica como un "débito fiscal". Este pago de impuestos por parte de los consumidores, y que captan las empresas, se convierte entonces en una obligación de las empresas hacia el Estado. Por otra parte, como las empresas también compran insumos necesarios para el proceso productivo, y estos insumos incluyen el IVA que las propias empresas han pagado cuando compraron los insumos, también acumulan lo que se califica como un crédito fiscal, equivalente al IVA ya pagado. Le corresponde entonces a la empresa trasladar al fisco la diferencia entre el crédito (el IVA que ya pagó) y el débito (IVA pagado por el consumidor, pero cobrado por la empresa). En otras palabras, la empresa traslada al fisco lo que resulta de restarle a su débito fiscal (lo que debe pagar) el crédito fiscal ya obtenido (lo que ya pagó).

Pero ¿qué sucede con los bienes, como las exportaciones, que tributan a una tasa cero?

En estos casos los clientes están ubicados fuera del país y no se les cobra el impuesto. Al no poderles cobrar el impuesto a los consumidores externos (a diferencia de los consumidores en el país) los exportadores no asumen una obligación de trasladarle un monto de impuestos al Estado (no tienen débito fiscal), pero sí han pagado impuestos por sus insumos (es decir, tienen un crédito fiscal). La práctica común es entonces que este crédito fiscal sea devuelto

a quienes venden bienes con tasa cero. Esto se debe a que sus actividades no han dado lugar a una obligación tributaria, sino que más bien han pagado impuestos en exceso.

Otro caso distinto es el de los bienes o actividades exentas. En este caso, la actividad o empresa que produce bienes exentos está fuera de la cadena de créditos y débitos. Al no formar parte de este sistema no tiene derecho a reclamar crédito fiscal, aunque para producirlos haya utilizado insumos que han pagado IVA. En algunos casos, la exención contempla no solo la venta de bienes, sino también la compra de insumos, por lo que no se genera crédito ni débito fiscal.

bienes intermedios y equipo agropecuario, como sucede en Costa Rica y Nicaragua.

Las listas de bienes exentos en el caso de Costa Rica y Honduras son extensas y no fáciles de reproducir de manera breve; en Nicaragua la lista es también muy amplia: incluye libros, medicinas, equipo e insumos para los medios de comunicación, las materias primas y los bienes intermedios utilizados en la producción de bienes de la canasta básica. Panamá está en una situación intermedia, con productos exentos limitados a los requeridos en la agricultura. La cantidad de exenciones es menor en Guatemala con respecto a los países mencionados. Las exenciones son restrictivas solo en El Salvador, limitándose a la maquinaria destinada al activo fijo de los contribuyentes[12] y a los vehículos para el transporte público (Véase el cuadro 4).

En los servicios, Costa Rica es el caso extremo, ya que en principio no están gravados, pero la lista de exenciones es muy amplia en todos los países, especialmente en Panamá. En El Salvador incluye los servicios de salud, el arrendamiento de inmuebles destinados a la vivienda, los servicios personales en relación de dependencia, los servicios educativos y la emisión de títulos valores, entre otros. Listas similares, más o menos extensas, que en la mayor parte de los casos incluyen los servicios públicos, son comunes a todos los países de la región.

En todo caso, resulta difícil establecer la amplitud de las exenciones llamadas subjetivas por medio del examen de las leyes de creación de los impuestos al valor agregado o a las ventas —como se le denomina en Costa Rica— ya que en muchas ocasiones tales exenciones no se establecen en las leyes de creación de los impuestos, sino en leyes separadas mediante las cuales se crean o se otorgan estímulos a las personas exentas.

En general, la exención (no tasa 0) de un número limitado de productos que son parte de la canasta básica de consumo de los hogares de menores ingresos puede tener un efecto positivo sobre la equidad,

Cuadro 4
Principales bienes y servicios exentos del IVA o Impuesto Sobre Ventas, 2006

Costa Rica	Salvador	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Panamá
Bienes					
Canasta básica tributaria (un amplio listado de alimentos y productos de higiene personal), medicamentos, artículos educativos, productos veterinarios, insumos agropecuarios, insumos para la pesca y un grupo de mercancías varias. En total, varios cientos de artículos (Art. 9 de la Ley, Art.5 del Reglamento)	La maquinaria destinada al activo fijo de contribuyentes registrados (Art. 45.h); Vehículos destinados al transporte público (Art. 45.i)	Títulos valores, alimentos frescos (ventas de menos de 100Q), vivienda (menos de 60m2) medicamentos genéricos, venta de activos de intermediarios financieros bajo plan de regulación (Art.7)	La lista de bienes exentos, contenida en el Art. 15 y los Anexos I,II y III (demasiado amplia para reproducirla en este espacio)	Libros, medicinas, insumos y equipo para medios de comunicación, alimentos, ropa productos de papel y de limpieza de fabricación nacional, inmuebles, insumos agropecuarios, equipo médico, insumos, materias primas y bienes intermedios usados en la producción de los bienes de la canasta básica (Art. 52)	Productos agropecuarios en estado natural, bebidas gaseosas, petróleo crudo y productos conexos, productos alimenticios, algunos abonos, insecticidas, fungicidas, herbicidas y similares, semillas para la agricultura, ciertos tipos de alambre de púas, herramientas de mano para la agricultura, diarios, periódicos, revistas y similares, agua potable, productos medicinales y farmacéuticos (Parágrafo 8.a)
Servicios					
Todos, salvo los explícitamente enumerados en la Ley (Art. 1)	a) De salud, prestados por instituciones públicas e instituciones de utilidad pública; b) De arrendamiento de inmuebles destinados a viviendas; c) Aquellos prestados en relación de dependencia regidos por la legislación laboral; d) De espectáculos públicos culturales; e) Educacionales y de enseñanza; f) Operaciones de depósito, de otras formas de cap-tación y de préstamos de dinero; g) Emisión y colocación de títulos valores por el Estado e instituciones oficiales autónomas, así como por entidades privadas cuya oferta primaria haya sido pública a través de una bolsa de valores autorizada; h) De suministro de agua y servicio de alcantarillado, prestados por instituciones públicas; i) De transporte público terrestre de pasajeros; y j) De seguros de personas, en lo que se refiere al pago de las primas; lo mismo que los reaseguros en general	Servicios financieros, constitución de fideicomisos y devolución de bienes al fideicomitente, membresías en asociaciones gremiales, educación (si el que la brinda no distribuye utilidades) (Art. 7)	Están exentos los siguiente servicios: energía eléctrica, agua potable y alcantarillado; honorarios profesionales en general; de enseñanza; de hospitalización y transporte en ambulancia; de laboratorios clínicos y de análisis clínicos humano; servicios radiológicos y demás servicios de diagnósticos médicos; transporte terrestre de pasajeros; servicios bancarios y financieros, barberías y salones de belleza, excepto el arrendamiento de bienes muebles con opción de compra; los relacionados con primas de seguros de personas y los reaseguros en general (Art. 15)	Salud, ciertos seguros, espectáculos deportivos no profesiones, espectáculos promovidos por organizaciones religiosas, transporte, electricidad para el riego, el consumo de electricidad si es menor a 300kw/h mensual, el agua, los intereses, las viviendas de interés social, el alquiler de casas de habitación sin amueblar, el alquiler de tierras, maquinaria o equipo para uso agropecuario (Art. 54)	Salud, arrendamiento de inmuebles como casa de habitación, educación, préstamos al Estado, transporte, electricidad, telefonía, comunicación social, correo estatal, juegos de apuestas, seguros y reaseguros, acceso a Internet residencial y para centros educativos, servicios públicos de alcantarillado, espectáculos culturales, bolsas comerciales, importación de bienes exonerados (Parágrafo 8.b)

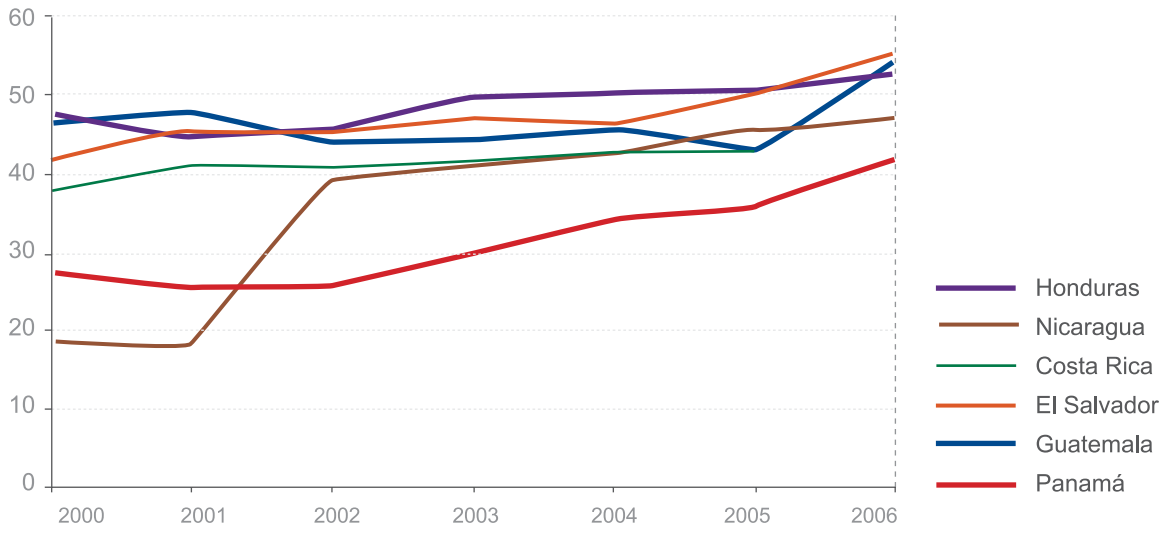
Fuente: Elaboración propia basada en legislación de los países.

al reducir la carga tributaria de estos grupos en particular. El problema es que muchas exenciones actualmente vigentes benefician particularmente a los grupos de ingresos medios-altos o altos. Tal es el caso de las exenciones para la educación y la medicina privada, servicios a los que tienen un acceso muy limitado los hogares de menores ingresos pero que, en cambio, son utilizados intensamente por los grupos de más altos ingresos. La eliminación de estas exenciones no acabaría con la regresividad de los sistemas tributarios pero la reduciría.

3. Los nuevos sistemas de retenciones

Ha habido mejoras considerables de la productividad del IVA en los países de América Central, lo que refleja la reducción de algunas exenciones así como nuevos mecanismos de control. En 2006 la productividad media del IVA era 10% superior a la existente en el 2000 (véase la gráfica 3). Distintos hechos explican estos aumentos. En Nicaragua, la ampliación de la base tributaria mediante la eliminación de tratamientos de tasa cero y de exenciones para algunos bienes tuvo como resultado

Gráfica 3
Evolución de la productividad del IVA, 2000-2006
(Porcentajes)



Nota: el impuesto sobre ventas en Panamá incluye servicios a partir del año 2003.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de información de ministerios de finanzas y bancos centrales.

un aumento especialmente importante de recaudación del IVA en 2002, sin modificar su tasa, lo que aumentó su productividad.

Panamá, El Salvador, Honduras y Guatemala parecen haber sido favorecidos por el uso de retenciones del IVA.[13] Estos sistemas no han sido aplicados de forma aislada, sino que han estado acompañados de reformas a la legislación tributaria enfocadas en un mayor control de los contribuyentes, incluyendo sistemas de información que permiten "cruzar" la información obtenida de diferentes impuestos, así como un endurecimiento de las penalidades por evasión y defraudación tributaria (El Salvador) entre otros.

A pesar de basarse en principios similares, los sistemas de retención vigentes en América Central tienen ciertas diferencias, como puede observarse en el cuadro siguiente. En primer lugar, existe una mayor cantidad de tasas diferenciadas y bases de cálculo en Guatemala[14] que en El Salvador, Honduras y Panamá, lo que podría complicar un tanto más la aplicación de este sistema en el primer país. En segundo término, en El Salvador existe un régimen especial de percepciones mediante el cual los vendedores (ya sea de bienes importados o producidos en el país) trasladan inmediatamente al fisco un porcentaje del impuesto (1%) que el adquirente de los bienes debería pagar en el futuro inmediato.[15] Posteriormente, al momento de presentar la declaración mensual del IVA, el comprador liquida el monto percibido en la compra contra el impuesto a pagar.

Tercero, el mínimo de Guatemala a partir del cual se aplica el sistema de retenciones es más alto que el salvadoreño (casi tres veces mayor). Esto podría significar que el sistema salvadoreño de retenciones tiene un mayor costo para las empresas, al estar sujetas a retenciones mayores. También implica necesidades de mayor control de transacciones tributarias y un mejor flujo de caja, lo que requiere una mayor capacidad de la administración tributaria para fiscalizar un número más voluminoso de transacciones. Panamá cuenta con un mínimo determinado para retenciones solo para las operaciones del sector público, mientras que Honduras no tiene un mínimo establecido.

Finalmente, en Guatemala hay una mayor diversidad de tipos de retenedores, mientras que en Honduras la legislación plantea de forma explícita solo a las administradoras de tarjetas de crédito, sin una identificación explícita de otros agentes retenedores. Son casos intermedios Panamá y El Salvador, con un número mayor de agentes que Honduras, pero menores al total de Guatemala.

4. El aumento de la recaudación del IVA

En todos aquellos países para los cuales hay información disponible para el 2006 hubo un aumento de la recaudación del IVA,

Cuadro 5
Sistemas de retención del IVA en El Salvador, Guatemala, Honduras y Panamá, 2006

Agentes de retención	Producto que adquiere	Retención (% sobre el precio de venta neto de IVA)				Retención a partir de:			
		GT	SV	HN	PA	GT	SV	HN	PA
Exportadores	Agrícolas y pecuarios No agropecuarios Servicios	7.8% 1.8% 1.8%	n.a. n.a. n.a.	n.a.	n.a.	Q.2,500 Q.2,500 Q.2,500	n.a.	n.a.	
Empresas de maquila	Bienes y servicios	7.8%	n.a.	n.a.	n.a.	Q.2,500	n.a.	n.a.	
Sector público	Bienes y servicios	3%(a)	1%(b)	n.a.	2.5%	Q.30,000	Cualquier monto	n.a.	B. 20,000
Operadores de tarjeta de crédito o débito	Pagos afectos al IVA a establecimientos afiliados Pago de combustibles	1.8% 1.5%(1)	2%(c)	12% o 15%(d)	Obligación de brindar información	Cualquier monto			
Contribuyentes especiales	Bienes y servicios	1.8%	1%	n.a.		Q.2,500 (equivalente a US$ 325)	US$100	n.a.	n.a.
Sociedades de hecho	Bienes y servicios pagadas a proveedores gravados	n.a.	n.a.	n.a.	2.5%	n.a.	n.a.	n.a.	Cualquier monto
Otros agentes de retención (designados por la administración tributaria)	Bienes y servicios Bienes y servicios adquiridos a proveedores del exterior	1.8%	1%	(e) no determinado	5%	Q.2,500 (equivalente a US$ 325)	US$100	No explícito en la ley	Cualquier monto
Excepciones	Transacciones entre agentes retenedores								

n.a. No aplica.

Notas: (1) El 1.5% sobre el valor total de la factura. (a) Excepto municipalidades y entes exentos, (b) Designados por la administración tributaria, (c) Conocidas como "Anticipos a cuenta" Artículo 162-A Código Tributario, (d) En Honduras retiene el 100% del ISV, el cual tiene 2 tasas: 12% y 15% (bebidas), (e) La Ley de Honduras deja abierta la posibilidad de incluir a otras entidades.

Fuente: Elaboración propia, con base en la legislación nacional en cada caso: Guatemala, Decreto 20-2006, Artículos 1 al 14; El Salvador Código Tributario, Artículos 162, 162-A y 163; Honduras, Ley 24, Reformas por el artículo 51-2003.

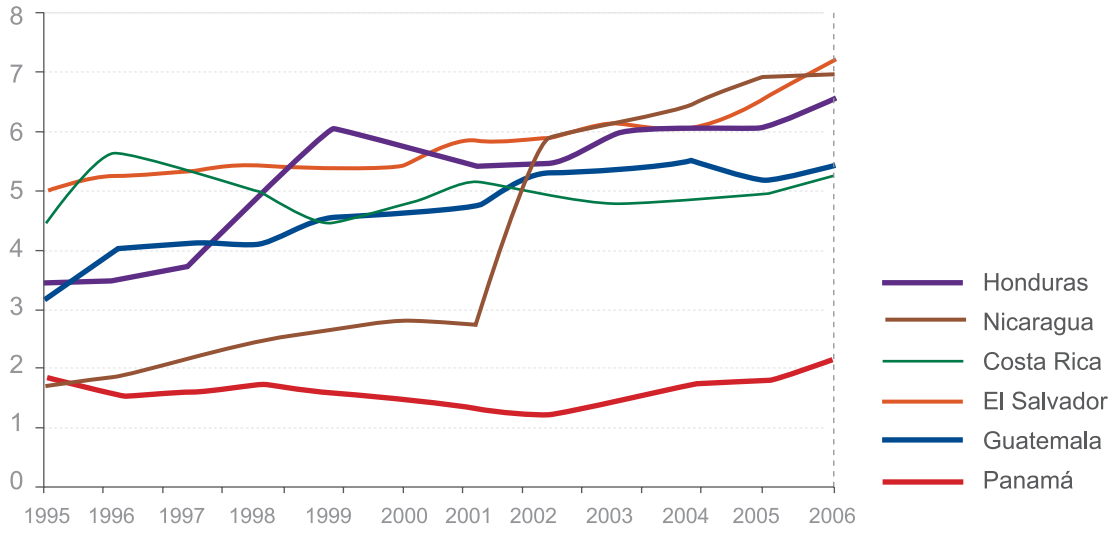
medida como proporción del PIB. Ello se inserta dentro de una tendencia mayoritaria de mejoras, sin aumentos de las tasas del IVA en los últimos años.

D. La extrema diversidad de los impuestos selectivos de consumo

Los impuestos selectivos tienen ya una larga historia en América Central, aplicados originalmente a licores y tabaco y posteriormente a una gama más amplia de productos, incluyendo combustibles. El diseño de los impuestos selectivos de consumo es mucho más sencillo que en el caso del IVA porque se trata de un impuesto llamado monofásico, generalmente cobrado en aduanas o en fábrica, se trate de un impuesto específico —un monto fijo por unidad del producto— de un impuesto *ad valorem*, o de una mezcla de ambos.

Actualmente los impuestos selectivos de consumo gravan un grupo reducido de bienes, de baja elasticidad precio (su consumo se reduce poco aun cuando se aumenta su precio), y son relativamente fáciles de recaudar. Sin embargo, este no siempre ha sido el caso en la región. En Costa Rica más de 1,200 incisos arancelarios fueron objeto de este impuesto y como no se aplicaba solo a bienes de consumo final, se llegó a crear un sistema de créditos, de manera que el Impuesto Selectivo de Consumo era más bien un IVA de base estrecha y mal diseño técnico.

Gráfica 4
Evolución de la recaudación del IVA, 1995-2006
(Porcentajes del PIB)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de información de ministerios de finanzas y bancos centrales.

Aunque la situación ha cambiado, todavía existen variaciones considerables en la cobertura del impuesto y en el grado de precisión de las clasificaciones arancelarias utilizadas para aplicarlo.[16] Al igual que en los casos previamente analizados, la legislación de Costa Rica se diferencia de la de los demás países por el grado de detalle. Son aún casi cincuenta tipos de bienes los que están gravados, y además de los bienes obligados con la ley del Impuesto Selectivo de Consumo, están gravados otros —por lo que en efecto son impuestos selectivos de consumo— mediante el Impuesto Único sobre los Combustibles y el Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas.

La diversidad de los impuestos se refleja en el comportamiento reciente de lo que han recaudado, medido como proporción del PIB. En tres países (Guatemala, El Salvador y Panamá) lo recaudado ha sido bajo, menor al 1.5% del PIB en los últimos años y sin tendencias muy claras. En Honduras, Nicaragua y Costa Rica su importancia ha sido mayor, cercana o superior al 3.5% del PIB, aunque con una tendencia decreciente en Honduras.

1. Impuestos sobre los combustibles

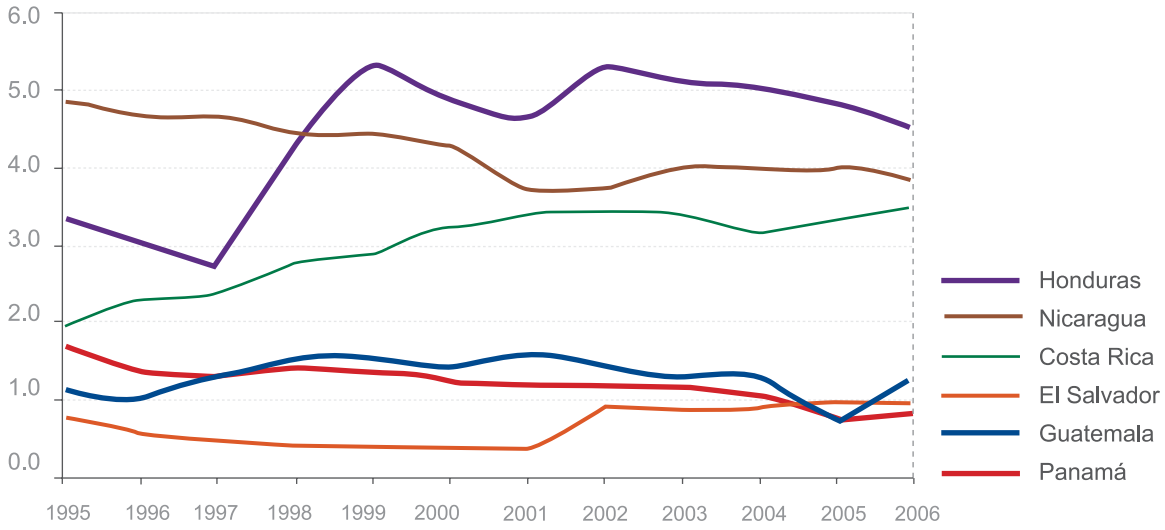
En la mayor parte de los países de la región el petróleo y sus derivados tienen impuestos específicos; Nicaragua es la excepción a esta regla general. En Costa Rica existe un "impuesto único" —denominado así porque vino a consolidar y a sustituir varios impuestos diferentes sobre estos productos— de tipo específico, con 13 tasas diferentes.[17] En El Salvador se le aplica el impuesto a la venta de diesel y gasolinas o sus mezclas con otros carburantes, con un monto de US $0.20 por galón.

En Guatemala el petróleo y sus derivados están gravados con un impuesto específico que va de Q0.50 a Q4.70. Honduras combina un monto fijo o impuesto específico, que oscila entre US $0.0 y US $0.97 con un impuesto *ad valorem*, que va del 0 al 100%, según el tipo de producto.

Ese rango tan amplio difícilmente puede justificarse con base en argumentos de elasticidad de la demanda o equidad tributaria, de manera que puede ser tan arbitrario como el amplio espectro de tasas en la tributación de los no residentes en el caso de Costa Rica. En Panamá los combustibles tienen un impuesto que oscila entre los US $0.13 y los US $0.60 según el tipo de producto.

En todos los casos mencionados hay un componente del impuesto fijado en términos específicos, no *ad valorem*. Los expertos tributarios recomiendan que los impuestos al consumo se definan como impuestos *ad valorem*, ya que ello permite conservar el valor real del impuesto recaudado, para un consumo determinado, sin tener que hacer ajustes de tarifas para compensar la inflación.

Gráfica 5
Evolución de la recaudación de impuestos selectivos, 1995-2006
(Porcentajes del PIB)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de información de ministerios de finanzas y bancos centrales.

Sin embargo, en el caso del petróleo y sus derivados los gobiernos centroamericanos concluyeron que era preferible evitar, en momentos en que el precio del petróleo tiende al alza, que el impuesto cobrado aumente en la misma proporción.

2. Bebidas gaseosas y otras bebidas no alcohólicas

En Costa Rica las bebidas gaseosas están gravadas con un impuesto específico de C2.15 para el agua en envases de más de 18 litros, C4.60 para el agua en envases menores y para otras bebidas envasadas no gaseosas y finalmente, C6.20 para las bebidas gaseosas. En Guatemala se repite un patrón semejante: las bebidas gaseosas están sujetas a un impuesto de Q0.18, las isotónicas a una tasa de Q0.12, los jugos, néctares, bebidas de yogurt y polvos concentrados para la preparación de bebidas con Q0.10 y finalmente, el agua con Q0.08. En El Salvador y Panamá solo las bebidas gaseosas están gravadas con el impuesto selectivo de consumo: un impuesto del 10% sobre el precio de venta sugerido al público, excluyendo impuestos, en el caso de El Salvador, y del 5% sobre el precio de fábrica, en Panamá.

La imposición que pesa sobre las bebidas no gaseosas en América Central expresa preferencias un tanto arbitrarias de los legisladores, parecidas a la ya mencionada para el caso de Costa Rica, en el que las telenovelas son gravadas a un tasa mucho más alta que sus contrapartes producidas originalmente en inglés, ya se trate de telenovelas u otro tipo de programas. De manera análoga los países de la región han tendido a gravar más severamente las bebidas gaseosas que los néctares o jugos de frutas, bajo la premisa de que los últimos son más saludables, lo que no es necesariamente cierto.

3. Bebidas alcohólicas de diversos tipos

También en este caso existe una gran variedad en el istmo. Costa Rica aplica un impuesto *ad valorem* a las bebidas alcohólicas, mientras que Guatemala se aplica el impuesto *ad valorem* con tasas distintas para las bebidas alcohólicas, las bebidas alcohólicas mezcladas y los vinos. En Panamá hay impuestos específicos por grado alcohólico y litro, que van de de B0.035 para las bebidas alcohólicas hasta B0.1325 para la cerveza, mientras que en El Salvador el impuesto se aplica sobre el contenido alcohólico, con 19 tasas diferentes en función del producto específico. Por ejemplo, la cerveza paga US $0.0825, el vino US $0.07 y el whisky US $0.15 por cada 1% en volumen de alcohol por litro de bebida. En Honduras las bebidas alcohólicas pagan 10% sobre el valor CIF, más derechos arancelarios más Servicio Administrativo Aduanal o precio ex – fábrica.

4. Tabaco y productos de tabaco

Costa Rica aplica impuestos *ad valorem* al tabaco y a productos de tabaco, incluyendo puros y cigarrillos. En El Salvador existe un impuesto específico de $ 0.005 más *ad valorem* del 39% sobre el precio de venta sugerido al público, y en Guatemala, del 100% del precio de venta en fábrica, y no menos del 46% del precio de venta sugerido al público. En Honduras, el impuesto se determina aplicando una tasa del 47.5% sobre el precio de venta final sin impuesto, en Nicaragua la tasa es del 43.0% sobre el precio de venta del fabricante o productor y en Panamá, el impuesto es un 32.5% sobre el precio al consumidor. La gran diversidad de impuestos selectivos se confirma al observar el cuadro siguiente.

5. Otros productos

En Costa Rica existen otros 40 incisos arancelarios, que incluyen juegos, electrodomésticos, motocicletas, las carrocerías y los chasis de algunos tipos de autos, jabón, llantas, ciertos tipos de motor, entre otros. En Guatemala hay impuestos a la distribución de cemento —también en Honduras—a los pasajes aéreos internacionales, a la circulación de vehículos, por timbres fiscales y por papel

Cuadro 6
Impuestos Selectivos de Consumo, 2006

	Costa Rica	Salvador	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Panamá
Bebidas no alcohólicas	Bebidas gaseosas: Impuesto específico de C11.20 por unidad de consumo, actualizable periódicamente según los cambios en el Indice de Precios al Consumidor	Bebidas gaseosas: 10% sobre el precio de venta sugerido al público excluyendo el ITBMS y a la prestación de servicios y el valor de los envases retornables	Bebidas gaseosas: Q0.18 Bebidas isotónicas Q0.12 Jugos y néctares Q0.10 Bebidas de yogurt Q0.10 Concentrado o polvo para la preparación de bebidas Q0.10 Agua natural: Q0.08			5% sobre precio de fabricante o CIF
Bebidas alcohólicas	Sujetas a un impuesto específico por mililitro de alcohol absoluto, que va de C1.47 hasta C2.02, dependiendo del grado alcohólico de las bebidas	Impuesto específico sobre el contenido alcohólico, con 19 alícuotas diferentes en función del producto específico	8.5% Bebidas alcohólicas mezcladas:7.5% Vinos 7.5% Cervezas 6%	10% sobre valor CIF más derechos arancelarios más Servicio Administrativo Aduanal o precio ex – fábrica	Entre el 15% (mosto de uva) y el 42%, con la mayor parte de los productos en 37%	B0.035 por grado alcohólico por litro y B0.05 para otras B0.05 para vinos Cervezas B. 0.1325 por litro
Tabaco y sus productos	Un 95% sobre la base imponible	US $0.005 más 39% sobre el precio sugerido de venta al público	100% del precio de venta en fábrica y no menos del 46% del precio de venta sugerido al público	47.5% sobre el precio de venta final sin impuesto	43.0%	3.5% del precio al consumidor
Petróleo y sus derivados	Impuesto específico de entre C20 y C150, sujeto a ajustes periódicos en función de la inflación	US 0.20 por galón de diesel y gasolina excepto gasolina para aviación y transporte público	Q0.50 a Q4.70, según el producto	Tarifa que va de 0 a US $0.97, según el producto más tasa del 0 al 100% según el tipo de producto		B. 0.13 a B. 0.60 según el producto
Otros			Distribución de cemento: Q1.50 por bolsa de 42.5 kg. Pasajes aéreos internacionales: 10% Circulación de vehículos: Entre 0.1 y 1.0% del valor en función de la antigüedad del vehículo. Impuesto sobre timbres y papel sellado: 3%	Distribución de cemento: 15% sobre precio de venta en fábrica		Automotores: 5% sobre precio neto de venta o CIF Joyas: 5% sobre precio neto de venta o CIF Premios de las máquinas tragamonedas: 7% Servicios de televisión por cable, microondas y satelital; telefonía celular, excepto móvil por tarjeta: 5% sobre el precio facturado

Fuente: Elaboración propia basada en legislación de los países.

sellado para los protocolos. En El Salvador no hay ningún impuesto específico además de los mencionados en las secciones previas y en Panamá hay impuestos sobre los permisos de las máquinas tragamonedas.

E. El precario desarrollo del impuesto sobre la renta

1. Renta territorial con fuertes exenciones

Como ya se anotó, prácticamente la totalidad de países centroamericanos aplican el principio de gravar únicamente la renta de fuente nacional o "renta territorial", con la excepción de Honduras, aunque no resulta claro el que la administración tributaria esté realmente en capacidad de capturar las rentas de fuente no hondureña generadas por los residentes. Además, en mayor o menor medida todos los países de la región mantienen sistemas de rentas cedulares, es decir, con bases especiales y diferenciadas para distintas fuentes de renta (intereses, dividendos, alquileres, salarios, ganancias de capital). Ningún país aplica el sistema alternativo de renta "global", en el cual los contribuyentes suman los ingresos de todas sus fuentes para calcular sus obligaciones tributarias.

En todos los países existe un amplio listado de entes exentos o "exenciones subjetivas", así como amplias listas de rentas exentas. En el primer caso, dentro de los entes exentos se incluye el Estado,[18] las universidades y en algunos casos otros centros educativos, las iglesias, la mayor parte de las instituciones sin fines de lucro autorizadas[19] y los diplomáticos acreditados en el país.

Las rentas exentas comprenden, en la mayoría de los casos, los aguinaldos, las herencias y las ganancias de capital. En algunos casos, las rentas exentas están claramente diseñadas para promover el desarrollo de una industria que genera ingresos fiscales por otros medios —como el pago de derechos de inscripción o licencias—. Tal parece ser el caso de la exención para las rentas derivadas del comercio marítimo internacional otorgadas por Panamá.

Tres países utilizan rentas presuntas[20]: Nicaragua, para los intereses; Guatemala para los intereses, para "facturas especiales" de bienes y servicios y para los profesionales; Costa Rica para los intereses, las actividades de profesionales y técnicos y para el transporte remunerado de personas. En todos los casos, los "gastos y costos necesarios para generar y mantener la renta" constituyen gastos deducibles. Sin embargo, en ninguno de ellos la legislación se limita a enunciar este principio y desarrollar el detalle por la vía reglamentaria, sino que la legislación misma incluye una lista detallada de gastos deducibles, con frecuencia complementada con un inciso que añade "y todos los demás necesarios para generar la renta" e incluso, en algunas ocasiones, con la aclaración adicional de que "no serán

Cuadro7
Principales exenciones subjetivas y objetivas del ISR, 2006

Costa Rica	El Salvador	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Panamá
Entidades exentas					
•El Estado e instituciones autónomas y semiautónomas que gocen de exención •Universidades estatales; •Partidos políticos •Iglesias; •Empresas de Zonas Francas; •Organizaciones gremiales •ONG; •Cooperativas •Asociaciones solidaristas; •Sociedad de Seguros de Vida del Magisterio Nacional •Caja de Ahorro y Préstamos de la Asociación Nacional de Educadores •Corporación de Servicios Múltiples del Magisterio; •Diplomáticos	•El Estado, •Municipalidades; •Corporaciones y fundaciones de derecho público •Corporaciones y fundaciones de utilidad pública. •Diplomáticos extranjeros en el Salvador y los diplomáticos salvadoreños en el exterior	•Estado, y sus empresas, excepto de capitales mixtos; •Universidades y centros educativos privados; •Organizaciones no lucrativas; •Instituciones religiosas; •Intereses y comisiones pagados por el Estado al exterior; •Diplomáticos; •Personal extranjero pagado por entes extranjeros o donaciones; •Comunidades indígenas y empresas agrícolas de parcelarios; •Cooperativas en transacciones con sus asociados y otras cooperativas; •Diplomáticos de Guatemala en el extranjero	•Estado; •Instituciones de beneficencia y otras sin fines de lucro; •Iglesia; •Diplomáticos; •Asociaciones gremiales; •Docentes en servicio en las escuelas primarias y en los colegios secundaria por los sueldos que devengan en los mismos •Maestros jubilados por las cantidades que perciban en concepto de jubilación	•Universidades y centros de educación técnica superior o vocacional; •Instituciones de beneficencia y otras sin fines de lucro •Bomberos y Cruz Roja, •El Estado, •Regiones autónomas y comunidades indígenas; •Diplomáticos extranjeros en Nicaragua y nicaragüenses en el exterior; •Iglesias; •Cooperativas; •Profesionales que brinden servicios ocasionales al Estado financiados por cooperación internacional	•Estado; •Iglesias •Entidades sin fines de lucro debidamente autorizadas; •Personas dedicadas a la actividad agropecuaria con ingresos brutos anuales menores de B150.000
Rentas exentas					
•Aportes de capital social; •Revaluación de activos fijos; •Dividendos y cualquier otra forma de distribución de beneficios; •Ganancias de capital obtenidas en virtud de traspasos de bienes muebles e inmuebles, que no constituyan una actividad habitual; •Herencias, los legados y bienes gananciales; •Premios de las loterías nacionales; •Donaciones	•Viáticos y equipo de trabajo; •Donaciones entre parientes; •Premios por servicios a la patria; •Rendimientos de depósitos bancarios de personas físicas; •Valor que produciría el arrendamiento de casa propia; •Pagos de seguros; •Ganancias de capital no habituales realizadas en plazo mayor a 6 años; •Indemnizaciones por muerte o incapacidad; •Pensiones; •Dividendos; •Rendimientos (ganancias de capital, de títulos valores; •Intereses pagados a bancos en el exterior	•Indemnizaciones o pensiones por muerte, incapacidad, tiempo servido, seguro de daños; •Dividendos y participaciones de utilidades; •Aguinaldos, la bonificación Decreto Número 42-92; •Jubilaciones, pensiones y montepíos originados en Guatemala; •Rentas de la seguridad social	•Pagos de seguros hondureños; •Renta de títulos valores emitidos con anterioridad a ley que eliminó esta exención; •Subvenciones estatales; •Premios de la Lotería Nacional; •Indemnizaciones por riesgos profesionales; •Renta procedente de inversiones de fondos provisionales hondureños; •Prestaciones laborales (con límite); •Jubilaciones; •Aguinaldos (hasta 10 salarios mínimos) •Aportaciones a planes de pensiones e instituciones de seguridad social; •Participaciones en utilidades	•Premios de Lotería Nacional inferiores a C50,0000; •Pagos de seguros, salvo de ingreso o producto; •Indemnizaciones contempladas en Código del Trabajo, •Convenios Colectivos e ingresos de seguridad social; •Aguinaldo; •intereses de ahorros de cuentas menores a US $5,000.00, de instrumentos con plazo mayor a 4 años; •Dividendos o participaciones de utilidades; •Títulos valores emitidos por el estado, así como los intereses que devengan; •Intereses que devenguen los préstamos otorgados al estado; •Rentas de títulos valores adquiridos en bolsa	•Rentas del comercio marítimo internacional de naves con matrícula panameña o matrícula extranjera (a condición de reciprocidad) •Rentas de la enajenación de naves marítimas matriculadas en Panamá; •Intereses percibidos en bancos establecidos en panamá, y de valores públicos y privados (bajo ciertas condiciones), •Intereses y comisiones pagados por bancos panameños a entidades financieras internacionales (bajo ciertas condiciones); •Regalías de Zona Libre a entidades del exterior; •Dividendos de pequeñas sociedades

Fuente: Elaboración propia basada en leyes de los países de América Central.

deducibles aquellos costos y gastos que no estén relacionados o no fueran necesarios para generar la renta".[21]

2. Tasas decrecientes

Formalmente, las tasas del Impuesto Sobre la Renta de empresas y de personas naturales que ejercen actividades lucrativas han mostrado una cierta tendencia a la baja en la última década. En Costa Rica se creó una escala progresiva para las pequeñas y medianas empresas, si bien la tasa general se ha mantenido estable en 30%. En Honduras y Nicaragua se redujo la tasa máxima, mientras que en Guatemala, que tiene una tasa única, pasó del 25 al 31%. Por su parte, Guatemala y Panamá han creado formas alternativas de calcular el impuesto a pagar, utilizando la renta bruta, en vez de la renta neta, como renta imponible.

Cuadro 8
Gastos deducibles y no deducibles
para el Impuesto sobre la Renta de Sociedades, 2006

Costa Rica	Salvador	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Panamá
Gastos deducibles (En todos los casos, "los necesarios para producir y mantener la renta")					
• Deducción adicional contratación discapacitados; • Impuestos en compra de bienes y servicios; • Seguros contratados con el INS; • Intereses y gastos financieros; • Incobrables; • Depreciaciones; • Cuotas patronales; • Gastos de organización; indemnizaciones hasta el triple del mínimo establecido en el Código de Trabajo; • Publicidad y promoción; • Donaciones al Estado, a las universidades estatales, y a ONG; • Pérdidas por destrucción de activos	• Viáticos y gastos de viaje; • Primas de seguros; • Intereses pagados a terceros; • Reservas legales, incluidas las de las entidades financieras; • Deudas incobrables; • Erogaciones sociales	• Cuotas a seguridad social o cuentas de capitalización individual; • Asignaciones por planes provisionales; • Gastos sociales en beneficio gratuito de los trabajadores; • Impuestos municipales; • Donaciones al Estado u organizaciones sin fines de lucro autorizadas, hasta 5% de la renta neta o Q500,000	• Publicidad; • Seguros; • Intereses; • Impuestos municipales, • 1% del valor de las ventas a crédito • Hasta un 10% de las cuentas por cobrar; • Amortización de inversiones en beneficio de los trabajadores; • Gratificaciones a empleados, que no excedan 6 meses de sueldo; • Amortización por desgaste de bienes no sujetos a depreciación; • Donaciones al Estado y organizaciones sin fines de lucro; • Cuotas del seguro social; • Gastos de representación y bonificaciones a ejecutivos y propietarios	• Intereses; • Erogaciones sociales para beneficio de los trabajadores; • Seguros de los trabajadores; • 10 % de las utilidades pagadas como sobresueldos; • Participaciones en utilidades y similares, (sólo sueldo y sobresueldo para socios y sus familiares); • Incobrables; • Destrucción o apropiación indebida de activos; • Depreciación; • Donaciones al Estado, y otros sin fines de lucro (hasta 10% de las utilidades); • Cotización seguridad social; • Incremento bruto de reservas para préstamos	• Donaciones a instituciones educativas o de beneficencia sin fines de lucro hasta un máximo de 1% del ingreso gravables el caso de las personas jurídicas y hasta B.50.000 para personas naturales; • Cuotas a entidades o gremios sin fines de lucro; • En los créditos garantizados con depósitos, el diferencial entre el interés pagado y el percibido (con excepciones); • Las ganancias que distribuyen los patronos a sus trabajadores

Costa Rica	Salvador	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Panamá
Gastos no deducibles					
• Intereses pagados a socios de S.R.L, pactados a tasa superior a la de mercado o sin retener el impuesto correspondiente; • Erogaciones capitalizables; • Impuestos indirectos cuando el sujeto pasivo sea contribuyente de tales impuestos; • Utilidades distribuidas; • Gastos e impuestos en el exterior, salvo los expresamente autorizados; • Gastos personales; • Derechos de llave y de propiedad intelectual; • Remuneraciones no sometidas al régimen de Caja Costarricense de Seguro Social; • Obsequios a los socios o parientes; • Gastos de subsistencias del contribuyente y de su familia; intereses que • S.R. y empresarios individuales autoasignen; • Pérdidas de capital por traspaso de activos	• Gastos personales, intereses pagados a socios y parientes cercanos, • Adquisición de inmuebles o vehículos para uso personal, • Utilidades retenidas o capitalizadas; • Dividendos pagados a poseedores de acciones preferentes; • Costos de adquisición de activos intangibles a paraísos fiscales; • Los que no se encuentren debidamente documentados y las deducciones que no se estipulen en la ley	• Los que no estén documentados; • Bonificaciones a altos ejecutivos, directivos con base en las utilidades; • Mantenimiento de instalaciones de recreo personal; • Gastos y depreciación de bienes de uso indistinto profesional y particular: sólo se deducirá la parte correspondiente al uso profesional o el 70% del gasto; • Los costos que superen el 97% de los ingresos gravados, salvo cuando hay pérdidas por dos años consecutivos o el margen bruto es inferior al 4%	• Deudas incobrables de socios o parientes; • Reparación por desgaste de bienes; • Inversiones; gastos personales del contribuyente y participaciones de utilidades a socios o sus parientes; • Intereses pagados a socios y parientes; pérdidas de capital del contribuyente y las sufridas en inversiones de lujo	• Incurridos en otros períodos; • No documentados; • Personales del contribuyente, socios y personal de alto nivel,; • Impuestos sobre terrenos baldíos o sin explotar, • Recargos por deudas y multas tributarias; • Ajustes fiscales; • Inversiones, salvo sus depreciaciones, • Donaciones no permitidas por Ley, • Quebrantos netos provenientes de operaciones ilícitas; • Reservas, salvo las señaladas en el Código del Trabajo e incobrables; • Intereses de préstamos de socios cuando la tasa sea superior a la del sistema financiero; • Pagos a no residentes si no se hizo la retención correspondiente	• Los provocados en actividades cuya de renta extranjera o exenta; • Gastos personales o de subsistencia del contribuyente y su familia; edificación o mejoras permanentes en cualquier bien mueble o inmueble (salvo la depreciación); viajes de recreo; • Cuotas, fiestas populares, entretenimientos que no sean de propaganda; • De las empresas locales distribuidoras de películas que tengan relación con la empresa productora; • Los no documentados; • Pagos hechos por personas radicadas en las zona libre de colón y el aeropuerto de tocumen a personas en el exterior, en concepto de regalías; • Incurridos en períodos anteriores

Nota: Se enumeran aquí únicamente los gastos deducibles sobre los que podría existir duda y que son taxativamente enumerados en la legislación.

Fuente: Elaboración propia basada en leyes de los países de América Central.

Recuadro 3
Consideraciones sobre la aplicación del impuesto sobre la renta bruta

El cálculo del impuesto con base en la renta bruta tiene dos problemas, uno de los cuales es evidente: dos empresas con utilidades distintas pueden terminar pagando el mismo impuesto si una de ellas opera con altos márgenes de utilidades y la otra, con márgenes menores. Esto implica que la carga tributaria, medida como porcentaje de las utilidades, es menor para las empresas más productivas y rentables y mayor para las menos productivas y rentables. Las últimas, presumiblemente, son las más necesitadas de reinvertir sus utilidades para aumentar su productividad.

El otro problema es quizá menos obvio, pero no menos importante: resulta ilusorio creer que la fiscalización de un impuesto sobre las rentas brutas es sustancialmente más fácil que la fiscalización de un impuesto sobre las rentas netas (y esta supuesta simplicidad en la administración del impuesto pareciera ser la única razón para recomendarlo). Ciertamente, en el caso del método tradicional, determinar cuáles gastos y cuáles costos constituyen deducciones legítimas puede ser difícil. Pero determinar el verdadero volumen de ventas puede ser igualmente difícil, especialmente para una empresa con operaciones internacionales en un país que no cuenta con una administración tributaria sofisticada, con legislación moderna para regular precios de transferencia y con una red de tratados de intercambio de información con sus socios comerciales.

En otras palabras, la opción de gravar la renta bruta en vez de la renta neta, a menos que tenga la intención precisamente de estimular el crecimiento de las empresas que ya son más rentables y productivas y de desestimular el de aquellas que no lo son, parece un intento de encontrar un "atajo" en una materia en que los atajos simplemente no existen.

En cuanto al impuesto sobre la renta de las personas que realizan actividades independientes o de tipo empresarial[22] las tasas, tanto mínimas como máximas, se han mantenido estables entre 1997 y 2006, con la única excepción de Honduras, que redujo la tasa marginal máxima del 40 al 25%.

En lo que se refiere a las personas, al igual que sucede en el caso de las empresas, las tasas formalmente definidas dan una información muy parcial en cuanto a la tributación, aun si se dejan de lado en el análisis las limitaciones de las administraciones tributarias de la región, por dos razones.

En primer lugar, al aplicarse el principio de renta territorial en vez de renta mundial, una parte de los ingresos de los contribuyentes queda sin gravar, ya sea porque esos ingresos hayan sido genuinamente generados fuera del territorio nacional o porque hayan sido "colocados" en el exterior para fines tributarios. En segundo lugar, los sistemas de rentas cedulares, con bases especiales y diferenciadas para distintas fuentes de ren-

ta, y en muchos casos utilizando sistemas de retención en la fuente, hacen imposible determinar la carga tributaria que le corresponde pagar a cada grupo de ingreso.

Prácticamente ninguno de los países de la región cuenta con instrumentos adecuados para la administración de los aspectos internacionales de la tributación, como los tratados de intercambio de información tributaria de sus principales socios comerciales y los precios de transferencia. Sobre el último aspecto, Honduras es una excepción parcial, ya que su legislación le permite utilizar "precios al mayoreo", con ajustes, para valorar exportaciones e importaciones.

3. Tendencias a la simplificación del ISR

En la región parecen enfrentarse dos tendencias en cuanto a la tributación de la renta.[23] Por un lado, existe la intención de acercar los sistemas de impuesto sobre la renta a los modelos de los países desarrollados, y por otro está el desarrollo de un enfoque "pragmático", que reconoce las limitaciones estructurales de las administraciones tributarias de la región y, en consecuencia, en vez de intentar el desarrollo de un impuesto progresivo y de diseño técnico sofisticado, busca más bien un impuesto sencillo y de fácil administración.

La primera tendencia es ilustrada, particularmente, por la propuesta de reforma tributaria integral que se discutió durante más de cuatro años en Costa Rica. Esa propuesta, a pesar de todos los elogios que ha recibido por parte de organismos financieros multilaterales, tiene un futuro bastante incierto en la Asamblea Legislativa de Costa Rica.[24]

En cuanto a la simplificación existen dos enfoques que no son mutuamente excluyentes. Por un lado está el intento de establecer un impuesto sobre los activos, que serviría como una especie de impuesto mínimo sobre la renta, que fue introducido en la mayor parte de los países de la región y derogado por inconstitucional en Costa Rica y Guatemala. En la actualidad, este impuesto está vigente en Nicaragua y Honduras, y es acreditable al pago del impuesto sobre la renta. En Guatemala se introdujo una variante de este impuesto, que dejaría de existir en el 2008.

El otro enfoque consiste en gravar la renta bruta en vez de la renta neta. En el caso de Guatemala este es el régimen general, con un impuesto del 5% sobre la renta gravable (la totalidad de la renta menos la renta exenta, pero sin deducir costos ni gastos de ningún tipo). Las empresas pueden tributar con base en el método tradicional, pero presumiblemente solo lo hacen aquellas cuyo impuesto a pagar es menor si se aplica dicho método.

En el caso de Panamá el impuesto debe calcularse utilizando tanto el método tradicional como el alternativo; con este

último se grava la renta bruta en un 1.40% y se debe pagar el impuesto que resulte mayor, ya sea el calculado de manera tradicional o el calculado utilizando el CAIR (Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta). En este caso, a diferencia de Guatemala, el método alternativo o CAIR cumple la misma función que antes cumplía el impuesto sobre los activos: se trata de un impuesto mínimo. En Guatemala, en cambio, en la práctica es un impuesto máximo.

4. Bases especiales del ISR

En todos los países se utilizan bases especiales para gravar algunas fuentes de renta, las cuales se discuten en esta sección.

i. El impuesto sobre la renta a personas jurídicas

Las ganancias de capital no están gravadas en Costa Rica ni en Honduras; solo en Nicaragua se suman a la renta gravable. En El Salvador, Guatemala y Panamá, están gravadas con una tasa del 10%, muy inferior a la tasa general del impuesto, que se sitúa entre el 25 y el 31%.

Las empresas pequeñas tributan bajo un régimen especial en Costa Rica y en Panamá. En Panamá, las empresas con ingresos menores o iguales a $200,000 tributan conforme al régimen de las personas naturales por los primeros $100,000 y conforme al régimen de las personas jurídicas por los siguientes $100,000.[25]

En Costa Rica el impuesto está estructurado con tasas crecientes, de 10%, 20% y 30%, definidas en función de las rentas brutas. El resultado paradójico es que una empresa de pequeño volumen y alto margen puede pagar impuestos más bajos que una empresa de alto volumen y bajo margen, aun en el caso de que las utilidades totales de la primera fuesen superiores a las de la segunda.

Los dividendos y otras formas de participación en las utilidades constituyen un sistema de base especial adicional en Costa Rica. En ese país a los dividendos por cooperativas, asociaciones solidaristas y empresas inscritas en la Bolsa se les aplica una tasa del 5%; las empresas no inscritas en Bolsa pagan un 15%. El sistema de Costa Rica genera ciertas inequidades: las cooperativas están exentas del ISR; así, los cooperativistas tributan solamente el 5% sobre las utilidades que reciben.[26]

Las empresas tributan un 30%, de manera que la tasa efectiva para los accionistas de empresas inscritas en la Bolsa es del 33.5%.[27] Los accionistas de empresas fuera de la Bolsa —la mayoría en el país, y el 100% de las empresas pequeñas y medianas— tributan un 40.5%. Es decir, rentas esencialmente idénticas tributan a tasas que van del 5 al 40.5%; no hay relación con el nivel de ingreso total del contribuyente. Un contribuyente de bajos ingresos puede tributar un 40.5% si posee una pequeña empresa; otro, con altos ingresos, puede tributar un 5%, si es miembro de una cooperativa.

Los rendimientos de los títulos valores emitidos en moneda extranjera, los emitidos por el Banco Popular, los emitidos por el Sistema Financiero de la Vivienda están exentos en Costa Rica; los títulos valores inscritos en la Bolsa tributan el 8%; los no inscritos en la Bolsa, el 15%. También, en Costa Rica, las recompras y reportos de títulos valores tributan el 8%, mientras que las dietas y salarios tributan el 15%.

ii. El impuesto sobre la renta de los asalariados

La estructura del impuesto para las personas en relación de dependencia es similar en la región, salvo en el caso de Panamá, donde las personas con ingresos superiores a los US $60,000 deben calcular el impuesto tanto con el método tradicional como con el CAIR o "Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta" (Véase el cuadro 9).

En Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua, hay un mínimo exento, una escala de tasas marginales progresivas y gastos deducibles. En El Salvador el impuesto total no puede superar el 25% de la renta imponible. En Guatemala no puede ser superior al 31% de la renta imponible.

Salvo Costa Rica, los países establecen unos gastos deducibles. En El Salvador, además de los desembolsos para generar la renta, hay montos fijos para gastos médicos y educativos. En Guatemala son deducibles los gastos médicos y educativos, las membresías en los colegios profesionales, las donaciones al Estado y a organizaciones sin fines de lucro. En Honduras son deducibles los gastos educativos y médicos, los seguros, las donaciones al Estado y a organizaciones sin fines de lucro; existe un monto fijo para otros servicios profesionales. En Nicaragua hay un monto fijo como deducción básica.

Costa Rica y Guatemala conceden créditos al ISR: en el primer caso, son sumas simbólicas, menos de $1 por hijo y aproximadamente $1.50 mensuales por el cónyuge. En Guatemala se puede acreditar parte del IVA pagado.

Declarar y autoliquidar el impuesto no es obligatorio en Costa Rica, Guatemala o Nicaragua para las personas cuyo ingreso provenga del trabajo asalariado. En El Salvador las personas con ingresos de más de C50,000 anuales deben declarar y autoliquidar el impuesto. En El Salvador, Guatemala y Nicaragua las personas con varias fuentes de ingresos deben presentar declaración por cada una de dichas fuentes. En Costa Rica esta obligación se aplica solo a quienes realizan actividades personales con fines de lucro —el ejercicio liberal de sus profesiones o el desarrollo de empresas unipersonales— porque las demás fuentes de ingresos están sujetas a cédulas tributarias separadas y el mecanismo de recaudación del impuesto es la retención en la fuente.

Cuadro 9
Principales características del régimen del ISR para asalariados, 2006

	Costa Rica	El Salvador	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Panamá
Principales deducciones		• C5,000 (US$571.43) anuales por gastos médicos; • C5,000 (US$571.43) anuales por gastos educativos	• Pagos a colegios profesionales; • Seguridad social; • Pensiones alimenticias; • Donaciones al estado y organizaciones sin fines de lucro autorizadas (máximo de 5% de la renta neta); • Gastos médicos	• L20.000 por gastos educativos y médicos; • Seguros; • Donaciones al Estado y organizaciones sin fines de lucro		• B800.00 como de deducción básica; • Los cónyuges, B1,600.00, cuando declaren conjuntamente; • B250.00) por cada persona que el contribuyente sostenga o eduque (menor de edad o estudiantes no mayores de 25 años o incapacitados o parientes en hasta el segundo grado de consanguinidad; • Contribuciones al Seguro Educativo; • Intereses por préstamos hipotecarios para vivienda principal de uso propio con un máximo de B15,000.00 anuales; • Intereses de préstamos para educación; • Gastos médicos
Rentas no gravadas	• Aguinaldo; • Mínimo exento C5,616,000 anuales; • Indemnizaciones por muerte o incapacidades ocasionadas por accidente o por enfermedad de pagos del seguro social, el INS, o por sentencia judicial	Mínimo exento de C22.000 US$2,514.29	Mínimo vital de Q36,000	Mínimo exento L70,000	Mínimo exento C50,000 Aguinaldo	Las personas individuales que obtengan su ingreso exclusivamente de salarios y este sea menor a B10,400 anuales
Créditos	Se otorgan créditos por cada hijo (C10,560 anual) y por cónyuge (C15,720 anual)		IVA pagado			
Tasa de escala Mínima	Mínimo exento y tarifa progresiva de un 10% hasta un máximo de 15%.	Escala progresiva a partir de 10%, 20% y 30% más montos fijos. Impuesto total a pagar tiene como máximo 25% de la renta imponible.	Importe fijo más escala progresiva del 15%, 20%, 25% hasta un máximo de 31%. Total a pagar no puede ser mayor al 31% de la renta imponible.	Escala progresiva con máximo de 25%	Escala progresiva (10%, 15%, 20%, 25%) con máximo de 30%	Escala progresiva con tramo exento y alícuota superior de 22% (el ingreso entre B9,000 y B10,000 está gravado al 73%); las personas con ingresos de más de B60,000 anuales deberán tributar de acuerdo al régimen del CAIR

Fuente: Elaboración propia basada en leyes de los países de América Central.

El caso de Panamá es sustancialmente diferente. Si bien la renta bruta incluye todos los ingresos de fuente panameña no exonerados, los gastos deducibles son los más amplios de la región: US $1,600 a los cónyuges que declaran conjuntamente, US $250 por cada persona que sostenga el contribuyente, el seguro educativo, intereses de préstamos hipotecarios o para educación, gastos médicos. Además, hay una amplia lista de rentas exentas: rendimientos de títulos valores, dividendos, indemnizaciones, premios de juegos al azar y herencias.

En este país la estructura de las tasas es particular. Comprende una escala progresiva cuya tasa superior es del 22%. Las personas con ingresos de más de US $60,000 al año deben utilizar el CAIR, tomando como base el total de ingresos gravables —renta bruta menos rentas exentas— pero sin deducciones y aplicar a esa base una tasa de 6%. El impuesto a pagar es el mayor de los dos cálculos: el tradicional o el CAIR.

iii. Impuesto sobre la renta de no residentes

Costa Rica, Guatemala y Honduras tienen sistemas parecidos, que aplican una retención en la fuente sobre las rentas brutas de los no residentes, y que varían en función de la actividad. El rango de tasas va del 10 al 31% en el caso de Guatemala, y del 8.5 al 50% en el caso de Costa Rica. En Honduras, el rango va del 5 al 35%, pero las participaciones sobre utilidades no están sujetas al impuesto.

5. La recaudación y micro-reformas del ISR

Llama la atención que después de una convergencia de la recaudación del ISR (como proporción del PIB) en 2002, hubiera habido una fuerte alza de lo recaudado en Panamá, Honduras, El Salvador y —con altibajos— Nicaragua. El ISR en Guatemala y Costa Rica, por su parte, aumentó en ambos casos entre 1995 y 2002 o 2003, decayó levemente –más en Guatemala- en los dos o tres años siguientes, y luego se recuperó pero sin alcanzar los niveles de los otros países. El menor avance de la recaudación del ISR en estos países en comparación con los demás sugiere que Cosa Rica y Guatemala tendrían un margen importante para aumentar la recaudación de este impuesto.

Una evaluación más precisa de las reformas introducidas en los demás países (El Salvador, Honduras, Nicaragua y Panamá) confirma lo anterior. El caso más destacado es el de Panamá, que aumentó la carga tributaria por medio del ISR en 2.1 puntos porcentuales durante el período 2002-2006. Durante esos mismos años, incrementaron su recaudación como porcentaje del PIB Nicaragua (1.8 puntos porcentuales), Honduras (1.6 puntos porcentuales) y El Salvador (1.1 puntos porcentuales).

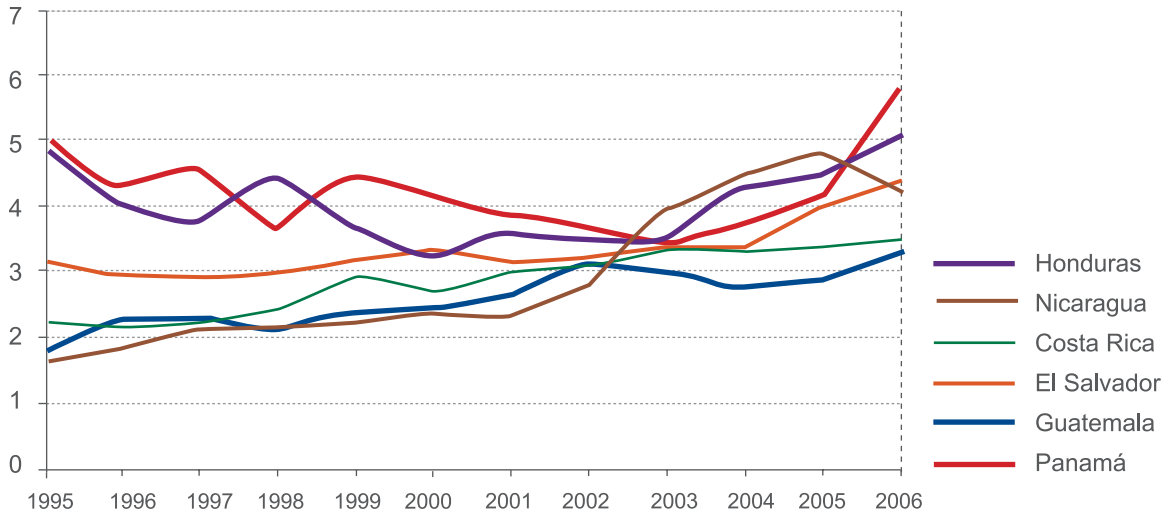
Los cambios en la legislación que realizaron estos países incluyen, en Panamá las reformas del año 2003 (Ley 61), 2005 (Ley 6) y 2006 (Ley 18); en Nicaragua, la Ley

de Equidad Fiscal realizada en el año 2002; en Honduras, la Ley de Equidad Tributaria Decreto 51-2003, (2003); y en El Salvador las Reformas al Impuesto sobre la Renta (Decreto Ley 496 de 2004, posteriormente modificado por el D.L. 646 de 2005) y las Reformas al Código Tributario (Decretos 497 de 2004, modificado luego por los Decretos Ley 566 de 2004, 648 de 2005, 35 de 2006 y 182 de 2006).

Lo que se puede calificar como micro-reformas comparten seis características comunes. Primero, incluyen una definición más amplia del concepto de renta, ya que se han incluido algunos beneficios recibidos en forma de bienes o servicios o bien, mediante bonificaciones. Segundo, aunque no se dieron pasos definitivos hacia un esquema de renta mundial, se fijaron criterios para considerar a algunas rentas como generadas en el territorio según permanencia en el territorio nacional o situación de residencia y por lo tanto, como rentas gravadas.

En tercer lugar, se definió con mayor precisión, en El Salvador y Panamá en particular, aquellos gastos que pueden ser considerados deducibles, dándole mayor claridad y menor discrecionalidad

Gráfica 6
Evolución del impuesto sobre la renta, 1995-2006
(Porcentajes del PIB)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de información de ministerios de finanzas y bancos centrales.

a la definición de gastos destinados a conservar la fuente generadora de rentas. Cuarto, se amplió el uso de retención en la fuente para algunos tipos de renta, lo que ha sido utilizado en casi todos estos países con distinta intensidad. Quinto, se implementaron pagos mínimos para el ISR en El Salvador y Panamá, muy importantes en la generación de mayores recursos y como un medio para contrarrestar las debilidades de la administración tributaria.

Finalmente, se endureció la legislación penal para castigar a los evasores en todos los países y además se implementaron mejores mecanismos de controles, en particular en El Salvador y Panamá.

F. La reducción progresiva de los impuestos aplicados al comercio exterior

1. La erosión de los aranceles como fuente de recaudación tributaria

La reducción de la importancia de los impuestos aplicables al comercio exterior es parte de un largo proceso histórico que se explora en el siguiente capítulo, y que en décadas previas incluyó impuestos aplicables tanto a las importaciones como a las exportaciones. Los procesos de apertura comercial iniciados en la década de los 80 fueron decisivos en este sentido. Actualmente subsisten básicamente impuestos aplicables a las importaciones (aranceles), aunque la entrada en vigencia de los tratados de libre comercio suscritos a partir de la década de los 90, y especialmente el CAFTA, continúa reduciendo su importancia como fuentes de recaudación (véase la Gráfica 7). También erosionaron la naturaleza común del arancel externo, suscrito como parte del Tratado General de Integración en 1960, al permitirse que cada país pudiera negociar bilateralmente frente a nuevos socios externos, como se explica en el Capítulo 3.

Durante la década actual lo anterior ha significado bajar de una ya reducida tasa arancelaria media (no ponderada) de cerca del 8% para el conjunto de países que han sido parte del Mercado Común Centroamericano, a aproximadamente un 6% en 2006 (véase el Cuadro 11).

Si se toma en cuenta el arancel que efectivamente se aplica a las importaciones realizadas (es decir, ponderando el arancel), la tasa efectiva es incluso menor, como puede observarse en el cuadro siguiente y especialmente en Costa Rica y Nicaragua. Ello también sugiere cierta dispersión de las tasas, no obstante su clara tendencia a reducirse en las últimas dos décadas.

2. La Unión Aduanera[28]

No obstante la erosión del Arancel Externo Común, la constitución de una unión aduanera centroamericana, contemplada desde el inicio en el Tratado General de Integración Económica de 1960, volvió a

Cuadro 10
Principales reformas del Impuesto sobre la Renta en años recientes

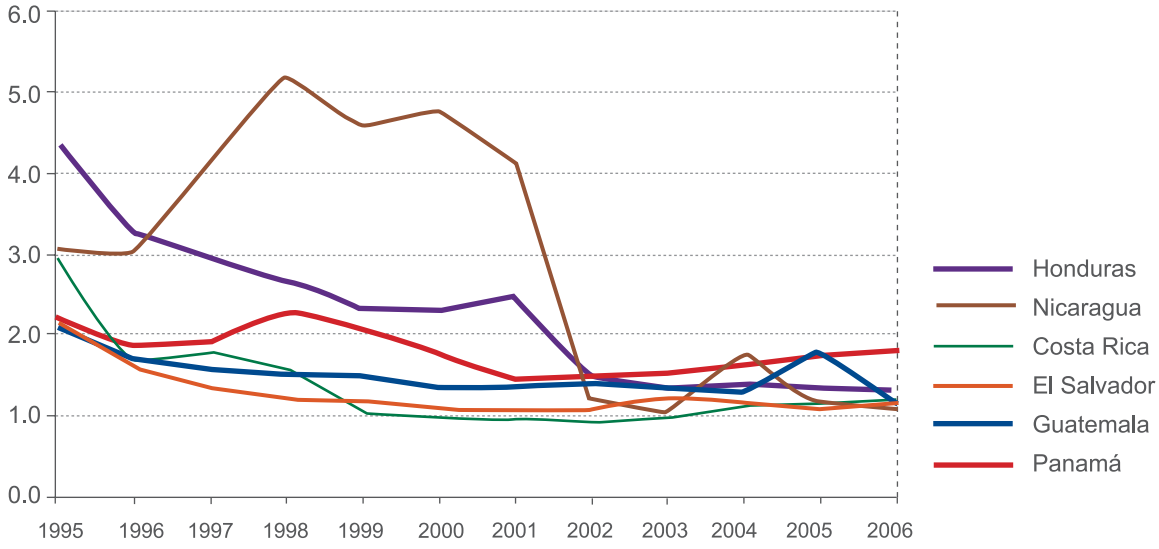
	Honduras	Nicaragua	El Salvador	Panamá
Definición de un concepto de renta gravable más amplio	El artículo 9 del decreto 194-2002 establece que forman parte de la renta bruta de los contribuyentes las bonificaciones o gratificaciones habituales que sean parte del salario, conforme al Código de Trabajo. Se incluyen el decimotercero y decimocuarto mes de salario		Se agregaron como ingresos gravables las deudas condonadas, los pasivos no documentados o provisiones de pasivos en exceso, y solamente los viáticos ligados a actividades productoras de renta gravable	Se agregaron los gastos de representación, bonificaciones, participaciones en las utilidades, uso de viviendas o vehículos, viajes de recreo o descanso, costos de educación de familiares, y otras remuneraciones similares por servicios personales, cualquiera sea su denominación, aun en el caso de que estas no estén sujetas al régimen de contribuciones del sistema de seguridad social, excluyendo los gastos en concepto de seguros médicos
Definición de renta gravable según criterios internacionales			Se incluye como renta obtenida en el país, así como los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, aunque se reciban o paguen fuera del territorio nacional. También se incluyen los ingresos provenientes de propiedad intelectual, si se encuentran registrados en El Salvador. Adicionalmente, se consideran gravadas las rentas obtenidas en un país extranjero a entes domiciliados por créditos otorgados a personas, fideicomisos o sucesiones ubicados en el exterior	En el caso de que una renta se genere en el exterior y en el país, cuando un 70% del ingreso se genere en Panamá, se considerará renta gravable
Mejor precisión de gastos deducibles y no deducibles			Listas de gastos deducibles y no deducibles	Listas de gastos deducibles y no deducibles
Uso de retenciones	En el decreto 194-2002 se establece la obligación para las personas jurídicas de retener en carácter como anticipo al pago del ISR el 12.5% del monto de pagos o créditos que efectúen por concepto de honorarios profesionales, dietas, comisiones, gratificaciones, bonificaciones y remuneraciones por servicios técnicos, exceptuando aquellos honorarios como única fuente de ingreso que no superen los L90,000	Se hacen retenciones del 20% por servicios de no residentes, retenciones a transacciones en la Bolsa Agropecuaria, y retenciones del 2% a importaciones de bienes de consumo mayores de US$2,000	Prestaciones de servicios, transferencia de intagibles, no domiciliados	
Pagos mínimos a cuenta del ISR		1% sobre activo bruto	1.5% sobre ingresos brutos (tasas distintas para otras actividades)	
Mejores controles			Cruce con información bancaria	Cruce con información bancaria, normas contables NIIF
Endurecimiento de sanciones	X		X	X

Fuente: Elaboración propia con base en las leyes de cada país.

plantearse en 1993 con la suscripción del Protocolo de Guatemala, bajo la opción abierta por dicho instrumento de que dos o más países miembros podrían avanzar con mayor celeridad en el proceso. Las negociaciones se iniciaron en 2000 con un Convenio Marco suscrito entre Guatemala y El Salvador al que se adhirieron con posterioridad Honduras y Nicaragua. En el 2002 los Presidentes de la región aprobaron un Plan de Acción para acelerar el proceso de Unión Aduanera; y en junio del mismo año Costa Rica se adhirió al proceso, habiéndose aprobado poco después el Marco General para la Negociación de la Unión Aduanera en Centroamérica el que está sirviendo de base en las negociaciones que actualmente se realizan. Los gobiernos del istmo también asumieron el compromiso de conformar una unión aduanera como parte del proceso de suscripción de un Acuerdo de Asociación con la Unión Europea.

Más recientemente, y como consecuencia de la Reunión Extraordinaria de Presidentes de América Central en Panamá en 2006, se adoptó una calendarización de corto plazo para la concreción de una serie de acciones prioritarias que, por sí mismas, de cumplirse, constituirán el principal avance

Gráfica 7
Evolución de los impuestos al comercio exterior, 1995-2006
(Porcentajes del PIB)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de información de ministerios de finanzas y bancos centrales.

Cuadro 11
Evolución de las tasas arancelarias nominales promedio, 2000-2006
(Porcentajes)

País	2000	2002	2003	2005	2006
Costa Rica	8.4	6.0	6.2	6.3	6.4
El Salvador	8.3	7.3	7.0	6.1	6.1
Guatemala	8.3	6.7	6.5	5.9	6.0
Honduras	8.2	7.1	6.1	5.9	5.9
Nicaragua	7.9	5.1	5.3	5.9	6.0

Fuente: SIECA.

Cuadro 12
Tasas arancelarias nominales, ponderadas y no ponderadas, 2005
(Porcentajes)

País	Promedio	Promedio
	Nominal	Ponderado [a]
Costa Rica	6.3	3.2
El Salvador	6.1	4.9
Guatemala	5.9	5.1
Honduras	5.9	4.6
Nicaragua	5.9	3.9
América Central (Sin Parte II)	5.4	n.d.

a/ En base al arancel actualizado a marzo 2005, y a las importaciones de terceros países del año 2003.

Fuente: Dirección General de Tecnologías de Información., SIECA.

registrado hasta la fecha en este tema. Las acciones priorizadas por los presidentes incluyen el establecimiento de fechas límite para suprimir el Anexo A, es decir, para dar por concluida una plena zona de libre comercio para todos los bienes producidos (llamados "originarios") en la región; el establecimiento de un calendario para concluir la armonización arancelaria; la suscripción de un nuevo Código Aduanero concebido en la perspectiva de la Unión Aduanera Centroamericana, con un Convenio Constitutivo de la Unión Aduanera que establecería una nueva estructura institucional para la operación de la Unión; y la suscripción de algunos convenios básicos que facilitarán la captación y canalización de ingresos captados en aduanas comunes (periféricas).

A corto plazo ya se tienen contempladas una serie de acciones tendientes a avanzar gradualmente hacia la constitución de una Unión Aduanera. Estas incluyen lograr

la plena armonización arancelaria así como la plena liberalización de los bienes originarios (producidos en la región), simplificar y armonizar al máximo los trámites aduaneros en las fronteras, adoptar un nuevo Código Aduanero, fortalecer y modernizar la administración aduanera, mejorar y modernizar el tránsito de mercancías, regionalizar la legislación aduanera, y desarrollar e implementar el mecanismo de captación y distribución de ingresos logrados en las fronteras del territorio aduanero común. En la práctica, además de una gran cantidad de propuestas técnicas y jurídicas que han surgido de este proceso, los principales resultados de la negociación se han traducido en acciones orientadas a la facilitación del comercio y, sobre todo, a la simplificación del tránsito en puestos aduaneros y de los controles aduaneros mismos.

Uno de los principales desafíos de la unión aduanera consiste en darle un tratamiento equivalente a las importaciones que provienen de afuera de la región, y lograr que los impuestos que se les cobren, ya sean arancelarios o de otro tipo (IVA o selectivos), sean distribuidos de una manera convenida por todos los países participantes. Esto conlleva la necesidad de una mayor armonización tributaria y aduanera en la región, proceso que los ministerios de hacienda o finanzas han comenzado a discutir. Como parte de ello se acordó constituir el foro (Consejo) de ministros de hacienda y finanzas de todos los países de América Central y de la República Dominicana, y se convino asignarle una secretaría ejecutiva. La búsqueda de una armonización avanzó en 2006 con la suscripción de dos acuerdos: el Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras en Centro América, y el Convenio de Compatibilización de los sistemas Tributarios de los Estados parte de la Unión Aduanera Centroamericana. En el recuadro 4 se identifican algunas implicaciones tributarias de establecer una unión aduanera en Centroamérica.

Recuadro 4
Implicaciones tributarias de la Unión Aduanera

La constitución de una unión aduanera en Centroamérica debe concebirse de manera gradual, contemplando como etapa intermedia la constitución de una zona de libre circulación de mercancías (originarias y no originarias), dejando para más adelante la conformación de un arancel externo efectivamente común. Establecer una zona de libre circulación de mercancías (ZLCM) requiere asegurar que no se cobren impuestos en puestos aduaneros ubicados en las fronteras que separan a un país centroamericano de otro y que no se exijan reglas de origen. Esto no excluye que se apliquen otro tipo de controles en puestos fronterizos, o cercanos a ellos, por razones de seguridad, migración o salud, entre otros.

Crear una ZLCM significa que se deben buscar alternativas para cobrar el IVA (o impuestos de ventas) e impuestos específicos actualmente cobrados al comercio intra-centroamericano (bienes originarios) y establecer arreglos para el cobro de derechos arancelarios, IVA (o impuesto de ventas) e impuestos específicos aplicables a importaciones no originarias. Este conjunto de impuestos es muy significativo y puede representar más del 5% del PIB para algunos países, por lo que los mecanismos propuestos para atender estos problemas deben ser claros y efectivos para garantizar que la recaudación puede mantenerse e incluso aumentar. Se trata de compatibilizar la libre circulación de bienes (originarios y no originarios) con una recaudación igual o mejor que la que actualmente tiene lugar.

Técnicos centroamericanos han estado discutiendo opciones para atender este desafío. Existen algunos casos de uniones aduaneras (Unión Europea, Consejo de Países del Golfo y Unión Aduanera de Africa del Sur, además de países federales con estados o provincias que tienen su propia política fiscal) cuya experiencia puede ayudar a la evaluación de estas opciones. Aprovechando lo anterior y la propia experiencia de la región, Centroamérica tiene la oportunidad, como lo hizo en 1960 –cuando dio lugar a lo que se consideraba como la experiencia más exitosa de integración entre países en desarrollo- de plantear una propuesta innovadora y bien fundamentada.

Aunque las propuestas originalmente contempladas tenían serias limitaciones, las propuestas más recientes parecen adecuadas para enfrentar el desafío planteado. Pero antes de implementar las propuestas para la libre circulación de bienes, cabría aclarar algunos temas pendientes en lo que se refiere al libre comercio de bienes originarios. En el caso de estos bienes cabría, primero, establecer regímenes especiales para regular el comercio intra-centroamericano de café y azúcar –posiblemente acordados con los productores y exportadores- ante la dificultad de asegurar su libre comercio. En el caso de los bienes producidos al amparo de regímenes de zonas francas cabría, además, darles un tratamiento de bienes no originarios, cobrándoles el Arancel Externo Común y los impuestos internos del país de destino. Alternativamente, aunque ello pareciera más difícil, se podría reformar los regímenes de zonas francas para hacerlos compatibles con la ZLCM y el CAFTA.

Para asegurar la libre circulación de bienes originarios, pero garantizando que se puedan cobrar los impuestos internos (IVA o ventas e impuestos específicos), se ha planteado como propuesta la emisión de una factura y declaración única centroamericana (FYDUCA) que tendría que utilizarse dentro de Centroamérica, combinado con la obligación de pagar los impuestos dentro de las 24 horas de emitida y aceptada la factura. La factura única y el pago simultáneo de créditos y débitos, involucrando a las administraciones tributarias de los dos países entre los cuales se da una transferencia de bienes, evitaría fraudes como los del “Carrusel” que se han experimentado en la Unión Europea.

Se requeriría un intercambio ágil y “en línea” entre las administraciones tributarias de cada país, con su respectivo fortalecimiento institucional y tecnológico para la gestión de este tipo de operaciones. La implementación de estos arreglos podría graduarse con base

en el fortalecimiento de las capacidades y de la modernización de las administraciones tributarias de cada país. Controles, no necesariamente en puestos fronterizos, se requerirían para asegurar que se utiliza efectivamente la FYDUCA. Un sistema análogo ya se aplica a aproximadamente un 95% del comercio entre Guatemala y El Salvador, mediante el pago electrónico de una factura única (FAUCA), sistema que se tomó como base para proponer el sistema de la FYDUCA.

Para la recaudación y traslado de los impuestos (aranceles, IVA o ventas y específicos) aplicables a los bienes no originarios se ha planteado la posibilidad de que se den pagos anticipados, transferencias inmediatas al país de destino desde la aduana periférica donde ingresa la mercancía o un permiso para transitar hasta una aduana interior del país de destino (puede hacerse por la vía de depósitos fiscales o de almacenes generales de depósito). En principio no se necesitaría control en puestos fronterizos aunque sí controles para asegurar que los agentes económicos cuentan con la documentación requerida.

Por último, existen otras áreas en que la integración y la tributación van de la mano. En materia de servicios las implicaciones no parecieran ser tan importantes, en parte porque el comercio de servicios depende más de regulaciones que de impuestos, y en parte porque el comercio de servicios todavía está restringido en Centroamérica. Por otro lado, las uniones aduaneras generalmente están más asociadas a arreglos que tienen que ver con los impuestos indirectos, por su incidencia directa en el comercio, pero la competencia por inversión extranjera por la vía de incentivos también ha dado lugar a iniciativas para establecer un "piso" que limite la amplitud de las exenciones y exoneraciones propuestas. En un sentido más amplio, las acciones conjuntas que en materia tributaria se están proponiendo en relación a la tributación indirecta también pueden tomarse como arreglos complementarios de acuerdos sobre la tributación directa, como el acuerdo reciente de los Ministros de Finanzas sobre los precios de transferencia.

Fuente: Fuentes (2007).

G. Desafíos de la reforma tributaria en América Central

Cinco grandes desafíos parecen estar presentes en las discusiones tributarias en todos los países: asegurar la suficiencia y la "boyancia" de los sistemas tributarios; fortalecer la tributación directa respecto de la indirecta, y especialmente del Impuesto Sobre la Renta; aumentar la equidad de los sistemas tributarios; mejorar las características técnicas de la legislación tributaria, y lograr una convergencia y armonización de la tributación en el ámbito de América Central, como parte de la conformación de una unión aduanera. Respecto a la suficiencia y la "boyancia" de los sistemas tributarios (es decir, su capacidad de que crezcan conforme aumenta el ingreso nacional) los déficit de inversión pública, tanto social como económica, evidencian la necesidad de

incrementar los ingresos tributarios de todos los países, por lo menos hasta el nivel esperado para países de un nivel de ingreso y desarrollo humano similar al de los países de América Central. Además, la estructura de los sistemas tributarios, con un uso intensivo de exenciones tributarias como mecanismo para la promoción de la inversión, crea la paradoja de que, en la medida en que la estrategia económica es exitosa, la base tributaria se deteriora porque los sectores de la economía que más crecen están excluidos de la base tributaria. Ante ello se plantea el desafío de incluir a estos sectores productivos dentro de la base tributaria, sin dejar de atraer inversión extranjera directa.

Un segundo desafío es fortalecer la imposición directa versus la imposición indirecta o al consumo. Este reto, a su vez, tiene tres aristas: ¿es posible incrementar la imposición que recae sobre las empresas sin que ello tenga efectos negativos sobre la inversión y el crecimiento? ¿Es posible incrementar la imposición que recae sobre las personas naturales? ¿Es posible ampliar el concepto de renta gravada, de manera que incluya todos los incrementos patrimoniales, incluyendo las ganancias de capital? Hubo algunos avances que sugieren que sí es posible fortalecer el impuesto sobre la renta, y ello no necesariamente castigó la inversión. Lo ilustra la experiencia de Panamá en 2006, como se verá en el siguiente Capítulo.

Por otra parte: ¿es posible avanzar hacia un concepto de renta global, en el cual el contribuyente suma todos sus ingresos al momento de liquidar el impuesto a pagar, o por el contrario, factores tales como la movilidad internacional del capital y las limitaciones de la administración tributaria hacen inevitable mantener un sistema "cedular", en el cual rentas de diversos tipos tienen tasas y mecanismos distintos?

Un tercer desafío, muy ligado al anterior, es el de mejorar la equidad de los sistemas tributarios. En términos tradicionales, se ha aceptado que un sistema tributario tiene la característica de equidad horizontal si los contribuyentes con igual ingreso o consumo tributan montos iguales. Esta característica evidentemente no se cumple en sistemas de renta cedular, en los cuales dos personas con el mismo ingreso pueden estar sujetas a una tributación muy distinta, dependiendo de la fuente del ingreso. Se entiende que un sistema tributario exhibe equidad vertical si la carga tributaria de los contribuyentes crece conforme aumenta su ingreso, no solo en términos absolutos sino como proporción del ingreso. No obstante, cuando existen sistemas tributarios con estructuras cedulares y con facilidades para "colocar" ingresos fuera del territorio nacional con el fin de eludir la obligación de tributar, difícilmente son sistemas caracterizados por la equidad vertical.

Sin embargo, desde el punto de vista de la formulación de la política tributaria no

basta con preguntarse si es deseable que el sistema tributario exhiba las características de equidad horizontal y vertical que recién se han discutido. Es necesario plantear un conjunto más amplio de preguntas: ¿Es posible diseñar y administrar un sistema con tales características? ¿Ha de ser, inevitablemente, la imposición sobre el consumo el pilar de los sistemas tributarios de América Central, y en tal caso, puede atenuarse su regresividad? ¿Es posible gravar los ingresos de los grupos de mayor nivel de ingreso? ¿Es posible, y tendría sentido, gravar directamente al menos los signos externos de riqueza?

Un cuarto desafío es mejorar las características técnicas que deben tener los sistemas tributarios de la región: ¿debe avanzarse hacia sistemas cuyas características técnicas se aproximan a las de los países desarrollados, como lo intenta hacer la propuesta de reforma fiscal que se discute en Costa Rica? ¿o se debe, por el contrario, reconocer la imposibilidad de administrar tales sistemas y avanzar más bien hacia modelos simplificados, tales como el CAIR —Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta— en Panamá y el impuesto sobre la renta bruta que se aplica en Guatemala?

Finalmente, un quinto desafío consiste en lograr una convergencia y eventual armonización de los sistemas tributarios centroamericanos. La intención de conformar una unión aduanera y de reducir el costo de una "guerra de incentivos" resultante de la competencia entre países para atraer la inversión extranjera sugiere que este es también un imperativo de la tributación en la región.

Ha habido avances que se han reflejado en aumentos de la carga tributaria, y que se reflejan en progresos en relación con cada uno de estos desafíos, aunque todavía son modestos. Cada uno de ellos tiene dimensiones técnicas, pero también existen aspectos políticos que condicionan los avances. Es por ello que impulsar reformas tributarias requiere no solo de propuestas técnicas, sino también de estrategias políticas realistas para que aquellas puedan implementarse. Una primera aproximación al tema de la economía política de la tributación en la región, para contribuir a la reflexión sobre las estrategias políticas más adecuadas, y sin olvidar sus dimensiones técnicas, se presenta en el próximo Capítulo.

Notas

1 Stotsky y WoldeMarian (2002).

2 Agosín *et al* (2005). El libro *Tributar para Crecer* sintetizó los resultados de los estudios nacionales comisionados por el BID para cada uno de los países de la región —excluyendo a Panamá— y presentó, además, una visión regional elaborada por los analistas del BID.

3 Con el nuevo sistema de cuentas nacionales la carga tributaria de Guatemala aumentó a 11.8% en 2006, habiendo sido de 10.5% para el mismo año con el sistema de cuentas nacionales anterior (base 1958).

4 FUSADES (2005).

5 El Gasto Tributario suele escapar del control de los poderes legislativos. Las normas de la OCDE y el Manual de Transparencia Fiscal del FMI recomiendan que los gastos tributarios sean incluidos explícitamente en el presupuesto. La cuantificación de los mismos permite que la toma de decisiones presupuestarias se haga en un contexto de mayor transparencia.

6 Los cálculos originales de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) de Guatemala utilizaron el PIB correspondiente a las antiguas cuentas nacionales (base de 1958), lo cual daba lugar a un gasto tributario de entre 12 y 14% del PIB. La cifra que se presenta en el texto está ajustada al nuevo PIB (base 2001).

7 Mann y Burke (2002) ofrecen una estimación del 7.3% del PIB para el año 2000, basados en un método de ingresos fiscales, y otra estimación del 3.3% del PIB, basados en el método del aumento neto del ingreso fiscal. Los datos que se presentan aquí han sido ajustados de acuerdo con las nuevas cuentas nacionales de Guatemala.

8 Banco Central de Nicaragua (2006), pág. 110-111.

9 Artana (2005).

10 Avendaño (2007).

11 En otros países de América Central, existen impuestos de este tipo, que son considerados impuestos directos. En Panamá las transferencias de bienes inmuebles son gravadas por el Impuesto a la Transferencia de Bienes Inmuebles, que gravan las transferencias a título oneroso de bienes inmuebles, ya sea mediante contratos de compraventa, permuta, dación en pago o mediante cualquier otra convención que sirva para transferir el dominio de dichos bienes. En Honduras, el impuesto sobre la transferencia de inmuebles se aplica a la compraventa de propiedades inmuebles. En El Salvador, se aplica el Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces (Decreto No. 522), el cual grava la transferencia de bienes raíces, por acto entre vivos, con la excepción de algunos actos jurídicos y entidades que están exentos.

12 Lo que es prácticamente equivalente a otorgar crédito completo por la compra de bienes de capital, pero no requiere computar esos créditos y en su caso, realizar devoluciones a los contribuyentes cuyo crédito fiscal supera a su débito fiscal en determinado período.

13 La retención es la obligación que tiene el comprador de bienes y servicios de no entregar el valor total de la compra al proveedor, sino de guardar o retener un porcentaje en concepto de impuestos. Este monto debe ser entregado al Estado a nombre del contribuyente, para quien esta retención significa un prepago o anticipo de impuestos. Los sistemas de retención sirven para favorecer el pago de impuestos por parte de los contribuyentes de bajo cumplimiento, informales, no localizables, omisos o insolventes.

14 En el Salvador solamente hay una forma de cobro (precio de venta), mientras que en Guatemala existe una base especial sobre valor total de la factura, que se aplica para el caso de los combustibles.

15 Son agentes de retención los importadores, productores o distribuidores clasificados como grandes contribuyentes, los cuales deben aplicar una percepción del 1% sobre el precio de venta de bebidas alcohólicas. de cigarros o cigarrillos, habanos o puros, de boquitas o frituras, de bebidas gaseosas o isotónicas, petróleo y sus derivados, productos de ferretería, repuestos, materiales de construcción, de productos de cemento, en ventas mayores a US$100. Además, a los importadores de vehículos se les aplica una percepción del 1% sobre el precio CIF.

16 Esto puede dar lugar a fraude fiscal mediante la clasificación de las mercancías en los incisos menos gravados, aunque correspondan en otros.

17 Según el tipo de producto, que oscilaba entre los 11 y los 80 colones al momento de publicarse la Ley 8114, denominada Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, en 2001. Estos montos son actualizados en función de los cambios en el Índice de Precios al Consumidor, pero el ajuste trimestral no puede ser mayor a un 3%.

18 Entendiendo por tal prácticamente la totalidad de los entes del sector público.

19 Colegios profesionales, organizaciones gremiales, organizaciones benéficas.

20 La "renta presunta" es aquélla que para fines tributarios de una ley sobre el Impuesto Sobre la Renta se presume a partir de ciertos hechos conocidos. Por ejemplo, en determinado país la administración tributaria determina que la renta "presunta" mensual de un individuo por ser profesional universitario corresponde a US$2,500.

21 En Honduras, Guatemala y Nicaragua los gastos e inversiones en la provisión de servicios sociales para los trabajadores, como en salud y en educación, constituye un gasto deducible. En ocasiones se ha justificado como un instrumento para compensar la debilidad de los servicios sociales públicos en dichos países, a diferencia de lo que sería un "gasto o costo necesario para generar la renta gravable".

22 En otras palabras, los trabajadores que no son asalariados o que no realizan sus tareas en el contexto de una relación de dependencia laboral.

23 Gómez Sabaini (2005).

24 Un resumen del contenido y evolución de esta propuesta se presenta en el Capítulo 3.

25 Las empresas con ingresos superiores a los $200,000 tributan de acuerdo con el régimen de las personas jurídicas por la totalidad de los ingresos.

26 En Guatemala, un artículo constitucional exonera del pago de impuestos a las cooperativas.

27 O sea, pagan 30% de ISR sobre los utilidades antes de impuesto, más el 5% sobre las utilidades distribuidas (un 70% de las utilidades antes de impuesto, igual al 3.5%). Por lo tanto, las empresas inscritas en la bolsa estarían pagando un 33.5% sobre las utilidades antes del impuesto. Las que no están inscritas en la bolsa pagarían 30% más el 15%, lo que sería igual a 40.5% de las utilidades antes del impuesto.

28 Se entiende por unión aduanera un acuerdo entre países para permitir el libre comercio entre éstos al tiempo que se establece un arancel común aplicable a las importaciones provenientes de terceros países. Al permitirse una libre circulación de todos los bienes, producidos por los países o importados desde fuera, debe contarse con procedimientos aduaneros que aseguren que los ingresos tributarios derivados de aplicarle aranceles a las importaciones procedentes de otros países se distribuyan según alguna norma convenida entre los países. Ello también es aplicable a otros impuestos indirectos, en la medida que existe una efectiva circulación libre de todos los bienes que se consumen en los países que conforman la unión aduanera.

Referencias bibliográficas

- Agosín, M., A. Barreix, y R. Machado (2005), *Recaudar para crecer. Bases para la reforma tributaria en Centroamérica*, Washington, D.C., Banco Interamericano de Desarrollo.

- Artana, D. (2005), "Evaluación reciente de La Recaudación Tributaria, Gastos Fiscales y Proyecciones Fiscales" Managua, Secretaría de Coordinación y Estrategia de la Presidencia SECEP.

- Avendaño, N. (2007), "Se reasigna el gasto pero sin alterar la lógica económica del Estado" Boletín Digital del ICEFI, No. 8, abril.

- Báez, J.F. y T. Báez (2004), *Todo sobre impuestos en Nicaragua.* 6ª edición corregida y actualizada, Managua, Instituto Nicaragüense de Investigaciones y Estudios Tributarios (INIET).

- Banco Central de Nicaragua (2006), *Informe anual 2005.* Managua, Nicaragua, Banco Central de Nicaragua.

- Fuentes, J.A. (2007), "Implicaciones tributarias de la Unión Aduanera en Centroamérica", ICEFI, Guatemala, junio 2007.

- FUSADES (2005), *Dinámica centroamericana, Desafíos para un desarrollo sostenible,* Departamento de Estudios Económicos y Sociales, Talleres de New Graphic, San Salvador.

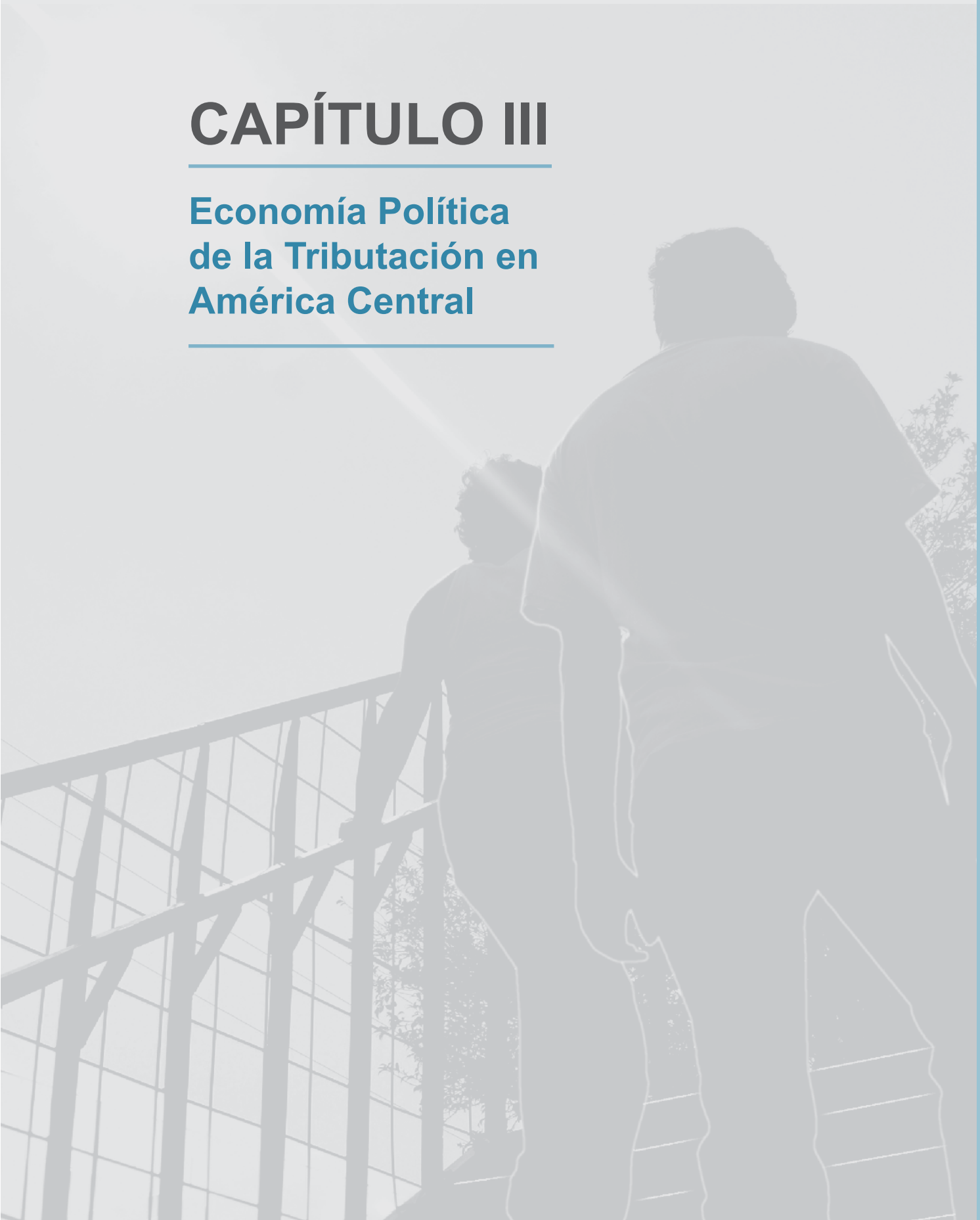
- Gómez Sabaini, J.C. (2005), "La tributación a la renta en el istmo centroamericano, análisis comparativo y agenda de reformas", Serie Macroeconomía del Desarrollo, No.37 de CEPAL.

- Mann A. y Burke R. (2002), "El Gasto Tributario en Guatemala." Estados Unidos, DevTech Systems, Inc. / USAID.

- Stotsky, J. y A. WoldeMariam (2002), "Central American Tax Reform, Trends and Possibilities" *IMF Working Paper*, N° WP/02/227. Washington, D.C., Fondo Monetario Internacional, diciembre.

CAPÍTULO III

Economía Política de la Tributación en América Central



CAPÍTULO III

Economía Política de la Tributación en América Central

A. Introducción

En el capítulo anterior se concluyó que no obstante cierta tendencia a que aumente la proporción de impuestos que pagan los países centroamericanos como parte del ingreso nacional, persiste la necesidad de aumentarla. Al mismo tiempo, aumentar la carga tributaria ha sido uno de los desafíos más difíciles que han enfrentado los gobiernos centroamericanos. A pesar de ello, no existen numerosos estudios que sirvan de referencia para contribuir a una reflexión sobre el tema y para facilitar la formulación de una estrategia para implementar reformas que contribuyan a lograr este objetivo.[1] A continuación se hace un primer intento por incursionar en este tema. Inicialmente se plantea una visión histórica sintetizada de las reformas tributarias en la región, tomando en cuenta los obstáculos que han enfrentado, y luego se realiza un primer esfuerzo de sistematización de la incidencia de los poderes legislativos en reformas tributarias recientes, tomando en cuenta las estrategias políticas que se han impulsado para implementarlas. A diferencia de los capítulos anteriores, no se incluye en el análisis histórico a Panamá, aunque sí se incluye en la parte sobre las reformas tributarias recientes.[2]

La conclusión principal de esta parte es que la historia fiscal de Centroamérica ha estado condicionada por una oposición fuerte y concentrada de las élites económicas a reformas tributarias. La oposición de estas élites al fortalecimiento de la tributación directa y su apoyo a exenciones y exoneraciones ha debilitado la estructura tributaria de la región. Otros sectores sociales subalternos se han opuesto, con menor éxito, al fortalecimiento de la tributación indirecta y, en particular, al IVA, y no han tenido la capacidad de acción colectiva (incluyendo alianzas con partidos políticos o con alguna de las élites) que les permita plantear propuestas alternativas para fortalecer la tributación. Los actores externos han tenido una incidencia cambiante en la política tributaria, dependiendo del grado de vulnerabilidad financiera de los gobiernos y de la correlación de fuerzas políticas y sociales dentro de cada país.

El establecimiento de regimenes democráticos ha abierto espacios para que esta situación cambie, pero existen varios factores que reducen la posibilidad de incidencia en los partidos políticos en particular. En casos extremos, como Guatemala, la propia Constitución –reflejando intereses de las élites dominantes- limita el ejercicio democrático al imponerle serias restricciones al poder legislativo para incidir en la capacidad tributaria del Estado. En todos los países la debilidad técnica de la acción legislativa en materia tributaria, aunada a la dependencia financiera de los partidos de grupos de interés, también restringe su capacidad para impulsar y aprobar reformas tributarias. Sin embargo, las reformas parciales recientes, especialmente en el ámbito de la administración tributaria, sugieren que existen márgenes de maniobra que pueden ampliarse para impulsar reformas tributarias exitosas en el futuro.

Desde la segunda mitad del siglo XIX hasta comienzos del siglo XXI se pueden distinguir tres etapas en la evolución económica de los países centroamericanos: a) la economía agro exportadora, de 1860 a 1940; b) la sustitución de importaciones, entre 1940 y 1980; y c) la crisis y el ajuste a la globalización, de 1980 al 2005. A continuación se esbozan las características básicas de estas etapas, buscando determinar cómo ello estuvo asociado al tipo de política tributaria implementada en cada una ellas, y cuáles fueron los principales obstáculos que impidieron avanzar en cada caso. Posteriormente se evalúa el papel de los actores políticos en el momento actual, para luego terminar con unas reflexiones sobre lo que serían los desafíos de una estrategia para impulsar reformas fiscales en América Central.

B. La economía agroexportadora (1860-1940)

1. Rasgos básicos del sistema agroexportador

Hacia 1914 el sistema agroexportador estaba más o menos establecido en todos los países de América Central en torno a dos productos básicos: el café y el banano. Costa Rica y Guatemala eran importantes exportadores de ambos productos, mientras que El Salvador era exclusivamente cafetalero, y Honduras, exclusivamente bananero. Nicaragua también exportaba café, aunque la ganadería destinada a mercados regionales seguía jugando un papel importante como venía siendo el caso desde finales del siglo XVIII. En el conjunto eran países mono-exportadores, con un peso abrumador en la economía de uno o, a lo sumo, dos productos exportables. La sensibilidad ante los cambios en la coyuntura externa era muy grande, y la capacidad de respuesta interna, más allá de la retracción a actividades de subsistencia, extremadamente limitada. La modernización impulsada por el sector exportador en el resto de la economía y de la sociedad era, en su conjunto, también limitada. Solo resultaba reflejada en algunas obras de infraestructura como puertos, ferrocarriles

y caminos, y en un incipiente desarrollo urbano (capital y ciudades intermedias). Héctor Pérez Brignoli propuso el siguiente balance:

"En resumen, los datos [...hacia 1925...] revelan apreciables disparidades en las características y resultados del crecimiento económico. La situación no cambió mucho en las dos décadas siguientes. Los niveles del producto interno per cápita variaron poco. En Honduras, Guatemala, El Salvador y Nicaragua más del 60% de la población siguió siendo analfabesta. Y entre 1910, cuando había virtualmente concluido el tendido de las principales líneas ferroviarias, y el momento en que comenzó la construcción de la carretera interamericana (1945), la red vial y los transportes experimentaron muy pocos cambios.

La persistencia de profundas desigualdades sociales era algo más serio y mucho más difícil de cambiar. El auge agroexportador amplió y en cierta forma "congeló" las divisiones étnicas de Guatemala al mismo tiempo que creaba nuevas barreras étnicas en las zonas bananeras de Honduras y Costa Rica. En El Salvador los conflictos étnicos y la polarización de clases condujeron a la gran rebelión campesina de 1932 con su trágica secuela de muerte y represión. La inestabilidad política y la debilidad estatal ante los intereses extranjeros fue otra herencia del modelo agroexportador, presente particularmente en Honduras y Nicaragua. Debajo de la caricatura de banana republics había quizás una realidad mucho más profunda a la cual la región estaba condenada por la geopolítica y el reducido tamaño de sus Estados nacionales."[3]

En síntesis, puede afirmarse que el desarrollo agroexportador integró las economías centroamericanas al mercado mundial incorporando un conjunto moderado de cambios tecnológicos. Pero los beneficios iniciales se disiparon bastante pronto y después hubo décadas de virtual estancamiento.

2. Política económica y tributaria

Durante la etapa de la economía agroexportadora (1860-1940) la política económica seguía la ortodoxia liberal del laissez-faire en ciertos aspectos básicos como el apego al libre cambio en el comercio exterior y al principio de impuestos mínimos, con una recaudación tributaria que dependía fundamentalmente del comercio exterior. En otros campos, en cambio, la política era parcialmente heterodoxa. El presupuesto público era las más de las veces deficitario, lo que exigía acudir al endeudamiento interno y externo, los mercados de los factores de la producción (tierra, trabajo y capital) estaban lejos de ser abiertos y competitivos, particularmente en lo atinente a la fuerza de trabajo, y el Estado intervenía decisivamente en la economía promoviendo obras de infraestructura, y ofreciendo incentivos a las inversiones extranjeras. En el campo monetario se

realizó un lento y a menudo difícil pasaje del patrón plata al patrón oro, concluido, según los países, entre finales del siglo XIX y la década de 1920.

En la economía agroexportadora el sistema fiscal estuvo basado, por el lado de los ingresos, en los impuestos aplicados al comercio exterior, y especialmente a las importaciones (renta de aduanas), algunos impuestos selectivos sobre bienes y servicios, los timbres fiscales y papel sellado, y los ingresos no tributarios provenientes de la fabricación y venta de licores, principalmente. La renta de aduanas representaba, invariablemente, entre un 30% y un 50% del total de ingresos. (Véase el Cuadro 1) Los impuestos sobre bienes y servicios incluían los impuestos sobre el consumo de tabaco y bebidas alcohólicas, las patentes comerciales e impuestos sobre seguros. Los impuestos de timbres fiscales y papel sellado afectaban a todos los trámites en la administración pública, mientras que los ingresos no tributarios se derivaban básicamente de las empresas públicas (correos, telégrafos, estancos y monopolios de origen colonial, como el del aguardiente). Ya desde esta época comenzaba a manifestarse cierta diferencia entre los países con mayores ingresos no tributarios, como Costa Rica y Honduras, y los otros, como El Salvador y Guatemala que dependían más de la tributación tradicional.

3. Economía política de la tributación en el sistema agroexportador

La república oligárquica fue el régimen político característico del Estado liberal en la época de la economía agroexportadora. El aparato estatal tenía escasa independencia

Cuadro 1
Composición de los ingresos del gobierno central, 1920-1940
(Porcentajes)[1]

	Renta	Propiedad	Comercio exterior	Consumo	No tributarios	Total
Costa Rica[a]	4.6	0.0	56.8	7.7	30.9	100.0
El Salvador [b]	5.1	2.3	61.0	22.9	8.8	100.0
Guatemala[c]	1.3	4.3	50.4	27.8	16.3	100.0
Honduras [d]	3.7	0.0	58.8	8.0	29.5	100.0
Nicaragua [e]	4.1	0.2	60.1	27.6	8.0	100.0

[1] Corresponde al período [a]1920-1940, [b]1935-1940, [c]1929-1943, [d]1924-1940. [e] 1917 - 1926.

Fuente: Elaboración propia con base [a] en Román-Trigo (1995) [b] Wallich, et.al. (1968) [c] Memorias de Labores del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (varios años) [d] Memorias de la secretaría de Hacienda de Honduras (varios años); [e] Cumberland (1928).

frente a las elites económicas, firmemente unificadas en torno a los intereses del café y del banano. Los sectores medios urbanos eran débiles y tardaron mucho tiempo en desarrollar proyectos políticos propios. Cuando lo hicieron, en la década de 1920, se propusieron impulsar la tríada de educación, progreso material y democracia. La crisis del treinta, sin embargo, puso en suspenso estos proyectos, los cuales solamente pudieron reaparecer al final de la Segunda Guerra Mundial.

Es fácil establecer, en este contexto, por qué la política fiscal estuvo gobernada, en forma extrema, por los intereses agroexportadores. El esquema de los ingresos fiscales era muy sencillo, como se explicó. Su eje básico eran los impuestos indirectos e ingresos no tributarios, con impuestos directos establecidos al nivel más bajo posible. Los conflictos fiscales del período fueron de dos tipos: a) los gobiernos chocaron a menudo con las compañías bananeras al tratar de elevar los impuestos pagados por racimo exportado; b) las rentas de aduana fueron ofrecidas como garantía ante los bancos extranjeros para obtener prestamos, el cese y mora en los pagos de cuotas e intereses provocó amenazas e intervenciones.

El primer caso se presentó en Honduras, Guatemala y Costa Rica, y fue un tipo de conflicto resuelto mediante negociaciones. Durante esta época la oposición fuerte y concentrada de las bananeras enfrentó a gobiernos poco dispuestos a extraer de estas empresas ingresos sobre la renta, o sobre la propiedad, que alcanzaran en total siquiera un 10% de los ingresos totales. Por otra parte, la intervención en Nicaragua, entre 1917 y 1928 significó el control de las aduanas por parte del gobierno de los Estados Unidos, y es el ejemplo más característico del segundo caso.

El sistema fiscal de la república oligárquica se trastornaba seriamente cuando la coyuntura externa era desfavorable y caía el comercio exterior. La inmensa mayoría de trabajadores y campesinos enfrentaban la crisis retrayéndose en la economía de subsistencia. En esas circunstancias el gobierno no tenía ingresos suficientes para pagar los gastos y recurría a la deuda (interna y externa). En algunos casos extremos, como durante la Primera Guerra Mundial y la crisis de los treinta, hubo atrasos, e incluso rebajas, en los salarios de la administración pública.

En estas coyunturas críticas solo excepcionalmente —como fue el caso de Costa Rica en 1916 y 1917, y con un efecto limitado— se buscó crear impuestos directos sobre el ingreso y la propiedad. Un elemento importante para entender esta situación es el peso relativamente débil del sector público en el conjunto de la economía nacional, con una élite terrateniente que se oponía totalmente a la tributación directa, no obstante las recomendaciones de asesores externos (Véase el Recuadro 1).

Recuadro 1
Estructura tributaria e incidencia de consideraciones políticas y familiares en Nicaragua en 1928

En una investigación económica y financiera sobre Nicaragua, preparada con el auspicio del Departamento de Estado, W. W. Cumberland, asesor tributario norteamericano del gobierno de Nicaragua durante la época de la intervención norteamericana, hizo un diagnóstico de la situación tributaria así como una serie de recomendaciones.

Varias de las consideraciones que hizo Cumberland se aplicaban no solo a Nicaragua sino a otros países de América Central, y reflejan muy bien la política tributaria de la época. Llamaba la atención a cómo, en Nicaragua, los impuestos aduaneros constituían un porcentaje muy alto de las rentas totales: "los ingresos aduaneros de los últimos diez años han alcanzado un promedio del 49.2 por ciento del total de rentas del gobierno. Puesto que las importaciones y exportaciones es probable que fluctúen bastante ampliamente de año a año, se sigue que los ingresos provenientes de impuestos aduaneros también varíen considerablemente. Esta es una debilidad grave de la estructura financiera del gobierno".

Además, agregaba que "Los impuestos de exportación no tienen gran importancia. Alcanzaron un promedio de 1.2% del valor de las exportaciones en los últimos diez años y recaen principalmente sobre el café, el ganado, la madera y metales preciosos". Sobre otros ingresos decía lo siguiente: "Varias otras clases de ingresos, aunque clasificadas como rentas internas, en realidad son cargos sobre el comercio exterior. Estos son los derechos consulares, el impuesto forestal, el impuesto de timbres sobre documentos aduaneros, un impuesto sobre la importación de harina y arroz, destinado a la educación, y ciertos fondos recaudados por la aduana y principalmente utilizados para hospitales y mejoras públicas… Sería preferible abolir la mayoría de estos recargos, y la única alternativa aceptable es la unificación de impuestos de importación".

Sobre el grueso de impuestos internos indicaba que "Aparte las rentas postales, telegráficas y telefónicas, se cree que el sistema de las rentas internas debe reorganizarse alrededor de las fuentes principales, a saber, los impuestos sobre la propiedad, el alcohol y el tabaco".

Luego, de manera un tanto ingenua, recomendaba la necesidad de fortalecer la aplicación del impuesto sobre la propiedad: "Bajo condiciones relativamente simples como las que existen en Nicaragua, es razonablemente apropiado el impuesto sobre la propiedad. Tal impuesto se debe aplicar de tal manera que aliente la producción y el mejoramiento y para penalizar a los propietarios de tierras que no las desarrollen. Las listas actuales de contribuyentes deben ser revisadas cuidadosamente, y debemos añadir que las consideraciones políticas y familiares no debe permitirse que influencien la aplicación o la recaudación del impuesto sobre la propiedad". [4]

Esta recomendación no se llevó a la práctica.

Fuente: Cumberland (1928), págs. 129-133.

C. La sustitución de importaciones

1. Rasgos generales del modelo económico

La siguiente etapa en la evolución económica de Centroamérica transcurrió entre 1940 y 1980. Una vez terminada la Segunda Guerra Mundial, la coyuntura económica internacional se asemejaba a la del último cuarto del siglo XIX, con elevados precios del café y un flujo neto positivo de inversiones hacia la región. A ello se sumó, en el contexto de la reconstrucción europea y el comienzo de la guerra fría, una ayuda financiera estadounidense significativa. La economía cafetalera se modernizó notablemente desde la década de 1950 y lo mismo ocurrió en la década siguiente con la economía bananera (pasaje a la exportación de banano en cajas).

En Guatemala, El Salvador y Nicaragua el algodón se agregó como un nuevo e importante producto de exportación, proveniente de las tierras bajas del litoral del Pacífico. En un contexto de fuerte crecimiento demográfico, las economías tendieron a diversificarse y, además de un fuerte crecimiento de la producción agropecuaria, comenzó un incipiente proceso de sustitución de importaciones industriales. Con la excepción de Costa Rica, este proceso de cambio económico se dio en un contexto de represión política, marcado por el golpe de estado al gobierno de Jacobo Arbenz en Guatemala en 1954, y por gobiernos militares que ejercieron el poder en Guatemala, El Salvador, Nicaragua y Honduras, aunque en este último caso con ciertas reformas y negociaciones colectivas que la diferenciaron de los otros países.

En 1960, después de varios años de preparativos y con el asesoramiento de organismos como la CEPAL, se firmó el tratado de Managua con lo cual se estableció formalmente el Mercado Común Centroamericano, que incluyó el establecimiento de un Arancel Externo Común aplicado a las importaciones provenientes de países no centroamericanos, y la liberalización del comercio entre los países de América Central, especialmente de productos industriales.

También comprendió el establecimiento de instituciones comunes como el Banco Centroamericano de Integración Económica (BCIE), para financiar proyectos de integración, preferentemente de infraestructura, el Consejo Monetario Centroamericano (CMCA), para coordinar la política monetaria y facilitar los pagos entre los países de América Central, y la Secretaría de Integración Económica (SIECA), para darle seguimiento a los acuerdos. En pocos años el comercio interregional creció exponencialmente y el proceso de industrialización, basado en la sustitución regional de importaciones procedentes de terceros países, se convirtió en uno de los principales motores de crecimiento.

Las inversiones extranjeras aumentaron y todo hacía pensar que, finalmente, Centroamérica también había logrado ingresar a la industrialización mediante la sustitución de importaciones, algo que los países latinoamericanos más grandes habían iniciado ya en las décadas de los 20 y los 30. El lanzamiento de la Alianza para el Progreso por el gobierno de Estados Unidos al mando de Kennedy, bajo la consigna de que el desarrollo económico y la reforma agraria eran las mejores armas para combatir la revolución, parecía acomodarse perfectamente al nuevo esquema de desarrollo centroamericano.

Sin embargo, al final las expectativas solo se cumplieron a medias y aparecieron "cuellos de botellas" y barreras difíciles de franquear. La sustitución de importaciones privilegió a las fases finales de la producción, con lo cual los eslabonamientos hacia atrás ("*backward linkages")* y el valor agregado por la industria fueron bajos. Mucho de esto tuvo que ver con las limitaciones del mercado interno y las dificultades para ampliarlo, dado el relativo fracaso de la reforma agraria y el poco empleo generado por la industria.

En la década de 1970 empezaron a ser evidentes otros resultados del nuevo modelo de desarrollo basado en la industrialización: un aumento de la polarización y de las desigualdades sociales, sobre todo en el campo, y un retroceso de las reformas sociales emprendidas en la década de 1950. Con la excepción de Costa Rica, no se logró que el Estado pudiera asegurar la provisión de los servicios básicos de salud, educación y garantías laborales en beneficio de las grandes mayorías. La protesta social y la revolución aparecieron en el horizonte político de Nicaragua, El Salvador y Guatemala hacia 1978.

2. La política tributaria y la integración centroamericana

Durante la etapa de sustitución de importaciones la política tributaria estuvo fuertemente marcada por los intentos de establecer impuestos sobre la renta o sobre las exportaciones tradicionales (como una forma de captar recursos de los sectores que generaban más recursos), pero generalmente con escaso impacto, y por el proceso de integración económica centroamericana. Después de la segunda guerra mundial, y ante el sustancial mejoramiento de los principales productos de exportación tradicional de esos países, las recomendaciones de los organismos internacionales y de la cooperación bilateral se orientaron hacia el fortalecimiento de los impuestos de comercio exterior, tanto del lado de las exportaciones, como del lado de las importaciones. Se consideraba que de esa manera se podría establecer un proceso de movilización y transferencia de recursos para apoyar los esfuerzos de modernización económica con base en el surgimiento de otros sectores productivos.

Del lado de las exportaciones se propuso aumentar la tasa impositiva de forma gradual y progresiva conforme los precios de los principales productos de exportación tradicional aumentaran en el mercado internacional. Esto se complementaba con la recomendación, con una perspectiva de más largo plazo, de que se estableciera el Impuesto Sobre la Renta y se fortaleciera la tributación de la propiedad, que serían instrumentos más directos para generar ingresos, menos dependientes de las fluctuaciones de precios de uno o dos productos de exportación.

En cuanto a los impuestos de importación, éstos estarían sujetos a la estrategia regional de sustitución de importaciones por la vía del Mercado Común. Dicha estrategia contempló el establecimiento de tasas razonablemente elevadas para que el arancel externo común del área integrada de los países de América Central sirviera como incentivo para fomentar un proceso de industrialización que desde el principio se orientaría a atender el mercado del conjunto de países, a diferencia de otros países latinoamericanos, donde estuvo enfocado solamente a mercados nacionales.

Estas políticas eran congruentes con un procesos de integración económica enfocados hacia el establecimiento de una zona de libre intercambio, que conllevaba la eliminación de los impuestos de comercio exterior entre los países del área integrada, y la creación de una unión aduanera en la cual se aplicaba un arancel externo común para las mercaderías provenientes de terceros países fuera del área integrada.[5] Además, se contemplaba una reducción gradual de esta protección conforme se volviera más competitivo el sector industrial y según evolucionaran los acuerdos internacionales de desgravación, especialmente dentro del seno del Acuerdo General sobre Comercio y Tarifas de Comercio Exterior –GATT–.

Lo anterior significó que los impuestos al comercio exterior se aplicaron solo a las operaciones comerciales provenientes de o con destino a terceros países y dejaron de aplicarse al comercio realizado dentro del área centroamericana, lo que generó nuevos problemas tributarios. Al disminuir drásticamente las importaciones de bienes de consumo provenientes de países fuera de América Central, y al aumentar las de materias primas y bienes intermedios exentos de derechos —en parte debido a que los incentivos fiscales para impulsar la industrialización y atraer inversiones extranjeras se concretaron en este tipo de exenciones— los ingresos fiscales se erosionaron. Fue especialmente nociva la competencia entre países por atraer inversión extranjera mediante el otorgamiento creciente de incentivos fiscales, que consistían principalmente en exonerar del pago de aranceles la importación de materia prima, productos intermedios y equipo requerido por las empresas industriales ya establecidas.[6] En retrospectiva, ésta sería la primera "guerra" de incentivos

fiscales, que dos o tres décadas más tarde se reproduciría en un contexto de apertura y de lucha por atraer inversiones extranjeras que produjeran para mercados externos.

Debido a que no podían gravarse las exportaciones destinadas a los países del Mercado Común Centroamericano, tampoco se podían generar ingresos tributarios por esta vía. Además, los impuestos aplicados a las exportaciones tradicionales generaban fuerte oposición y la variabilidad de sus precios no las volvía una fuente estable de recursos. A su vez, los intentos por establecer impuestos sobre la renta que realmente fueran efectivos solo tuvieron un éxito parcial en Honduras y Costa Rica, como se verá más adelante.

3. La historia fallida del Impuesto Sobre la Renta

Antes del siglo XX los impuestos directos tenían una importancia mínima y se limitaban a gravar, por lo general en forma casi simbólica, las propiedades urbanas y rurales. Guatemala aprobó un impuesto de este tipo en 1921. Costa Rica fue el único país que adoptó un Impuesto Sobre la Renta a principio del siglo XX, en 1916, pero su aplicación se suspendió por la Primera Guerra Mundial. Una norma de 1917 lo sustituyó por un gravamen del 10% sobre las utilidades de bancos y prestamistas y un 2% sobre las ventas de empresas comerciales e industriales. En 1922 se aplicó la legislación aprobada en 1916 pero su efecto fue mínimo, ya que excluyó del impuesto a los productores de café y a otros grupos económicos poderosos, mientras que eliminó la norma de 1917. De hecho, el Impuesto Sobre la Renta aplicado a los salarios y utilidades, y un impuesto territorial sobre las propiedades se aprobó recién en 1946 y fue recaudado por primera vez en 1947.[7] El Impuesto Sobre la Renta en Costa Rica pasó del 1.5% del PIB en 1960 al 2.8% del PIB en el año 1970, pero luego se redujo al 2.4% en 1980 (Ver cuadro 2).

En El Salvador,[8] la ley del Impuesto Sobre la Renta se aprobó en 1950, con una tabla progresiva, desde el 3% hasta el 44 % de las ganancias netas para personas, pero con un impuesto de solo 5% sobre la renta imponible para las sociedades anónimas.[9] Las utilidades que se utilizaran para reinversión industrial se podían deducir de la renta imponible, al igual que el monto de los intereses pagados por préstamos a establecimientos industriales. Se buscaba fomentar la industrialización y la formación de sociedades anónimas.[10] La ley del Impuesto Sobre la Renta parecía responder a ese propósito. En 1953 se aprobó una ley de fomento industrial que reforzó todavía más el apoyo a la industria con franquicias aduaneras y/o exenciones impositivas. La inversión industrial aumentó en forma lenta aunque sostenida antes de 1960, y fuertemente luego de la aprobación del establecimiento del Mercado Común Centroamericano, pero los ingresos derivados del ISR en su conjunto no llegaron a superar el

Cuadro 2
Evolución del Impuesto sobre la Renta, 1960-1980
(Proporción del PIB)

	1960	1965	1970	1975	1980
Costa Rica	1.5	2.0	2.8	2.6	2.4
El Salvador	1.0	1.7	1.6	2.5	2.4
Guatemala	0.6	1.0	1.0	1.6	1.2
Honduras	1.5	1.7	3.0	3.3	4.5
Nicaragua	0.9	1.3	0.9	1.6	1.8

Fuente: Elaboración propia con base en datos de SIECA(1973), CEPAL(2001) y ESAPAC(1966).

1.6% del PIB en 1970, aunque después aumentaron a 2.4% en 1980.[11]

En lo que respecta a Honduras,[12] el ISR fue decretado en 1949 y comenzó a recaudarse en 1950. El presidente Gálvez siguió los consejos de una misión del FMI, la que también reiteró la recomendación de crear el Banco Central. Durante el período de Gálvez (1949-1954) aumentó considerablemente el gasto público en obras de infraestructura, educación y salud. Los recursos del Estado seguían dependiendo básicamente de los impuestos al comercio exterior, pero se agregaron ahora dos nuevas fuentes de ingresos: el Impuesto Sobre la Renta[13] y los préstamos y donativos externos. Este último rubro fue particularmente significativo pues permitió a los gobiernos dejar de recurrir a los préstamos de las compañías bananeras. De hecho, el último préstamo de este tipo al gobierno ocurrió al inicio del período de Gálvez. Honduras, junto con Costa Rica, fueron los dos primeros países que le aplicaron el Impuesto Sobre la Renta a las empresas bananeras, a partir de la primera mitad de la década de 1950, y hacia 1970 el Impuesto Sobre la Renta captaba el equivalente del 3.0% del PIB en Honduras, que aumentó a un máximo (regional) de 4.5% en 1980.[14]

La aplicación del Impuesto Sobre la Renta a las bananeras es uno de los limitados casos en que la oposición fuerte y concentrada de estas empresas fue superada por políticas de Estado basadas en una coalición o base social que incluyó a sectores medios, no siendo casualidad que este impuesto se aplicara primero en Costa Rica y Honduras, con sistemas políticos y sociales más abiertos que en los otros tres. En la posibilidad de aplicar esta política también incidió la intención de la Corte de Justicia de los Estados Unidos de iniciar un juicio en contra de la United Fruit debido

a prácticas monopólicas, lo que limitó su margen de negociación.[15]

En Nicaragua en 1952 George Garvy, asesor de finanzas públicas contratado por el Banco Mundial, preparó un exhaustivo informe sobre el sistema fiscal, considerándolo regresivo e inadecuado para enfrentar los retos de una economía en crecimiento. Garvy recomendó crear el Impuesto Sobre la Renta ("fundamento de todo sistema tributario moderno"), simplificar el sistema de tributos indirectos, reformar los tributos al patrimonio,[16] y revisar de manera profunda los sistemas de erogación pública.[17]

Derivado de estas recomendaciones, el ISR fue aprobado en diciembre de 1952, con un ingreso imponible mínimo de 20,000 córdobas anuales (unos 4,000 dólares) y una tasa del 4%, la que en sus tramos más altos de ingreso llegaba hasta un 18%. Aunque la adopción del impuesto fue novedosa, los recursos fiscales siguieron dependiendo en alrededor del 80% de los impuestos indirectos. La población afectada por el Impuesto Sobre la Renta era un núcleo muy reducido, y una Ley de Fomento Industrial, incluyendo incentivos fiscales para las nuevas industrias, fue aprobada en 1955 y debilitó más al Impuesto Sobre la Renta.[18] El año 1970, el ISR en su conjunto solamente recaudaba 0.9% del PIB, habiendo aumentado al 1.8% en 1980.[19]

El último país de la región en aprobar el ISR fue Guatemala, si bien previo a 1963 contaba con un impuesto aplicado a las utilidades empresariales.[20] En 1958 una misión del Banco Mundial recomendó que el gobierno redujera el gasto público y promulgara la ley del Impuesto Sobre la Renta. Lo anterior fue atendido por el Ejecutivo a finales de 1959, cuando presentó al Congreso un proyecto de ley. La aprobación del ISR no fue sencilla, y fue necesaria la presentación de tres iniciativas de Ley por parte del Ejecutivo seguidas por un largo y acalorado proceso de discusión en el seno del Congreso, con una fuerte oposición del sector empresarial, y en un clima político de alta inestabilidad. Finalmente, en noviembre de 1962, fue aprobada la ley del Impuesto Sobre la Renta, que entró en vigencia el 1 de julio de 1963. La escala impositiva era progresiva, desde el 5% si el total de la renta imponible era de mil quetzales anuales, hasta el 37% sobre una renta imponible de medio millón de quetzales.[21] En 1970 el ISR recaudaba el equivalente al 1.0% del PIB, con un nivel parecido (1.2%) en 1980.

En síntesis, Costa Rica estableció el ISR en 1946, Honduras en 1949, y seguidamente lo establecieron El Salvador en 1951 y Nicaragua en 1953.[22] Guatemala implementó un ISR en 1963. Hubo algún avance en el aumento de la recaudación como resultado de estas reformas, pero con un impacto bastante menor a lo que se había previsto originalmente, lo que era especialmente evidente en los casos de Nicaragua y Guatemala (Véase el cuadro

2 de nuevo). Esta debilidad de los ISR es especialmente clara cuando se contrasta su recaudación, generalmente menor al equivalente de tres puntos porcentuales del PIB, con lo que sería posteriormente el IVA o impuesto de ventas, con una recaudación equivalente a alrededor del 6% en el país en donde su recaudación era menor (Véase el Recuadro 2).

Recuadro 2
La debilidad en la tributación directa: un rasgo estructural de Centroamérica

Un agudo diagnóstico de la situación en Guatemala hacia 1950, que se puede aplicar *mutatis mutandi* a otras épocas y países de la región, fue elaborado por la misión de Adler, Schlesinger y Olson (1952, pp. 35-36). Entre sus conclusiones afirman: "Durante los cinco años últimos el Gobierno guatemalteco ha echado los fundamentos institucionales de su anunciada política de apoyar el desarrollo de industrias nuevas, promoviendo mejoramientos de los métodos de producción agrícola y dotando al país del capital social suficiente para estimular y asegurar su continuo crecimiento económico. Ha reorganizado asimismo el sistema monetario estableciendo un nuevo banco central; ha fundado el Instituto de Fomento de la Producción como entidad oficial autónoma para planificar y dirigir una mejor utilización de los recursos del país; ha echado las bases institucionales de la estructura de un amplio sistema de seguridad social destinado a proveer protección contra los riesgos de enfermedad, accidente, vejez y desocupación. Estas nuevas funciones aumentan considerablemente la carga del sistema fiscal. La presión ha sido mitigada en los últimos años porque había a disposición superávit fiscales acumulados en el curso de la guerra, y porque han prevalecido circunstancias extraordinariamente favorables para el comercio de exportación del país. Es, sin embargo, por demás evidente que el sistema fiscal no ha sufrido aún, ni en el lado de los ingresos ni en el de los egresos, la adaptación exigida por las nuevas responsabilidades asumidas por el Estado. El Gobierno se ha mostrado remiso en aumentar el nivel de conjunto de la imposición porque no desea reducir el nivel de consumo de las categorías menores y medianas de beneficiarios de renta que soportan la mayor proporción de la carga fiscal. No ha logrado, por otra parte, acceso a los ahorros del grupo relativamente pequeño de la gente acomodada".

Si colocamos las siguientes recomendaciones, derivadas de la propuesta del plan regional *Centroamérica 2020*, al lado de la cita del informe de la misión Adler, Schlesinger y Olson en Guatemala (1950), parece claro que la situación no ha cambiado mucho. Ahora, eso sí, la recomendación de los expertos internacionales es mucho más directa y tajante:

"En América Central los sueldos y salarios tributan a una tasa similar a las del resto de América Latina, pero en ciertos países la rentabilidad sobre el capital (intereses, dividendos y ganancias de capital) está absolutamente exenta de impuestos. Esto da origen a anomalías tales como que un centroamericano pudiente que reside en Estados Unidos paga impuestos

al erario norteamericano por concepto de intereses y dividendos devengados en la región, pero si reside en América Central no tributa un centavo".

"La idea de gravar la rentabilidad sobre el capital ha sido generalmente recibida con aprensión en América Central, sobre la base de que constituiría un desincentivo a la inversión. Sin embargo, ello a menudo se confunde con un gravamen sobre los flujos de capital, lo cual efectivamente podría incentivar la fuga de capitales. Dado que la distribución del ingreso en la región es extremadamente desigual, la rentabilidad sobre el capital representa una proporción del PIB mucho mayor que en los países desarrollados y eximirla del pago de impuestos significa imponer una carga indebida al resto de la sociedad, especialmente a los sectores más desposeídos. Más aún, la mayor parte de la rentabilidad sobre el capital proviene de activos colocados en el extranjero (principalmente en Estados Unidos). Gravar la rentabilidad sobre el capital es parte importante de la reforma fiscal que requiere la región y que debe incluir los ingresos provenientes de capitales colocados dentro y fuera de ella".

(Bulmer-Thomas y Kincaid , 2000. p.93-94)

4. Una respuesta tardía e incompleta

La erosión tributaria causada por los incentivos fiscales establecidos para fomentar el proceso de industrialización regional, y la ausencia de impuestos sobre la renta realmente efectivos, condujo a una situación de crisis fiscal a fines de la década de 1960. Frente a esta situación los países de América Central combinaron tres tipos de respuestas. Primero, comenzaron a fortalecer la aplicación de impuestos sobre el consumo, inicialmente de ventas, que posteriormente evolucionaron hasta aproximarse, con variaciones, al impuesto al valor agregado, IVA. Segundo, suscribieron en 1968 el llamado Protocolo de San José, mediante el cual acordaron establecer unas sobre tasas elevadas para los bienes de consumo importados y producidos fuera del Mercado Común Centroamericano. Esto último terminó de conformar un sector industrial protegido a costa de posponer una reforma fiscal necesaria para hacer frente a los gastos crecientes del Estado, sobre todo en el plano social. Tercero, y más que todo en Guatemala, El Salvador y Nicaragua, se realizó un drástico ajuste de los egresos, con recortes en los gastos en salud y educación.

5. La economía política de la política tributaria entre 1945 y 1980

El período 1945-1980 se caracterizó por una modernización e intentos de reformismo en el ámbito económico, con un proceso político simultáneo de oscilaciones entre democracia y autoritarismo militar. La industrialización no cambió el balance

del poder entre las clases sociales, en parte porque se produjo en un período de fuerte auge de las exportaciones tradicionales, y en un contexto donde la clase obrera tampoco creció numéricamente en forma significativa. Algunos han caracterizado a la industrialización centroamericana como un proceso "aditivo", donde el nuevo sector simplemente se agregó a la matriz agroexportadora pre-existente.[23] Por esto mismo, no cambió significativamente el balance de poder dentro de la élite empresarial.

La principal explicación de la incapacidad del Estado para aumentar los impuestos directos habría provenido de la oposición fuerte y concentrada de los grupos terratenientes que, según Best (1976), influían en la conformación de una estructura impositiva acorde a sus preferencias en detrimento de los intereses de la mayoría de la población. De acuerdo con Best, ninguna explicación económica convencional para justificar los beneficios de tener ingresos fiscales bajos se adaptaba bien al caso de los países de América Central, y es por eso que dicho autor recurrió a un modelo basado en la economía política y las relaciones de poder.

Por tanto, la composición y tamaño de la recaudación impositiva sería un resultado de decisiones políticas tomadas en un contexto específico de relaciones de poder entre grupos y clases. Solo el caso de Costa Rica se apartaba del modelo general. Puesto que la industrialización no modificó el balance del poder entre las clases, desplazando a los terratenientes como fue el caso, por ejemplo, en Brasil y Argentina, los actores emergentes se insertaron en una matriz social heredada del período agroexportador, que no favorecía la generación de más recursos para el Estado.

Por su parte, los actores externos tuvieron alguna incidencia en la formulación de políticas fiscales pero un efecto casi nulo sobre la recaudación tributaria total durante este período. El reajuste y modernización del ISR en Costa Rica, así como la sucesiva adopción del mismo en Guatemala, Honduras, El Salvador y Nicaragua fue el resultado de recomendaciones sobre el particular presentadas por expertos tributarios del gobierno de los EUA, quienes colaboraron en el proceso de configuración y adopción de esos impuestos.[24]

Por ejemplo, en los años 50 y 60, los organismos internacionales recomendaron a los países de América Central el Impuesto Sobre la Renta por ser un impuesto directo con progresividad. Dichas recomendaciones se orientaron al establecimiento o mantenimiento de este impuesto, con tasas marginales relativamente altas y escalas de la tasa marginal que aseguraran una progresividad efectiva y una ampliación de la base. Esto último se hizo con el objeto de generalizar este impuesto a todos lo estratos de la sociedad y fortalecer la captación del mismo de parte de las personas individuales y jurídicas.[25]

Este tipo de recomendaciones fue bien recibido en términos generales por los gobiernos de América Central, dadas las necesidades de ingresos que tenían. Pusieron en práctica programas de reformas del ISR para modernizarlo, ampliando las escalas de tributación y promoviendo la generalización del mismo, pero suscitó críticas y acciones de rechazo fuerte y concentrado por parte de las elites económicas, generalmente apoyados por sectores medios de los países de América Central. Las condiciones políticas inestables y a menudo represivas, con la excepción de Costa Rica y (parcial) de Honduras, no favorecieron la conformación de alianzas más amplias que pudieran enfrentar o debilitar la oposición fuerte y concentrada de las élites de origen agrario. Esta oposición y altas tasas nominales dieron lugar a que los gobiernos aceptaran, dentro del ISR, abundantes exenciones y exoneraciones para personas individuales y actividades empresariales.

El resultado de lo anterior fue que, si bien los impuestos sobre la renta tenían tasas nominales altas, en la práctica las tasas efectivas eran bajas. En resumen, las recomendaciones de los organismos internacionales para aumentar la captación del ISR, con el objeto de compensar la disminución de ingresos derivada de las reducciones arancelarias causadas por el proceso de integración centroamericana, no aportaron los resultados esperados debido a la oposición fuerte y concentrada de las élites económicas y a la debilidad de la acción colectiva de otros actores que podían haberse beneficiado de estas reformas.

Ante la debilidad de los recursos tributarios, los recursos públicos, cruciales para asegurar la seguridad social, la salud, y la educación, así como obras de infraestructura, pasaron a depender estrechamente del endeudamiento externo e interno. Los intentos de aumento de la presión tributaria fueron resistidos, tanto por las élites económicas como por los sectores medios, y a pesar de las recomendaciones técnicas de los organismos internacionales. Es posible que esta oposición sistemática tuviera que ver con la ausencia, en las élites económicas, de un verdadero proyecto de país y de una amplia visión de horizonte futuro. La creciente polarización social y el temor a la revolución, arraigado internamente luego del triunfo de la revolución cubana en 1959, seguramente contribuyeron a esta situación. En la década de 1970 la confrontación social y política aumentó notablemente, y países como El Salvador, Nicaragua y Guatemala, parecieron acercarse cada vez más al umbral de la revolución.

D. Crisis y ajuste frente a la globalización

1. Rasgos generales

A finales de los años 70 y principios de los 80, el segundo shock de petróleo impulsó un profundo proceso de ajuste económico alrededor del mundo. En los países

de América Central se implementaron inicialmente políticas monetarias y fiscales expansionistas con el objeto de mantener los niveles de gasto público y de crecimiento económico experimentados durante la segunda parte de los años 60 y primera de los 70, pero que ahora se daban en un contexto de recesión mundial y de deterioro de los términos de intercambio. Ello dio lugar a que a partir de 1982 se experimentaran severos desequilibrios macroeconómicos en la región, incluyendo tasas negativas de crecimiento económico y una acelerada disminución de las reservas internacionales.

Los acontecimientos políticos forman parte de esta etapa, incluyendo los conflictos armados en El Salvador y Guatemala y la victoria sandinista en Nicaragua. Además se aceleró un proceso de cambio económico más general, que los países de América Central comenzaron a adoptar con base en una nueva estrategia que incluían la liberalización económica y financiera, la desregulación y privatizaciones, sintetizada en el llamado "Consenso de Washington". Los cambios fueron precipitados, en buena medida, por fuertes modificaciones en la coyuntura y en las relaciones internacionales, entre las cuales destaca la aprobación de la Iniciativa para la Cuenca del Caribe (1983) por la administración Reagan y negociaciones con una alta condicionalidad para reducir y postergar el pago de la deuda externa y para contar con acceso a financiamiento externo.

La súbita apertura de nuevos mercados, junto con la caída en los precios del café y del algodón, la crisis de la deuda externa y el shock petrolero, empujaron a buscar nuevos productos de exportación. A las metas de estabilización macroeconómica se sumaron las medidas de apertura comercial (reducción de aranceles y eliminación de barreras no arancelarias), la creación de renovados incentivos fiscales para las nuevas actividades de exportación (exenciones de impuestos para empresas en zonas francas o para exportadores de productos no tradicionales y, en algunos casos, certificados de abono tributario, CAT), el abandono de las tipos de cambio fijo en un contexto de fuertes devaluaciones, y la progresiva eliminación de los subsidios vía precios mínimos y/o tasas de interés preferenciales.

2. La política tributaria y el ajuste

El ajuste fiscal, intentado en el contexto que acaba de reseñarse, fue parte del paquete de reformas estructurales que se impulsaron desde principios de la década de 1980. Los componentes más importantes de la política tributaria fueron entonces la reducción en las tarifas aduaneras, el establecimiento de nuevos incentivos fiscales y el establecimiento del IVA como base de los impuestos indirectos y pilar fundamental del conjunto de ingresos tributarios.

Un rasgo importante de esta etapa fue la disminución de la importancia de los

impuestos aplicados al comercio exterior. Esto incluyó la reducción y eventual desaparición de los impuestos a las exportaciones y una reducción sustancial de los impuestos (aranceles) aplicados a las importaciones, inicialmente de manera unilateral –a menudo como parte de programas de ajuste estructural- y posteriormente como parte de negociaciones comerciales, primero para ingresar al GATT/OMC y luego como resultado de la firma de una serie de acuerdos bilaterales de libre comercio con otros países.

Se buscó compensar esta reducción de ingresos por medio del establecimiento de impuestos al comercio interno, como el IVA. Así, dicho impuesto comenzó a constituirse en la fuente principal de ingresos tributarios.

Entre 1980 y 2005 el aumento en la recaudación directa fue menor que el de la tributación indirecta. El Impuesto Sobre la Renta enfrentó diversas limitaciones, entre las que sobresalen dos, como se señaló en el capítulo anterior. Por una parte, el impuesto a la renta personal aplicado se caracterizó por tener un gran número de exenciones, además de ser un impuesto pagado sobre todo por los trabajadores en relación de dependencia empleados en el sector formal, y sin incluir a trabajadores informales.

Por otra, fueron amplias las exoneraciones sectoriales del impuesto a la renta de las empresas, aplicables en todos los casos a exportaciones no tradicionales, incluyendo la maquila, zonas francas y el turismo, con lo que se excluyó de la tributación directa a los sectores más dinámicos. Lo

Cuadro 3
Evolución del Arancel Promedio, 1980-2006
(Recaudación total por aranceles / importaciones CIF)

Países	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2006
Costa Rica	11.6	19.1	11.0	8.4	2.4	2.3	2.1
El Salvador	15.6	22.2	7.4	6.0	2.8	2.6	2.6
Guatemala	14.5	8.5	7.1	8.3	4.5	5.5	3.4
Honduras	14.9	22.7	17.5	10.3	4.8	2.5	2.2
Nicaragua	13.6	6.8	7.3	10.3	10.5	2.2	1.9
Panamá	2.7	4.0	3.3	4.7	2.5	2.8	3.0

Fuente: Elaboración propia sobre la base de información de Ministerios de Hacienda, Bancos Centrales y la Contraloría General de Panamá.

anterior está asociado a la segunda "guerra de incentivos" que, asociada a la nueva estrategia de "desarrollo hacia fuera" impulsada a partir de la década de 1980, fue parte de la competencia por atraer inversión extranjera exportadora de bienes y servicios fuera de América Central. Ello se reflejó en legislaciones extremadamente generosas dedicadas a favorecer las exportaciones no tradicionales, incluyendo a la maquila, con exoneraciones totales no solo de aranceles sino también del Impuesto Sobre la Renta y de impuestos municipales y sobre activos.[26]

Este conjunto de factores resultó en que, durante la etapa de crisis y ajuste a la globalización (1980-2006), las medidas tributarias aplicadas, junto con los esfuerzos por fortalecer la administración tributaria, dieran como resultado un modesto aumento de la carga tributaria, reducida si se le compara con otros países latinoamericanos, y extremadamente reducida cuando se le compara con el resto del mundo.

3. La historia del Impuesto al Valor Agregado —IVA—

Lo más notable de la última etapa de crisis y ajuste frente a la globalización, en materia tributaria, fue la adopción del IVA, fenómeno que también se dio de manera amplia en el ámbito mundial, y que respondió, especialmente, a la necesidad de compensar la reducción de los aranceles aplicados a las importaciones, como parte del proceso de liberalización comercial. Sin embargo, la implementación del IVA, o de amplios impuestos sobre ventas, no fue un proceso fácil y lineal, sino complejo y con avances y retrocesos. Costa Rica, Nicaragua, Honduras y Panamá fueron los primeros países que tomaron las recomendaciones del FMI y del BM, en la segunda parte de la década de los 70, para sustituir los antiguos impuestos de ventas por un impuesto general de ventas, cercano al Impuesto del Valor Agregado (IVA) (Ver Cuadro 4).[27] Costa Rica adoptó en 1975 una variante del IVA, más cercano a un impuesto de ventas, con múltiples cambios posteriores. Tuvo una tasa inicial del 10% para luego reducirla al 8%. Posteriormente aumentó la tasa al 13% en 1990, la redujo más tarde al 12% en 1992 y luego se redujo al 11% en 1993. En 1995 aumentó la tasa al 15% pero al año siguiente la redujo de nuevo al 13%.[28]

En Nicaragua la adopción del IVA en 1975 se efectuó en una época de crisis fiscal en la que se trataba desesperadamente de obtener ingresos para financiar la guerra. Se aplicó una tasa inicial del 6%. Posteriormente se establecieron tres tasas del 5%, 6% y 10% a las que después se añadió la tasa del 15%. Luego se suprimió la tasa del 10%, habiendo quedado vigentes tres tasas del 5%, 6% y 15% a partir de 2001.[29] Finalmente, en 2002, el número de tasas se redujo a dos, 7% y 15%.

En Honduras hubo una resistencia inicial a implementar las recomendaciones del FMI

para adoptar el IVA y cuando ello se hizo en 1976 tuvo que hacerse con una tasa inicial baja, del 3%, que luego se transformó en dos tasas, del 7% y del 10%. Posteriormente esas tasas se elevaron al 12% y al 15% respectivamente.[30]

En el caso de Guatemala la adopción del IVA en 1983 fue parte de un Acuerdo de Contingencia negociado con el FMI.[31] Tuvo una tasa inicial del 10% que al poco tiempo se redujo al 7%. Luego aumentó al 10% en 1996 y al 12% en 2001.[32] Finalmente, El Salvador puso en vigencia el IVA en 1992, como parte de un amplio programa de modernización de la economía en el que estaban involucrados el FMI y el BM.[33] Adoptó el IVA con una tasa inicial del 10% que luego fue elevada al 13% en 1995.[34]

El cuadro 4 muestra que después de cierta caída inicial en las tasas del IVA en algunos países, a partir de 1994 las tasas del IVA de los países de América Central tendieron a aumentar y converger en torno a una o dos tasas. En varios países la implementación del IVA o del impuesto de ventas tuvo más de una tasa con el objeto de reducir el sesgo regresivo de este impuesto.

4. El ocaso de los impuestos aplicados al comercio exterior

Los impuestos aplicados al comercio exterior son de los más antiguos adoptados en los países de América Central, pero en la nueva etapa de crisis y ajuste a la globalización pasaron de ser el primer impuesto en importancia al tercero, después del IVA (o impuesto sobre ventas) y del ISR. Luego del final de la Segunda Guerra Mundial los gobiernos de América Central y los asesores de los organismos internacionales consideraban que los impuestos al comercio exterior eran prácticamente insustituibles, pero esta situación comenzó a cambiar

Cuadro 4
Fechas de Adopción del IVA y Tasas

Países	Fecha de adopción		Tasas				
			Inicial	1994	1997	2001	2006
Costa Rica	Enero	1975	10	8	8	13	13
El Salvador	Sept.	1992	10	10	13	13	13
Guatemala	Agosto	1983	(10) 7	7	10	12	12
Honduras	Enero	1976	3	7; 10	7; 10	12; 15	12; 15
Nicaragua	Enero	1975	6	5; 6; 10	5; 6; 10; 15	5; 6; 15	7 y 15
Panamá	Marzo	1977	5	5; 10	5; 10	5; 10	5; 10

Nota: véase el texto para la explicación de múltiples tasas y de sus variaciones.

Fuente: Stotsky y WoldeMariam (2002) y elaboración propia con base en la legislación de cada país.

en la década de 1960 con la firma del Tratado General de Integración Económica Centroamericana.

Los cinco países de América Central signatarios de ese tratado establecieron una zona de libre comercio y un arancel externo común —los componentes más importantes de una unión aduanera—[35] pero en la medida en que el comercio intracentroamericano sustituía importaciones de productos industriales que antes provenían del resto del mundo, se debilitó la recaudación de aranceles. Como ya se indicó, ello se agravó con la exoneración de impuestos aplicados a los insumos que requería el sector industrial y que importaba del resto del mundo. Paralelamente se fueron debilitando los impuestos aplicados a las exportaciones, hasta casi desaparecer en la década de los 80.

A principios de la década de los 80, bajo el influjo de las recomendaciones del BM y del FMI, los países de América Central, como otros países, empezaron a inclinarse hacia la reducción general de los impuestos al comercio exterior.[36] Así, en 1986 el gobierno de Costa Rica redujo los aranceles a la importación de bienes finales e intermedios, pero aumentó los aranceles de materias primas. Asimismo, eliminó las sobretasas arancelarias.

En 1986 el gobierno de El Salvador redujo los aranceles de importaciones. Más tarde, en 1990, rebajó el arancel máximo de importaciones al 35% y el mínimo al 5%. Luego, en 1992, se efectuaron algunos ajustes a las tasas. En 2001 se aprobó la simplificación aduanera para eliminar o reducir trámites y simplificar los que quedaban.

Guatemala inició un proceso de reducción de aranceles de bienes finales e intermedios en 1986 y aumentó los aranceles de algunas materias primas. Asimismo, estableció algunas sobretasas que fueron eliminadas en 1991. En 1992 una reforma fiscal redujo de nuevo los aranceles de importación.

En 1990, dentro de una reforma encaminada a la apertura y liberalización económica, el gobierno de Honduras redujo y simplificó los aranceles de importación. Posteriormente, en 2003, los aranceles se redujeron una vez más para armonizarlos con los aranceles del resto de los países centroamericanos.

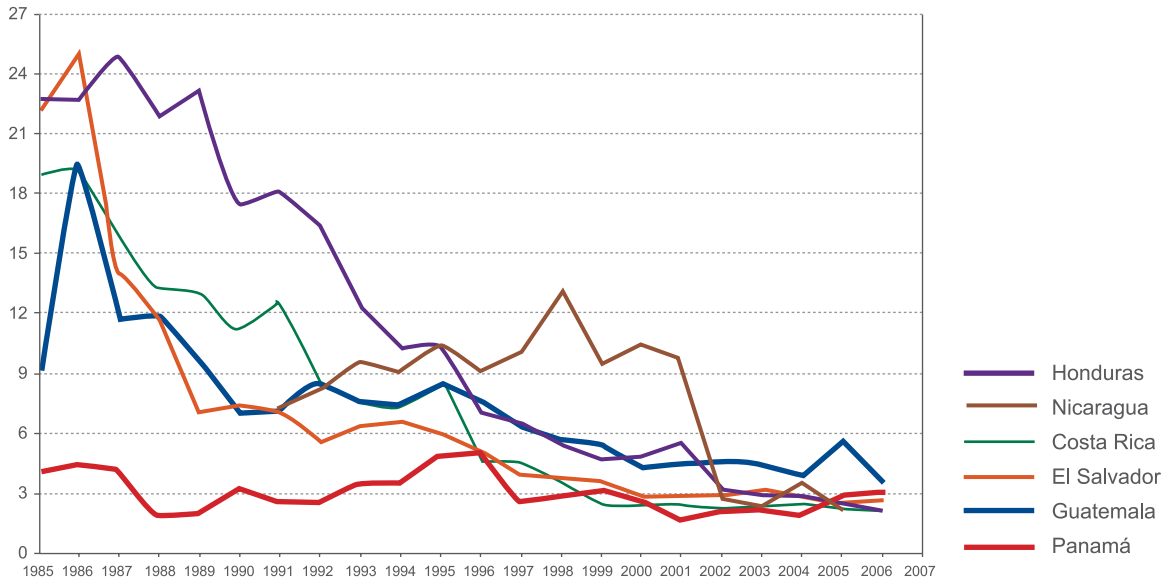
Esta reducción de la protección arancelaria y no arancelaria (también se eliminaron cuotas de importación o precios de referencia que encarecían las importaciones) fue acompañada generalmente por fuertes devaluaciones de las monedas. Esto último encarecía las importaciones, lo que tendía a reducir el efecto negativo de reducir la producción nacional. Sin embargo, hubo países, como Honduras, donde el rezago del ajuste cambiario significó que la producción nacional inicialmente tuvo que enfrentar una fuerte competencia proveniente de importaciones con aranceles más bajos

y con precios menores resultantes de la apreciación cambiaria. En todo caso, la reducción de aranceles, y de los ingresos tributarios que resultarían de estos, fue significativa, especialmente en algunos años específicos, como se observa en la Gráfica 1. Esto afectó de manera negativa tanto a la producción (especialmente industrial) como a las finanzas públicas.

Dos países se apartaron de esta tendencia: Panamá, con una amplia proporción de sus importaciones sujetas a un libre comercio y sin una estrategia de sustitución de importaciones similar a la de los otros países de América Central; y Nicaragua, con una reducción inicial de importaciones como consecuencia de la guerra que sufrió, seguida de sobretasas aplicadas posteriormente a las importaciones. Fue solo a partir de 2002 que Nicaragua coincidió con los demás países en materia de tributación de las importaciones.

Más adelante, entre 1995 y el 2006, las reducciones arancelarias de los países de América Central se realizaron, sobre todo, como parte de la negociación de tratados de libre comercio (ver Cuadro 5). Esas reducciones no han estado armonizadas bajo criterios de integración regional sino que se han dado bajo criterios individuales

Gráfica 1
Arancel efectivo promedio[a], 1985-2006
(porcentajes)



[a/] Razón entre recaudación total de aranceles dividido por importaciones CIF.

Fuente: Elaboración propia sobre la base de información de ministerios de Hacienda, Bancos Centrales y la Contraloría General de Panamá.

Cuadro 5
Tratados vigentes en los países de América Central

	Primer año de vigencia
Costa Rica, El Salvador*, Guatemala*, Honduras*, Nicaragua*, República Dominicana* y Estados Unidos (DR-CAFTA)	2006* 2007+
Costa Rica – países miembros de la Comunidad del Caribe (Antigua y Barbuda, Barbados, Belice, Dominica, Granada, Guyana, Jamaica, San Cristóbal y Nieves, Santa Lucia, Saint Vincent y las Granadinas, Surinam y Trinidad y Tobago)	2005
Guatemala-Taiwán	2006
Costa Rica-Canadá	2002
Guatemala, El Salvador, Honduras con México	2001
El Salvador – Chile	2002
Costa Rica – Chile	2002
Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua con República Dominicana	2002
Nicaragua – México	1998
Costa Rica- México	1995

Fuente: SIECA, Ministerio de Economía de Guatemala, Ministerio de Comercio Exterior de Costa Rica, Ministerio de Fomento, Industria y Comercio de Nicaragua.

de cada país o de un grupo de éstos, como el llamado "Triángulo Norte" (Guatemala, El Salvador y Honduras), sin incluir a todo el conjunto.

Como se puede observar en el cuadro anterior, la cantidad de tratados comerciales que han suscrito los países de América Central ha sido numerosa, a lo cual hay que agregar la importancia de las relaciones comerciales con los Estados Unidos, que derivan en pérdida de ingresos provenientes de impuestos a las importaciones.

De acuerdo con algunas estimaciones, las pérdidas recaudatorias asociadas con los efectos directos e indirectos de la entrada en vigencia del CAFTA ascenderían a 0.4% del PIB en El Salvador, Guatemala y Nicaragua; a 0.6% del PIB en Costa Rica y a 1.1% del PIB en Honduras.[37] Los impuestos aplicados a las exportaciones, que ya se habían reducido —aunque con altibajos— durante las dos décadas previas, desaparecieron durante las décadas de los 80 y los 90.

En síntesis, los impuestos aplicados al comercio exterior pasaron de representar cerca del 35% del total de la tributación centroamericana en 1980 a un aproximado del 10% en 2006, especialmente por la reducción de aranceles. Los impuestos aplicados a las exportaciones desaparecieron,

mientras que los aplicados a las importaciones mantuvieron un ritmo descendente que continuará en los próximos años, ahora debido a los procesos graduales de desgravación acordados como parte de los tratados de libre comercio como el CAFTA.

5. Los nuevos incentivos para las exportaciones no tradicionales

A partir de la década de los 80, los países de América Central acudieron a nuevos incentivos fiscales, especialmente para exportaciones no tradicionales y turismo. Los gobiernos del área comenzaron a explorar alternativas para reducir la dependencia de sus exportaciones tradicionales y dejar atrás la sustitución de importaciones industriales, y para lograrlo introdujeron las zonas francas. Aunque la Zona Franca en Colón, Panamá, fue establecida en 1948, el impulso más intenso en la introducción de legislación de zonas francas no empezó sino hasta finales de los 70 e inicios de los 80. Además de lo anterior, otras leyes y estrategias para fomentar las exportaciones no tradicionales y el turismo se presentaron posteriormente, lo cual se ha reflejado en una serie amplia de incentivos (véase el Recuadro 3 en relación a los diferentes términos utilizados).

Recuadro 3
La nomenclatura de la industria de exportación y la caracterización de incentivos

En China e India es utilizado el término "Zonas Especiales Económicas" para describir una zona cerrada donde las empresas importan materia prima y exportan bienes y servicios con un régimen de incentivos fiscales. En América Latina se les denomina "Zonas Francas". Las maquilas —que también importan materia prima y exportan bienes con valor agregado bajo un régimen de incentivos fiscales— pueden existir adentro o afuera de una Zona Franca. Existen zonas francas en todos los países de América Central.

Por otra parte, pueden encontrarse distintos tipos de incentivos diseñados para atraer inversión y muchas maneras de clasificarlos. El FMI ha utilizado la siguiente clasificación:

- "Tax Holidays" o "Vacaciones Fiscales": exoneración de pagar impuestos por un plazo especificado
- Créditos Fiscales sobre la inversión: los pagos del impuesto sobre la renta serían compensados con un crédito fiscal generado a partir de la inversión que las empresas realizan
- Depreciación Acelerada: una vida más breve para activos y el mismo costo original
- Subsidios a Inversión: proveer fondos públicos directamente para la inversión privada
- Incentivos Fiscales Indirectos: exención del pago del IVA y de los derechos arancelarios para materia prima y bienes de capital

Fuente: Tanzi y Zee (2001).

Después de la Zona Libre de Colón, no fue sino hasta los 70 que se crearon zonas francas en casi todos los países de América Central, con la excepción de Costa Rica. En Guatemala se creó la Zona Libre de Industria y Comercio Santo Tomás de Castilla (1973); El Salvador estableció la Zona Franca de San Bartolo (1974); y en 1976 fueron establecidos Puerto Cortés en Honduras y la Zona Franca de Exportación Las Mercedes en Nicaragua.

Posteriormente, a fines de los 80 y los 90, fue aprobada, en cada uno de los países, la legislación respectiva sobre zonas francas, con lo cual las empresas instaladas en ellas laboraban como si estuvieran en un régimen de libre comercio, con libertad de comprar sus insumos en cualquier parte del mundo, por lo general exentas del 100% del pago del Impuesto Sobre la Renta empresarial. La legislación ha permitido que puedan construirse plantas satélites fuera del área

Cuadro 6
Legislación vigente sobre Zonas Francas y Maquilas

País	Ley Zonas Francas	Promoción de Exportaciones
Guatemala	Decreto 65-89 Ley de zonas Francas (1989)	Ley de Maquila Decreto 29-89 (1989), Reformada en 2004
Costa Rica	Ley 7120 (1990)	Régimen de Perfeccionamiento Activo y devolutivo de derechos. Ley de Aduanas No. 7557 (1995) y Reglamento de los regímenes de Perfeccionamiento Activo y Devolutivo de Derechos (1997)
Honduras	Ley de Zonas Libres (ZOLI), Decreto 356 (1976) Ley de Estímulo a la Producción, a la Competitividad y Apoyo al Desarrollo Humano, Decreto No.131-98 (1998) Reglamento de la Ley de Zonas Libres. Acuerdo No.81-99 (1999)	Ley de Las Zonas Industriales de Procesamiento para Exportaciones Decreto No. 37-87 (1987) Ley del Régimen de Importación Temporal Decreto 37 (1984)
Nicaragua	Decreto de Zonas Francas de Exportación (Decreto No. 37-91, Decreto No. 46-91, y Decreto 31-92 son los más relevantes) (1991)	Ley Nº 382 (2001) Ley de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo y de Facilitación de las Exportaciones
Panamá	Ley No. 28 de 1992	Programa de Incentivos para el establecimiento de industrias de ensamblaje, Decreto N°5, del 19 de enero de 1979, reformado según decreto ejecutivo Nº 51 del 8 de junio de 1981
El Salvador	Decreto 405, Ley de Zonas Francas de 1998	Ley de Reactivación de las Exportaciones Decreto No. 460 de 1990 (Reformada en 1991, 1992, 1993 y 1997

Fuente: Elaboración propia con base en CEPAL (1998), Ministerio de Economía de Guatemala, Ministerio de Comercio Exterior de Costa Rica, Ministerio de Industria, Fomento y Competitividad de Nicaragua, Dirección General de Promoción de Comercio Exterior e Inversiones de la Secretaría de Industria y Comercio de Honduras, Ministerio de Economía de El Salvador.

física de la zona franca, y que las empresas de las zonas francas puedan vender parte de su producción en el mercado local.[38] En el cuadro 6 se presenta un detalle de la legislación de cada país sobre las zonas francas.

Costa Rica fue el primer país en implementar un esquema de esta naturaleza, ya que en 1984 estableció "un régimen de admisión temporal que permitía recibir dentro del territorio aduanero, con suspensión de toda clase de tributos y constituyendo garantías con capacidad de responder eventualmente del pago de estos últimos".[39] Todos los países de América Central han implementado esquemas similares, que inicialmente estuvieron orientados hacia producción de vestuario y textiles destinados a países fuera del área centroamericana.

Los paquetes de incentivos que ofrecen los países de América Central son muy similares, como puede apreciarse en el Cuadro 7, con excepción del tratamiento sobre el ISR, en el cual los plazos difieren o incluso no existen, como en Honduras, y de las restricciones impuestas a las ventas

Cuadro 7
Beneficios de zonas francas en Centroamérica

Incentivo	Costa Rica	El Salvador	Guatemala	Honduras	Nicaragua
Exención del ISR	• 100% por 8 años • 50% siguientes 4 años • 100% por 12 años y 50% por 6 años en zonas de menor desarrollo	100% por 20 años	100% por 12 años	100% (sin límite)	- 100% por 10 años - 60% después
Límites a ventas locales	Hasta 25% en manufacturas • - 50% para servicios	Ninguno	Con aprobación de la Dirección de Política Industrial: • Hasta 20% de la producción total	• Hasta 5% en manufacturas • Hasta 50% para empresas comerciales de exportación	Con aprobación del Ministerio de Economía: Entre 20-40% dependiendo del tipo de firma
Incentivos Comunes en todos los países					
100% Exención Impuestos a Importación Materias Primas, incluidos combustibles					
100% Exención Impuestos de Importación de Maquinaria y Equipo					
100% Exoneración a la Repatriación de Ganancias					
100% Exención de impuesto de ventas o IVA (En El Salvador es por 10 años y renovable)					
100% Exención a impuesto sobre los activos (En Costa Rica es por 10 años)					
100% Exención a impuestos municipales y otras tasas (En Costa Rica es por 10 años y en El Salvador por 20 años)					
Ninguna restricción al manejo de divisas					
Ningún requerimiento de compras locales					

Fuente: Elaboración propia basada en Rodríguez y Robles (2003) y Wisecarver y otros (2005).

locales. La OMC prohíbe la exoneración del ISR a las exportaciones por considerarlo equivalente a un subsidio, pero permite esta subvención hasta fines de 2009, o mantenerla por tiempo indefinido en el caso de un país con un ingreso por habitante inferior a los US $1.000 por año.[40] Por ende, Guatemala, El Salvador, Costa Rica y Panamá tendrían que dejar de aplicar esta exoneración en el 2009 porque no caen en ese caso.[41]

Estos esquemas se justificaron argumentando que persistía una fuerte protección de la producción para el mercado centroamericano, fruto de la estrategia de sustitución de importaciones. La protección se consideraba similar a un subsidio (equivalente a la diferencia entre el precio mayor de los bienes producidos localmente y los importados), que era pagado por los consumidores de América Central, y favorecía a los industriales que producían para el mercado local. Para eliminar este sesgo y favorecer la producción orientada a mercados externos, correspondía entonces eliminar los impuestos aplicados a las exportaciones dirigidas al resto del mundo, especialmente en el caso de nuevas exportaciones no tradicionales e incluso favorecerlos con nuevos subsidios, como los Certificados de Ahorro Tributario.

Con lo anterior se lograba que el tratamiento —protección arancelaria— otorgado a las empresas industriales que producían para el istmo fuera similar al que se daba —por la vía de exenciones— a quienes exportaban productos no tradicionales al resto del mundo. Pero lo que debió haber sido un mecanismo transitorio de promoción, injustificado cuando los mercados de América Central se abrieron a las importaciones procedentes del resto del mundo, se transformó en la norma permanente. Luego se han ampliado las leyes para favorecer la exportación de otros bienes y servicios, incluyendo la maquila con destino a los países del istmo.

En particular, el turismo se ha convertido en otra prioridad para las economías centroamericanas, y en los 80 creció la legislación que fomenta la inversión en este sector. Guatemala y Costa Rica aprobaron estímulos para el turismo en los años 70, y el resto de países lo hicieron 20 años más tarde, incluyendo la exoneración de varios impuestos (Cuadro 8). La Ley de Turismo en Guatemala (Decreto No. 25-74) incluyó incentivos originalmente, pero fueron eliminados en 1997. Sin ellos el sector ha crecido significativamente y aun así hay quienes argumentan que el Gobierno necesita estimular el turismo para generar más inversión.

Nicaragua posee la Ley de Turismo (Ley No. 306 de 1999) más detallada de toda América Central, con requisitos mínimos de inversión y en 2006 se planteó un nuevo estímulo (Ver Recuadro 4).

Panamá también tiene requisitos mínimos dependiendo en la ubicación del proyecto.

Cuadro 8
Impuestos exonerados en las leyes de promoción del turismo

Impuesto	Costa Rica	El Salvador	Honduras	Nicaragua	Panamá
	1985	2005	1998	1999	1994
Aranceles para insumos	X	X	X	X	X
Impuesto sobre la renta		X	X	X	X b/
Impuesto sobre bienes inmuebles a/	Derogado	X	X	X	X
IVA (IGV) para insumos				X	
Depreciación acelerada	X				X
Impuestos sobre activos					X
Impuestos municipales		X c/			

a/ en El Salvador solamente se aplica a la transferencia de bienes raíces que afecte la adquisición de inmuebles.
b/ Se aplica solamente a inversiones en Conjuntos Monumentales Históricos y ciertas otras inversiones; y
c/ exención parcial.

Fuente: Elaboración propia con base en leyes nacionales.

Recuadro 4
¿Nuevos incentivos para el turismo en Nicaragua?
Anteproyecto de Ley Especial de Creación de Bonos para la Inversión Turística —Ley BIT—

En 2006 se presentó en Nicaragua un anteproyecto de ley que pretende facultar para emitir Bonos de Inversión Turística (BIT), a las empresas privadas propietarias de proyectos turísticos aprobados, y financiar así su desarrollo. Asimismo, las faculta para utilizar, como fuente de pago de los bonos y sus intereses, los flujos futuros de los impuestos ISR e IVA, hasta por un máximo de 20 años.

Doce profesionales de la Economía y del Derecho Fiscal nicaragüense hicieron público, en septiembre de 2006, un pronunciamiento en el que instaban a los diputados de la Asamblea Nacional a rechazar la posibilidad de que el Estado financie negocios privados arguyendo que "resulta inadmisible incentivar a un sector de la economía nacional mediante el financiamiento estatal con los impuestos de los contribuyentes, que en lugar de ser recaudados para el erario piensan orientarse hacia la edificación y funcionamiento de empresas privadas". Asimismo, "esta iniciativa de ley ha sido objeto de fundadas críticas de expertos y organizaciones especializadas en la disciplina financiera, entre las que destacan la Dirección General de Ingresos (DGI), Comisión Económica de la Asamblea Nacional y bancadas mayoritarias de ese Poder del Estado, Consejo Nacional de Universidades (CNU) y Fondo Monetario Internacional (FMI), entre otros".

El 1 de diciembre de 2006 la Ley BIT ya contaba con el dictamen favorable de la Comisión de Turismo de la Asamblea Nacional.

Fuentes: 1. Anteproyecto de Ley Especial d Creación de Bonos para la Inversión Turística. 2. Exhortación a la Asamblea Nacional sobre la Ley BIT. Disponible en http://www.elnuevodiario.com.ni/2006/10/02/opinion/30310

Cuadro 9
Sectores beneficiados por la legislación de incentivos para el turismo

	Costa Rica	El Salvador a/	Honduras	Nicaragua	Panamá
Sectores cubiertos	1985	2005	1998	1999	1994
Hotelería y albergues	X	X	X	X	X
Agencias de viajes	X	X	X	X	X
Transporte aéreo	X	X	X	X	X
Transporte acuático	X	X	X	X	X
Transporte terrestre	X	X		X	X
Arrendamiento vehículos	X	X	X	X	X
Artesanías		X	X	X	
Centros de recreación b/		X	X	X	X
Centros de convenciones		X	X	X	X
Inversiones en infraestructura		X		X	X
Restaurantes		X	X	X	X
Filmación de películas		X		X	X

a/ sujeto a aprobación del Ramo de Turismo del Ministerio de Hacienda.
b/ Honduras excluye clubes nocturnos y discotecas; Panamá y Nicaragua sí los incluyen.
Nota: todos los sectores no necesariamente gozan de los mismos beneficios.

Fuente: ICEFI con base en leyes de cada país.

El Salvador tiene la ley de incentivos de turismo más nueva (2005) y exige una inversión mínima de US $50,000 para gozar de beneficios fiscales, con lo cual se tiende a discriminar en contra de las pequeñas y medianas empresas. Además, el conjunto de sectores que se beneficia como consecuencia de las leyes de incentivos para el turismo es amplio y arbitrario como puede verse en el Cuadro 9.

En época reciente se ha reactivado la discusión sobre el efecto de los incentivos y han surgido iniciativas que reflejan una aparente impaciencia por atraer nueva IED. Por ejemplo, en Guatemala se aumentaron los incentivos a la industria de la maquila en 2004 (Decreto 38-2004),[42] y existe una iniciativa en el Congreso que aumenta los beneficios de la ley de zonas francas (Decreto No. 65-89) a usuarios y administradores.

En mayo de 2006 el Ministerio de Comercio Exterior de Costa Rica propuso una iniciativa para sistematizar la Ley de Zonas Francas (Ley 7120) con énfasis en la capacidad de la inversión para generar empleo en áreas de menor desarrollo, como condición para gozar los beneficios de los incentivos. La búsqueda de IED ha producido una serie de incentivos sectoriales que, aparte de las exportaciones no tradicionales y el turismo,

Cuadro 10
Actividades Promovidas por Incentivos en América Central

	Costa Rica	El Salvador	Guatemala	Honduras	Nicaragua	Panamá
Zonas Francas	X	X	X	X	X	X
Procesamiento de Exportaciones (Maquila)	X	X	X	X		X
Turismo	X	X		X	X	X
Recursos Forestales	X		X		X	
Minería			X	X		X
Generación de Energía Renovable			X		X	X
Desarrollo de Infraestructura Pública				X		X

Otras: El Salvador: Publicación de libros, Honduras: Producción Bananera. Panamá: Comercio Marítimo, Empresas "Offshore", Ciudad de Saber, Compras del hogar segundo o del retiro, Centros de Llamadas (*Call Centres).*

Fuente: Elaboración propia con base en leyes nacionales.

se han extendido a otras áreas como los recursos forestales, minería —muy cuestionada— y otros servicios (cuadro 10).

No existen estimaciones precisas de los gobiernos respecto a cuánto merman los ingresos públicos por la existencia de estos esquemas de incentivos, con la excepción de Guatemala. En ese país, según estimaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, el gasto tributario procedente de zonas francas y maquilas sería equivalente a 2.7% del PIB en el año 2005.[43]

6. La economía política de las reformas tributarias entre 1980 y 2005

A diferencia de la etapa de sustitución de importaciones, la incidencia de actores externos pareciera haber sido mayor durante la etapa de crisis y ajuste a la globalización, especialmente en sus inicios, cuando se realizó la reducción de aranceles y la implementación del IVA en la región. Además de la ejecución del IVA y de los aumentos en sus tasas, las recomendaciones de los organismos internacionales durante esa época incluyeron la simplificación del ISR y el fortalecimiento de la administración tributaria, aunque la prioridad que aquellos organismos le dieron a estos dos últimos temas fue menor (ver Recuadro 5).

En este caso la incidencia de los organismos internacionales se explica, especialmente durante los 80, por una situación que aumentaba significativamente la vulnerabilidad de los países y gobiernos de América Latina en general. La situación combinaba la existencia de shocks externos que, por un lado, dieron lugar a la necesidad de contar con financiamiento externo inmediato pero, por otro, coincidieron con la falta de acceso de los gobiernos al financiamiento privado.

Recuadro 5
Evaluación independiente de la política tributaria aplicada como parte de los programas de ajuste, apoyados por el FMI

En el informe de Oficina Independiente de Evaluación del FMI se indica que las reformas tributarias apoyadas por programas del Fondo antes de 2003 le asignaron prioridad a la introducción del IVA y al aumento de sus tasas, junto con la reducción de aranceles, al tiempo que le otorgaban una menor atención a los impuestos sobre la renta y sobre la propiedad. También se indica que se le dio menor atención a las exenciones y exoneraciones y a la evasión del ISR y de aranceles aduaneros.

En repetidas ocasiones los incrementos al IVA han hallado resistencia en amplios segmentos de la población que los perciben como medidas poco equitativas para aumentar los impuestos. Este informe reconoce que el énfasis en el IVA ha estado motivado por la búsqueda de disposiciones que generen ingresos de forma rápida.

Aunque la evaluación independiente del FMI reconoce que es necesario seguir promoviendo el IVA como la piedra angular de un sistema impositivo moderno, recomienda realizar esfuerzos más intensos y de forma paralela en mejorar la recaudación, reducir exenciones discrecionales y disminuir la evasión tributaria, especialmente en los impuestos directos, tanto los que gravan a las personas como a las empresas, y mejorar la recaudación aduanera.

Fuente: Oficina de Evaluación Independiente del FMI (2003).

La única alternativa era acudir a las fuentes oficiales de financiamiento externo, pero éstas establecieron un "frente común", junto con los acreedores, con lo cual su poder de negociación frente a los gobiernos latinoamericanos era muy fuerte.[44]

Estas condiciones, junto con la crisis política y las confrontaciones armadas en la región, colocaron a los gobiernos centroamericanos en una situación de extrema vulnerabilidad. Hacia fines de los 90 la situación había cambiado: No había necesidad inmediata de financiamiento externo y existía una razonable posibilidad de financiamiento privado, aunque la condicionalidad asociada al programa de alivio de la deuda externa de países altamente endeudados —HIPC— que benefició a Honduras y a Nicaragua, permitiría que las fuentes oficiales de financiamiento externo continuaran incidiendo con fuerza en las políticas de ambos países.

Durante la etapa inicial de crisis y ajuste a la globalización, la asesoría tributaria del FMI y del BM asumió el liderazgo en América Central.[45] El Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y la Agencia de Desarrollo Internacional de los Estados Unidos (USAID) prefirieron apoyar las recomendaciones tributarias del FMI y del BM en vez de presentar propuestas propias e independientes. Tanto el FMI como el BM recomendaron la reducción de aranceles y el fortalecimiento del Impuesto al Valor Agregado, además de la simplificación y ampliación del Impuesto Sobre la Renta.[46]

Durante los años 50, en América Central se inició el proceso de armonización de aranceles entre los cinco países signatarios del Tratado de Integración Económica Centroamericana, con la asesoría de CEPAL, lo que condujo a establecer un arancel externo común que favorecía la sustitución conjunta de importaciones.[47] A partir de los 80 la situación cambió sustancialmente. En particular, los países de América Central pusieron en práctica un proceso de disminución y/o supresión de los impuestos de comercio exterior como parte de los programas de ajuste estructural convenidos con el Banco Mundial. Ello fue el inicio de una nueva estrategia de desarrollo "hacia afuera".

Así, en los 80 se fortalecieron dos tendencias que ya se vislumbraban en la región: la reducción de aranceles, y el abandono de compromisos conjuntos en la materia. Los países centroamericanos ya habían iniciado la reducción gradual de la protección otorgada por el Arancel Externo Común, y los programas de ajuste estructural negociados bilateralmente con el Banco Mundial dieron como resultado procesos particulares y acelerados de reducción de los aranceles, erradicando el compromiso de un arancel externo común. Ello fue reforzado por las condiciones de ingreso al GATT/OMC exigidas a los países de América Central como parte de su "cuota" de entrada a este organismo; fue una transición que cada país —con la excepción de Nicaragua, que era miembro fundador del GATT— negoció individualmente.

El debilitamiento del Arancel Externo Común continuó con la suscripción de tratados de Libre Comercio negociados con otros países, inicialmente con México, sin una posición centroamericana conjunta. La suscripción del Protocolo de Guatemala en 1993 permitió que cada país centroamericano realizara su negociación de manera individual, y no ha sido sino hasta muy recientemente que se retomó el énfasis en políticas centroamericanas conjuntas en el ámbito económico (ver Recuadro 6).

Como compensación a la reducción de los ingresos de los impuestos de comercio exterior, el FMI recomendó la adopción e incremento de tasas del IVA. En los documentos referidos a los préstamos de contingencia y en otros del FMI se indicaba que el IVA aseguraba una mejor captación de la obtenida de los impuestos sobre ventas tradicionales, porque permitía el autocontrol de los contribuyentes del IVA por medio de la integración de cadenas productivas. En sus recomendaciones iniciales el FMI propuso una tasa del 10% para el IVA en todos los países de América Central.

Algunos países adoptaron esa tasa al momento de poner en vigencia el IVA, aun cuando luego la revisaron hacia abajo; otros, adoptaron desde el inicio una tasa más baja, como ya se explicó. El potencial sesgo regresivo de este impuesto se reconocía por el FMI, pero se justificó y contrarrestó con argumentos sobre la efectividad de captación y amplitud de cobertura del IVA,

Recuadro 6
Los organismos internacionales de financiamiento frente a la armonización tributaria

La armonización regional de los instrumentos tributarios en los países de América Central no tuvo prioridad dentro de las recomendaciones de los organismos internacionales de financiamiento entre 1980 y 2004, aun cuando esos organismos reconocieron en documentos de investigación la conveniencia de que los países de América Central llevaran a cabo un proceso de armonización tributaria y, en sentido más amplio, de armonización fiscal. Las probables razones de esa ausencia de prioridad de la armonización tributaria de los países de América Central en las recomendaciones tributarias de los organismos internacionales de financiamiento están relacionadas con el pragmatismo y el deseo de avanzar rápidamente —sin esperar al país más rezagado— que ha estado presente en el contexto de las recomendaciones de esos organismos.

En particular, las prioridades de las recomendaciones de los organismos internacionales de financiamiento estuvieron orientadas a la obtención de objetivos numéricos específicos en los programas de préstamos de contingencia y de ajuste estructural en cada país. Este tipo de visión de las recomendaciones de los OIF ha sido criticado en años recientes por la Unión Europea —UE—, que ha requerido al FMI y al Banco Mundial que propongan a los gobiernos de los países de América Central programas de armonización tributaria regional de corto y mediano plazos que aprovechen las lecciones que surgen de la experiencia de la Unión Europea de armonización entre sus miembros.

La ausencia de armonización tributaria regional es evidente cuando se observan las diferencias entre los países de América Central en la evolución de la carga tributaria con respecto del Producto Interno Bruto. El FMI y el Banco Mundial no tuvieron una estrategia clara para lograr que los países de América Central alcanzaran una relación de ingresos tributarios igual o, al menos, bastante cercana entre sí, con respecto del PIB. En documentos recientes del FMI y del Banco Mundial, sin embargo, comienza a perfilarse una tendencia que favorece una convergencia de la tasa del IVA hacia el 15% en los países de América Central, y hay argumentos, relacionados con DR-CAFTA, que secundan la tendencia. Asimismo, se menciona la conveniencia de unificar la tasa del ISR para las personas individuales y jurídicas, y reducir las exenciones y exoneraciones a un nivel común para hacer más eficiente la captación de ese impuesto y evitar la tentación de crear ventajas comparativas artificiales a través de sistemas diferenciados de exenciones y exoneraciones. Ello ha dado lugar a propuestas de establecer en América Central códigos de conducta sobre estos temas. El interés por conformar una Unión Aduanera, propuesta que cuenta con un apoyo decidido de la Unión Europea, también ha dado lugar a propuestas de armonización de aranceles y de procedimientos aduaneros.

y por sus características de elasticidad positiva ante aumentos del ingreso.

En síntesis, las recomendaciones de los organismos internacionales, especialmente del FMI para la implantación del IVA, se justificaron con razones de modernización del sistema de tributos indirectos, el autocontrol y una potencial mayor cobertura de los contribuyentes y, por ende, una mayor captación de ingresos a través de ese tributo. Pero no fue así, por las dificultades de supervisión y control derivadas de las exenciones y de la aplicación de la tasa 0 para las exportaciones y algunas actividades que se han incluido en ese impuesto, y por el tamaño de la economía informal. La unión de esos factores debilitó la captación y el autocontrol de ese impuesto.[48]

La oposición a este impuesto por las organizaciones de la sociedad civil, a causa de su sesgo regresivo, contrastó con una menor oposición de la élite empresarial, lo que explica en parte su implementación más efectiva y continua que en el caso del ISR, no obstante los problemas de autocontrol del IVA que resultan de la discontinuidad de cadenas productivas generadas por la existencia de sectores informales.[49] Esto trajo como consecuencia un comportamiento en zigzag de la tasa del IVA, que se aumentó y disminuyó en repetidas ocasiones, como ya se observó, aunque el IVA, o un impuesto de ventas muy similar, finalmente se consolidó como el impuesto de mayor recaudación en América Central.

El fortalecimiento del Impuesto Sobre la Renta no siguió una trayectoria similar. El FMI, en sus programas, le dio una atención prioritaria a la implementación del IVA durante esta etapa, lo que no sucedió con el Impuesto Sobre la Renta.[50] A su vez, la persistencia de la matriz social de intereses agroexportadores y el surgimiento de nuevos intereses, asociados con el crecimiento de las exportaciones no tradicionales y a los servicios, se reflejaron en una oposición continua a reformas que fortalecieran este impuesto u otro tributo directo (Ver Recuadro 7).

A partir de los 80, siguiendo las recomendaciones del FMI, los países de América Central iniciaron un proceso de transformación del ISR, que continuó durante los 90. Las transformaciones contemplaron la reducción en las tasas marginales, la disminución de las escalas progresivas del impuesto de la renta de personas, y el establecimiento de una tasa única reducida para las empresas.[55] Dentro de este contexto se establecieron criterios de renta presunta y hubo esfuerzos poco exitosos para reducir o eliminar las exenciones y exoneraciones, y dar mayor facilidad y transparencia a las declaraciones del ISR, con lo cual, teóricamente, debería facilitarse el control de su captación.

Los resultados de estas nuevas tendencias en América Central fueron mixtos. Por una parte, las polémicas y críticas sobre las disposiciones del ISR disminuyeron; por

Recuadro 7
Origen y diversificación de las elites centroamericanas

Un cambio importante en el período 1980-2005 es el proceso de diversificación de las elites económicas y el fortalecimiento de fracciones agro-industriales que, aunque sin lograr distanciarse de su origen agrario, aceptaron o impulsaron procesos de cambio en aquellos países con conflictos armados y contribuyeron al establecimiento (El Salvador, Nicaragua y Guatemala) o consolidación (Costa Rica y Honduras) de regímenes políticos democráticos. Sin embargo, y precisamente por su origen agrario, resulta ilustrativo, como lo ha explicado Jeffrey Paige, que aunque en los países de América Central se logró establecer regímenes democráticos, incluyendo procesos electorales abiertos con participación universal, estas elites tendieron originalmente a favorecer regímenes democráticos más restringidos.[51] La presencia de fuerzas insurgentes y la amenaza de conflictos armados prolongados fueron decisivas, en distintos momentos, para llegar a acuerdos que culminaran con el establecimiento de regímenes democráticos más amplios.[52] Lo anterior es importante desde la perspectiva de la política fiscal porque contribuye a explicar la oposición de estas elites a las reformas tributarias precisamente por su naturaleza conservadora, dada por su origen en el agro.

Como parte del proceso de diversificación de las elites económicas en un contexto de acumulación transnacional ha habido otros cambios cuyo efecto es difícil de predecir. Uno, que no pareciera auspiciar o facilitar la posibilidad de impulsar reformas tributarias, es el surgimiento de poderosos grupos económicos regionales. Han surgido en cada país grupos de poder económicos que tienen presencia, por medio del comercio y de la inversión, en el resto de países de América Central y, en ocasiones, en otros países fuera de América Central.

Estos grupos corporativos provienen de todos los países, aunque de acuerdo con A. Segovia predominan los guatemaltecos y salvadoreños, con fuertes vínculos entre sí. Le seguirían los costarricenses y después vendrían los nicaragüenses que fueron obligados a internacionalizarse como consecuencia de la revolución sandinista, y que pertenecen al sector financiero. A continuación estarían los grupos panameños y hondureños, que tienen mayor presencia en el sector financiero y comercial, respectivamente. El gran poder económico de estos grupos, que se ha fortalecido mediante la realización de alianzas con empresas transnacionales y aprovechando vínculos familiares, les habría permitido "despegarse" del resto de sectores empresariales, constituyéndose en una especie de elite regional con gran capacidad de incidencia en las políticas públicas de la región.[53]

Por otra parte, ha sido significativo el aumento de la inversión extranjera a partir de la década de 1990,[54] especialmente en comercio y servicios, e incluyendo como parte de este proceso un incremento de la inversión intra-centroamericana. La inversión extranjera en la electricidad y la telefonía ha aumentado como parte de la privatización de servicios; en la banca, aprovechando la desregulación financiera, y en maquila, beneficiándose de las

condiciones especiales de acceso al mercado de los Estados Unidos. Además, se ha extendido al turismo, a industrias nuevas como la electrónica (con el emblemático ejemplo de INTEL en Costa Rica) y también se ha asociado con negocios tradicionalmente familiares, como la cerveza y el comercio. Con la suscripción del CAFTA esta tendencia se ha fortalecido y puede preverse una creciente presencia extranjera en las economías centroamericanas, con la consiguiente posibilidad de incidir en las políticas que las condicionan.

otra, no hubo un sensible mejoramiento en la captación de recursos a través de ese impuesto, y las exenciones y exoneraciones aumentaron. Una tendencia de creciente relevancia ha sido la de fortalecer la administración tributaria en la práctica, que resulta importante frente al reconocimiento de que los programas del FMI implementados antes de 2003 no le asignaban suficiente atención.[56]

Durante la década de los 90 los organismos internacionales, especialmente el FMI, también recomendaron a los países de América Central la implantación de impuestos porcentuales sobre ingresos brutos o activos, acreditables al Impuesto Sobre la Renta, para compensar las debilidades del ISR y asegurar una captación mínima de ese impuesto. El FMI presentó esta propuesta argumentando que este nuevo tipo de imposición garantizaba la equidad en la captación de impuestos directos.[57]

Este impuesto proporcional sobre ingresos o activos, que tuvo diferentes nombres y particularidades, vigorizó la captación de impuestos directos en América Central. Sin embargo, como es un impuesto que se cobra ex-ante a los resultados de la actividad productiva, suscitó polémicas y una oposición fuerte y concentrada de las élites económicas —en contraste con su oposición más difusa ante el IVA— y que en Guatemala y Costa Rica incluyó el acudir a tribunales constitucionales con la intención de impedir su aplicación. Así, aunque este tipo de impuesto produjo buenos resultados de captación directa donde estuvo en uso, hubo una tendencia de los grupos empresariales a impedir su vigencia por la vía de diferentes medios jurídicos o políticos. Eso significó que no se convirtiera en una fuente estable de ingresos durante esa etapa.

De lo anterior puede concluirse que las recomendaciones de los organismos internacionales durante la etapa de crisis y ajuste a la globalización (1980-2005) no propiciaron sino un modesto e inestable aumento de la carga tributaria proveniente de la tributación directa, aunque hubo un incremento de la tributación indirecta, especialmente del IVA. Esto se debió a una combinación de factores: por una parte, a la falta de prioridad de los impuestos

directos en los programas apoyados por los organismos internacionales; por otra, a la oposición fuerte de las elites económicas al fortalecimiento de la tributación directa, incluyendo la oposición a la reducción o supresión de las exenciones y exoneraciones del ISR[58] y a los impuestos aplicados a activos.

En el caso de la tributación indirecta también hubo una oposición, más difusa pero significativa, de otros actores internos ante el IVA, que no pudo detener una convergencia gradual de todos los países de América Central en torno a una base ampliada y tasas más altas del IVA (o de impuestos de venta similares). La oposición se reflejó, en ocasiones, en esfuerzos por reducir la regresividad del IVA, que tomó la forma de una tasa que permitió, en algunos países, la exención de ciertos bienes o servicios. Fue evidente la incapacidad política de aquellos actores para plantear fuentes alternativas de ingresos en áreas donde había convergencias con organismos internacionales de financiamiento: la reducción de exenciones y exoneraciones, y el establecimiento de impuestos directos alternativos, como los impuestos a activos o a la propiedad.

A la oposición fuerte y concentrada de las elites económicas se sumó la insuficiente y débil capacidad de sectores que podrían haberse beneficiado de las reformas tributarias, moldeando una manifiesta debilidad tributaria en la región durante la etapa de crisis y ajuste a la globalización.

E. El papel de los actores políticos en el momento actual

1. Introducción

Existe frustración sobre la incapacidad de los partidos políticos para atender los problemas económicos de la población, que incluso ha conducido al cuestionamiento del régimen democrático —y, por consiguiente, de los poderes legislativos— en la región.[59] Estas percepciones contrastan con los estudios y recomendaciones en materia fiscal que, a menudo, suponen un protagonismo único del Poder Ejecutivo, con evaluaciones centradas en la perspectiva de los ministerios o secretarías de Hacienda o Finanzas, de las administraciones tributarias o aduaneras, e incluso de cooperantes internacionales tan influyentes como el FMI, el Banco Mundial o el BID, sin tomar en cuenta los poderes legislativos.

Pero el análisis de la economía política de las reformas tributarias no puede hacer abstracción de la acción legislativa ni de los partidos políticos, que constituyen la esencia de los regímenes democráticos de la región. Desde la década de los 90 todos los países de América Central cuentan con regímenes políticos democráticos, lo que diferencia a la etapa actual de las previas. La política fiscal en América Central ha involucrado a los organismos Ejecutivo y Legislativo de cada país, y en ocasiones incluso al Judicial por medio de su poder constitucional. Ello justifica asignarle una particular atención

a la acción política, en particular a los partidos políticos y al principal ámbito en el que interactúan: la instancia legislativa. En una democracia, el poder político de los partidos podría ser, además, un contrapeso frente al fuerte y concentrado poder de los grupos económicos más poderosos.

2. Los condicionantes constitucionales de la labor legislativa en materia fiscal

Las constituciones de América Central asignan atribuciones muy similares a sus respectivos poderes legislativos en materia fiscal. La primera atribución que destaca es la de aprobar, reformar y derogar leyes. Esta es la tarea primordial de toda asamblea legislativa. Si bien es una atribución general, sin alusión directa al tema fiscal, lo abarca en gran medida por atribuciones más específicas que se identifican en cada constitución.

Los poderes legislativos también tienen, en todos los países, la responsabilidad de aprobar, reformar y derogar impuestos. Esta atribución tiende a mencionarse de forma escueta en cada constitución, pero evidentemente es una de las asignaciones medulares de todo poder legislativo. Usualmente se le asigna también, a ese organismo, la responsabilidad de aprobar los arbitrios municipales, con lo que un elemento esencial de la descentralización fiscal queda bajo el control de las asambleas legislativas.

Las constituciones le dan a los poderes legislativos la facultad de conceder exenciones e incentivos fiscales, la que en ciertos casos está vinculada a los impuestos, mientras que en otros se presenta como una atribución adicional. Aunque es claro que forma parte de la facultad impositiva, llama la atención cómo las constituciones han sentido la necesidad de explicitarlo.

Una de las limitaciones al Poder Constitucional en materia fiscal son las propias condiciones que establecen las constituciones en la materia.[60] El grado de condicionalidad constitucional va desde situaciones permisivas, con escasas declaratorias de inconstitucionalidad, como ocurre en Honduras, hasta situaciones donde las leyes son continuamente obstaculizadas o mutiladas por declaratorias de inconstitucionalidad que realiza la Corte de Constitucionalidad, como es el caso de Guatemala (Véase el Recuadro 8).

En Guatemala la Constitución permite que cualquier ciudadano o empresa, con la asistencia de tres abogados, pueda presentar un recurso ante la Corte de Constitucionalidad —tribunal máximo en el ramo de la Constitución en Guatemala— la cual puede suspender su vigencia si considera que la ley vulnera algún derecho constitucional.[61] Según la CEPAL esto fomenta que el campo de negociación de los impuestos sea una “negociación directa entre el Estado y las clases propietarias”, mientras que en otros países como Costa Rica o El Salvador, es en la Asamblea

Recuadro 8
Dos historias constitucionales en materia impositiva: Guatemala y Costa Rica

Mientras que la Constitución de Guatemala menciona trece veces la palabra impuestos y otras quince veces las palabras tributo, tributario o tributación, la de Costa Rica solo menciona en dos ocasiones la palabra impuestos, y las expresiones tributo, tributario o tributación no aparecen nunca. Esta comparación, que podría interpretarse como exclusivamente semántica, refleja mucho del espíritu fiscal que encierran ambas constituciones, y que ha dado lugar a dos patrones diferentes en materia de interpretación constitucional por su Corte de Constitucionalidad o Sala Constitucional, respectivamente.

La Constitución de Guatemala se juzga excesivamente restrictiva, dando lugar a numerosas declaratorias de inconstitucionalidad, mientras que en Costa Rica no se ha llegado a una situación tan extrema. En el caso de Guatemala son numerosos los artículos constitucionales que han sido utilizados para anular reformas impositivas, pero en particular se ha recurrido al artículo 243, sobre el principio de capacidad de pago, cuyo texto es el siguiente:

"El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco."

La apreciación más común sobre este tema es que mientras en Guatemala la Constitución y especialmente su interpretación por la Corte de Constitucionalidad se han prestado a abuso, haciendo fracasar reformas tributarias, en Costa Rica, por el contrario, la Sala Constitucional ha logrado evitar abusos impositivos, pero sin constituirse en un valladar que debilite la capacidad tributaria del Estado.

Legislativa, en el terreno propiamente político, donde se define el poder tributario del Estado.[62]

La disposición constitucional limita seriamente la capacidad del Poder Legislativo de Guatemala de incidir en la política tributaria en particular, mientras que tiene una incidencia relativamente menor en otros países de la región. La restricción de las capacidades del Congreso es también una restricción impuesta al régimen democrático, lo que es congruente con la visión democrática limitada de las elites económicas en Guatemala, como lo señalado en J. Paige anteriormente.[63]

Para comprender las restricciones constitucionales en Guatemala resulta útil examinar las estimaciones que la propia SAT realiza

acerca del impacto que tienen las reformas tributarias sobre la recaudación.[64] Con fines ilustrativos se presentan los datos correspondientes a los años 2004 y 2005 en los Cuadros 11 y 12.[65]

Como antecedente es preciso saber que en 2004, tras ser declarado inconstitucional el Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agrícolas, IEMA, que gravaba con un 3.5% el activo neto o con el 2.25% los ingresos brutos, se aprobó el IETAAP o Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, que se aplica a la base mayor, sea la cuarta parte de los activos netos o la cuarta parte de los ingresos brutos. El impuesto fue diseñado con una tasa descendente: arrancó en 2.5% en 2004, llega al 1% en 2007 y luego desaparece, de manera que el gobierno saliente heredará al gobierno que asume el poder en 2008 una situación fiscal frágil, que obligará a retomar el tema de la reforma fiscal (Ver cuadro 11).

Cuadro 11
Efecto de las reformas tributarias en Guatemala, 2004
(Cifras en Millones de Quetzales)

CONCEPTO	MONTO
Procesos de desgravación arancelaria	(81.63)
Derechos arancelarios a la importación	(72.88)
Impuesto al Valor Agregado, importaciones	(8.75)
Reformas tributarias del año 2004	(947.08)
Decreto 18-04 Impuesto Sobre la Renta	277.60
Decreto 19-04 Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz	1,226.00
Decreto 21-04 Nueva ley de bebidas alcohólicas	59.70
Expediente 629-2003 de la Corte de Constitucionalidad Impuesto sobre distribución de bebidas (Cerveza)	(2.40)
Expediente 641-2003 de la Corte de Constitucionalidad Impuesto sobre distribución de bebidas (Bebidas alcohólicas)	(215.90)
Expediente 1806-2003 de la Corte de Constitucionalidad Impuesto sobre distribución de bebidas (Vinos)	(138.80)
Expediente 1882-2003 de la Corte de Constitucionalidad Impuesto sobre distribución de bebidas (Patentes)	(6.60)
Expediente 1086-2003 de la Corte de Constitucionalidad Impuesto Sobre la Renta	(173.90)
Expediente 1766-2001 y 181-2002 de la Corte de Constitucionalidad Impuesto a las empresas mercantiles y agropecuarias	(1,845.40)
Expediente 684-2003 y 361-2004 de la Corte de Constitucionalidad Impuesto sobre petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo	(127.38)
Total efecto sobre la recaudación del año 2004	(1,028.71)

Fuente: Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) de Guatemala.

El IETAAP tuvo un efecto positivo en 2004, que equivalió a casi un 5% de la recaudación tributaria estimada por la SAT para ese año,[66] y las modificaciones introducidas al IVA y a los impuestos sobre bebidas alcohólicas también tuvieron efectos positivos. Sin embargo, el impacto final de las reformas que entraron en vigencia ese año fue negativo, y de una magnitud similar a la del aumento de los ingresos generado por el IETAAP. Esto se debió, en parte, al proceso de desgravación arancelaria. Pero sobre todo, a las resoluciones de la Corte de Constitucionalidad, de resultado negativo para la administración tributaria.

Las resoluciones de la Corte de Constitucionalidad no resuelven para siempre los

Cuadro 12
Efecto de las Reformas Tributarias en Guatemala, 2005
(Cifras en Millones de Quetzales)

CONCEPTO	MONTO
Decreto 38-04 Reformas a la ley de maquila	(19.50)
Impuesto al Valor Agregado Importaciones	(19.50)
Procesos de desgravación arancelaria por tratados de libre comercio y acuerdos de alcance parcial	(32.70)
Derechos arancelarios a la importación	(29.20)
Impuesto al valor agregado importaciones	(3.50)
Artículo VII del GATT	(164.59)
Reducción del cobro por utilización de facturas	(311.69)
Derechos arancelarios a la importación	(155.75)
Impuesto al Valor Agregado Importaciones	(155.94)
Aumento en la importación de vehículos usados	147.10
Derechos Arancelarios a la Importación	68.90
Impuesto al Valor Agregado Importaciones	78.20
Decreto 19-04 Ley del IETAAP	(599.30)
Anticipo del pago del IETAAP correspondiente al primer trimestre del año 20005 a diciembre de 2004	(599.30)
Decreto 18-04 Ley del Impuesto sobre la Renta	861.85
Régimen general	861.85
Decreto 601-04 Aranceles compensatorios a la importación de combustible	1,464.37
Derechos arancelarios a la Importación	1,307.47
Impuesto al Valor Agregado Importaciones	156.90
Expediente 361-2003 de la Corte de Constitucionalidad	(1,395.77)
Impuesto sobre petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo	(1,395.77)
Total efecto sobre la recaudación del año 2004	(50.23)

Fuente: Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) de Guatemala.

diferendos sobre las leyes tributarias; por tanto hay una suerte de batalla constante entre el Estado y el sector privado organizado: el cambio positivo más importante que se nota en el cuadro anterior resultó de la introducción del IETAAP; el cambio negativo mayor resultó de la eliminación del IEMA. Pero estos dos impuestos son, en sus rasgos esenciales, idénticos (Ver Cuadro 12).

En 2005 el efecto neto de las medidas que incrementaron la recaudación y las medidas que la disminuyeron fue prácticamente nulo. En este caso la reacción del Gobierno frente a la resolución de la Corte de Constitucionalidad (2003), que declaró inconstitucional el impuesto al petróleo y causó una pérdida de recaudación de Q1,395 millones, fue un nuevo decreto sobre la importación de combustibles, con un efecto positivo de Q1,464 millones. La batalla entre los esfuerzos del Gobierno para recaudar y las resoluciones constitucionales que invalidan los impuestos creados por el Gobierno parece continuar.

3. Condicionantes políticos de la incidencia legislativa

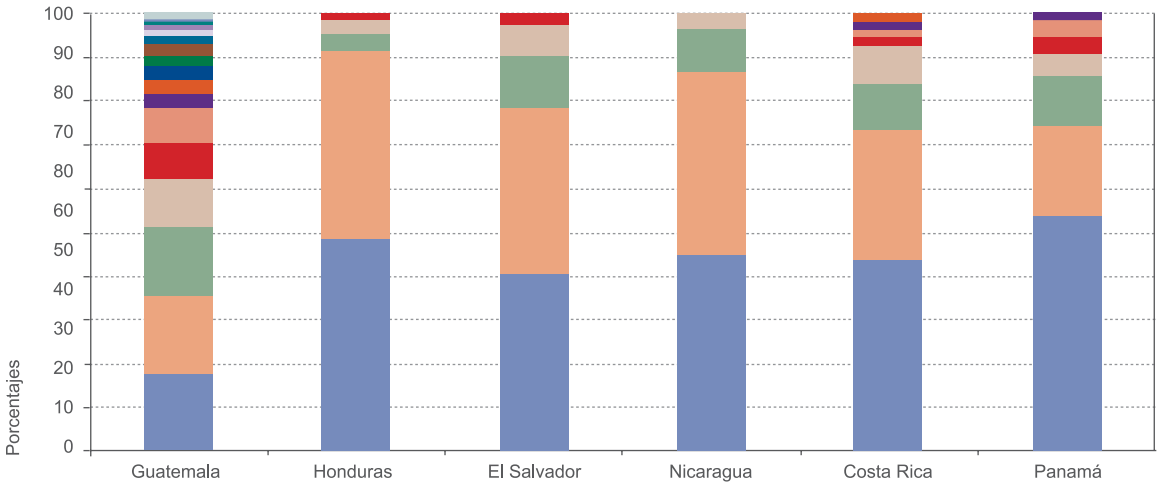
La ausencia de mayorías parlamentarias resultantes de las últimas elecciones en casi todos los países, con la excepción de Panamá, ha debilitado la incidencia relativa del Poder Ejecutivo frente al Legislativo, y ha dado mayor espacio al protagonismo de los miembros del Poder Legislativo en todos los ámbitos de las políticas públicas. Sin embargo, tres factores limitan esta mayor posibilidad de incidencia, con diferencias entre países.

Primero, en la mayor parte de casos la periodicidad de las elecciones legislativas, y su coincidencia con las del Ejecutivo, significa que los candidatos al Poder Legislativo tienen cierta dependencia política de los candidatos presidenciales. Segundo, en algunos casos la polarización ideológica ha debilitado la capacidad de llegar a acuerdos, lo que también debilita la gestión legislativa. Finalmente, la debilidad técnica en el ámbito fiscal del Poder Legislativo también ha limitado su capacidad de iniciativa.

La Gráfica 2 presenta información sobre la composición y segmentación de las bancadas en los congresos. Cada espacio en la barra representa el porcentaje de diputados que corresponde a determinado partido. El caso más extremo es el de Guatemala, donde aparecen 17 bancadas y un grupo de independientes. Varios de estos grupos no existían cuando la legislatura fue electa en noviembre de 2003. Se aprecia que la atomización parlamentaria es un fenómeno exclusivo de Guatemala, que refleja la situación diferente y cambiante del sistema de partidos políticos en América Central.[67]

Honduras cuenta con el sistema más institucionalizado de partidos políticos y Guatemala el menor; la institucionalidad

Gráfica 2
Participación porcentual de bancadas de partidos políticos en las asambleas legislativas, 2006
(Porcentajes)



Nota: los datos corresponden a diciembre de 2006 y no al momento de la elección, lo cual puede ser importante debido a la existencia de diputados que abandonan sus partidos semanas o meses después de que han sido electos.

Fuente: Asambleas legislativas o congresos de América Central.

de los partidos en El Salvador se ubica en una posición intermedia. En Costa Rica y en Nicaragua (después de las últimas elecciones) el sistema de partidos se estaría fragmentando más, en contraste con Panamá, donde la tendencia sería la contraria.

Excepto Panamá, en ningún otro país los partidos gobernantes cuentan con mayoría absoluta; ello indica que los gobiernos se ven forzados a negociar con una o más bancadas de oposición para obtener los votos necesarios y lograr cambiar las leyes. Esto ha debilitado al Poder Ejecutivo y fortalecido al Legislativo, dentro de ciertos límites. La situación varía en Honduras o El Salvador, donde el partido oficial solo debe negociar con otra bancada para lograr la mayoría; pero en Guatemala, llegar a alcanzar esa mayoría absoluta puede resultar una labor complicada. El voto calificado es casi inalcanzable para la mayoría de gobiernos, a no ser que sea producto de una ardua negociación con varias de las fuerzas de oposición.

Por otra parte, los poderes legislativos de Guatemala, Panamá, Costa Rica y Honduras sufren una polarización menor a la de El Salvador y Nicaragua, porque sus partidos podrían ubicarse principalmente en el abanico ideológico de centro-izquierda a centro-derecha. En El Salvador y Nicaragua, por el contrario, la confrontación ideológica es más directa, se diluye la

presencia del centro, y se afianzan la de la izquierda y derecha, dando como resultado asambleas legislativas con una beligerancia interna mayor, generalmente con mayores dificultades para llegar a acuerdos.

Aunque no se obtuvo información precisa, se estima que en la mayoría de los poderes legislativos la reelección es baja, con lo que la mayoría la constituyen diputados noveles. Esto dificulta el aprendizaje y la experiencia parlamentaria. En el caso de Costa Rica incluso está prohibida la reelección inmediata, lo que para efectos de la Reforma Fiscal, que se discutió largamente en la legislatura previa, creó dificultades porque los diputados actuales no están imbuidos de los pormenores de la discusión previa; en parte es como si se reiniciara la polémica parlamentaria en materia fiscal.

Lo anterior está vinculado con la solidez del tipo de asesoría que reciben los diputados. Es probable hallar en los parlamentos —incluso en países industrializados— senadores y diputados con un conocimiento amplio, pero superficial, de los temas. Se esperaría que contaran con asesores especializados en los temas más frecuentemente abordados por una legislatura, entre estos el tema fiscal. Así se daría una combinación apropiada entre la apreciación política del diputado y la experiencia técnica del asesor.

En otras palabras, el político daría la orientación mientras el técnico afinaría y le daría consistencia a ese objetivo. Sin embargo, los analistas económicos independientes tienden a coincidir que en todos los países el respaldo brindado por los asesores legislativos es mayormente débil y no compensa la precariedad técnica que experimentan los diputados. Esta fragilidad técnica de las asambleas legislativas, especialmente en materia fiscal, contribuye a debilitarlas respecto de los organismos ejecutivos.

En principio, existe una brecha importante entre las atribuciones fiscales que le otorgan las constituciones a los poderes legislativos, que podrían ejecutar con claridad y efectividad si utilizaran a plenitud sus atribuciones constitucionales, y las que se llevan a cabo en la práctica. A los factores mencionados se agrega el peso del presidencialismo en la región, derivado de las capacidades administrativas del Poder Ejecutivo y de la naturaleza de la cultura política de los países, más que de los poderes constitucionales y partidarios.[68]

El poder presidencial es capaz de determinar agendas, apoyado por el aporte técnico de la burocracia, por su capacidad para designar y vetar personal, y debido a tradiciones patrimonialistas y caudillistas. En contraste con un Poder Ejecutivo que parece tener un mayor poder que el que sugiere la Constitución en cada país, el Poder Legislativo tendría un menor poder al que dicta la Constitución, aun cuando exista la tendencia a reducir ambas brechas gracias al fin de las mayorías parlamentarias.

4. La vulnerabilidad de los partidos frente a intereses económicos

Las elites económicas, algunas con inversiones en el ámbito centroamericano o internacional, tienen una alta capacidad para incidir en las políticas públicas y en el comportamiento de los partidos políticos. Su poderío económico, su capacidad para financiar campañas electorales, su estrecha relación con los medios masivos de comunicación, y la existencia de gobiernos pro-empresariales, permiten que esta incidencia sea significativa. Esta incidencia se ha reflejado en el impulso de estrategias nacionales de desarrollo, en el apoyo a políticas sectoriales (turismo, sector financiero, textiles, azúcar) que benefician a algún sector en particular, y en la búsqueda de privilegios para empresas específicas, especialmente "para obtener ventajas arancelarias o fiscales, que es una de las áreas más frecuentes de presión por parte de los grupos de poder económico".[69]

La capacidad de incidir de los grupos de poder económico no es la misma en todos los países, y ha variado en diferentes momentos. En el caso de la relación con los partidos políticos, su principal fuente de incidencia surge de su capacidad para financiar campañas electorales, incluyendo el financiamiento de "campañas sucias", además acordar recursos a diputados, destinados a favorecer la aprobación de ciertas leyes[70] (Véase el Recuadro 9).

Recuadro 9
El financiamiento político en América Central

Uno de los condicionantes básicos de la autonomía de los partidos frente a grupos económicos poderosos es su fuente de financiamiento. De acuerdo con un estudio de K. Casas y D. Zovatto aproximadamente un tercio de los gastos electorales de los partidos políticos estaría cubierto por recursos públicos, e incluso esa cifra tendería a estar sobreestimada. Aparte de una proporción relativamente pequeña de contribuciones que se obtienen de diputados y —en el caso de Honduras y Nicaragua— de funcionarios del Gobierno, la búsqueda de recursos electorales domésticos se concentra casi totalmente en un grupo muy reducido de empresarios en cada país. Se destacan como contribuyentes los empresarios de la construcción, del sector bancario y de los medios de comunicación. En general, las contribuciones empresariales buscan garantizar el acceso a los tomadores de decisión del Estado y su buena voluntad.

Fuente: Casas y Zovatto (2004).

Sin embargo, dos hechos han afectado de manera diferente esta capacidad de incidencia. La primera es que aun en los países de mayor peso directo de grupos económicos en el pasado, ha habido momentos en que los partidos políticos no favorecidos por aquellos han llegado al poder, como en el caso de la Democracia Cristiana durante la década de los 80 en El Salvador, el Frente Republicano Guatemalteco (FRG) en Guatemala entre 2000 y 2004, y el Frente Sandinista en Nicaragua, más recientemente.

La segunda es que la fortaleza institucional de los partidos ha variado de país a país; en Honduras y Costa Rica existen partidos de larga tradición, y donde la incidencia de los grupos económicos es más indirecta, a diferencia de los partidos directamente creados o financiados por sectores empresariales en otros países.

Lo anterior sugiere diversos grados de autonomía de los partidos políticos frente a los grupos económicos más poderosos, especialmente cuando, como resultado de su acceso al poder, el control del aparato estatal les permite redefinir sus relaciones con estos grupos. Ello se refleja en iniciativas gubernamentales que pueden no corresponder a los intereses de los grupos de poder económico, como lo fue la reforma tributaria introducida por el gobierno de El Salvador en 2004.[71] En otras palabras, el régimen democrático establecido en los países de América Central ha abierto espacios para impulsar reformas, y la posibilidad de aprovechar o no el margen que pueda existir, dependerá de la estrategia política que se utilice para impulsar las reformas.

5. Pactos fiscales de Guatemala y Costa Rica: reflejo de la debilidad de los partidos políticos y de la acción colectiva

La búsqueda de "pactos fiscales" en varios países centroamericanos ha buscado impulsar ciertas reformas fiscales dentro de un marco que pueda darles sostenibilidad. Los esfuerzos más importantes han sido los realizados en Guatemala y Costa Rica. La historia reciente de las reformas tributarias en Guatemala está inextricablemente vinculada a los Acuerdos de Paz firmados al finalizar el primer año del gobierno de Álvaro Arzú.[72] Uno de los componentes de dichos acuerdos es un compromiso en materia fiscal, que incluye el incremento del gasto público social prioritario, el incremento de la carga tributaria hasta un 12% del PIB y la reducción del gasto militar.

Ya en febrero de 1998 el gobierno preveía que le sería imposible cumplir con las metas fiscales de los Acuerdos de Paz y solicitó a la Comisión de Acompañamiento de los Acuerdos de Paz (CAAP) una recalendarización del cumplimiento de esas metas. En octubre de ese mismo año, se firmó un Acuerdo de Recalendarización y se inició el proceso del Pacto Fiscal. De esta manera, se emprendió un proceso cuya primera tarea fue la creación de una Comisión Preparatoria del Pacto Fiscal, cuyos miembros fueron seleccionadas por la Comisión de Acompañamiento de los Acuerdos de Paz entre diciembre de 1998 y febrero de 1999. El proceso preparatorio culminó en diciembre de 1999, cuando se entregó a la CAAP el documento "Hacia un Pacto Fiscal en Guatemala".

A partir de ese momento, comenzó un proceso de negociación entre los participantes, agrupados en dos bloques: por una parte, el CACIF, organización sombrilla del sector privado guatemalteco y por otra,

el COS o Colectivo de Organizaciones Sociales. El proceso de negociación fue sorprendentemente veloz, lo que refleja la calidad del trabajo preparatorio, en lo técnico y en lo político. El 25 de mayo de 2000 se firmó el Pacto Fiscal y el camino para una reforma fiscal sostenible y de largo plazo en Guatemala parecía estar allanado. Sin embargo, no fue así.

Los acuerdos generales establecidos en el Pacto Fiscal tenían que ser traducidos a propuestas concretas de medidas tributarias y estas, a su vez, debían que ser aprobadas por la Asamblea Legislativa. Esto implicaba dos retos: mantener el acuerdo entre los grupos que habían participado en la negociación del Pacto Fiscal, particularmente entre el CACIF y el COS y, además, lograr que el cuerpo legislativo apoyara y convirtiera en ley los resultados de ese acuerdo.

Un primer obstáculo fue sorteado y el 19 de junio, tras un rompimiento temporal de las negociaciones, se llegó un acuerdo entre las partes. Este tuvo lugar en el seno de un grupo ad hoc, formado ante la inquietud de los participantes en el Pacto Fiscal, de quedar fuera del proceso de elaboración de la legislación tributaria que recogieran los acuerdos del pacto. No se deseaba que la tarea quedara exclusivamente en manos del Gobierno, por medio del Ministerio de Finanzas.

Sin embargo, el papel del grupo parece haber sido entendido de manera distinta por diversos participantes en el proceso: desde la perspectiva del Gobierno, se trataba de un mero grupo de información y consulta. Desde el punto de vista del COS y del CACIF, era un grupo de negociación, como lo reflejan los acuerdos del 19 de junio y la firma, el 20, del "Acuerdo Político para el financiamiento de la Paz, el Desarrollo y la Democracia de Guatemala".

Sin embargo, el mismo 19 de junio el Ministerio de Finanzas había enviado su propio proyecto de reforma tributaria al Congreso. Aunque el Presidente de la República ordenó a su Ministro de Finanzas que conciliara ambas propuestas, la orden no fue cumplida y eventualmente el Congreso aprobó su propia versión de la reforma. Hubo entonces una mesa de negociación presidida por el Vicepresidente de la República, de la que se desligó el CAAP.

¿Fracasó entonces el proceso? De ser así, ¿por qué el Pacto Fiscal sigue siendo el punto de referencia y la base de legitimación de las propuestas de reforma fiscal en Guatemala? En buena medida, lo que sucedió en Guatemala explica la tensión entre el poder político formal, expresado en los partidos políticos y representado en el Congreso, y las organizaciones gremiales de los sectores empresariales y sociales, que llevaron con éxito un proceso de diálogo y que esperaban que sus acuerdos fuesen recibidos como un "mandato" por parte de los órganos políticos.

Lo notorio fue que los acuerdos entre grupos sociales no articulados de manera

clara con los partidos políticos no fueron considerados vinculantes por estos últimos; y que, por otra parte, ni el Gobierno ni el Congreso vieron en los acuerdos del Pacto Fiscal la mejor oportunidad para minimizar el costo de la Reforma Tributaria, sino como una intromisión en el ámbito de sus poderes, y como intromisión que era, debía ser resistida. Para algunas lecciones obtenidas de esta experiencia véase el Recuadro 10.

La trayectoria de la reforma tributaria reciente en Costa Rica guarda cierto paralelismo con la de Guatemala en el sentido de que, habiendo tenido como punto de partida un supuesto consenso que hizo prever a sus promotores una pronta aprobación, en realidad tuvo un trámite inusualmente largo, sin haber culminado exitosamente. El paso inicial de la propuesta de reforma fue la creación de una Comisión de Ex Ministros de Hacienda de los dos partidos políticos que hasta aquel momento habían dominado la política costarricense.

Esta Comisión, con la cooperación, a manera de secretaría técnica, del Ministerio de Hacienda, elaboró un diagnóstico y una propuesta de reforma global del sistema tributario costarricense. En virtud de la conformación bipartidista de la Comisión y del carácter unánime de las recomendaciones que emanaron de ella, el Informe fue recibido con un cierto optimismo en cuanto a las perspectivas de transformar las recomendaciones en legislación.

La reforma incluía una transformación radical en el ISR,[73] una solución al tema de cómo sustituir los regímenes de Zona Franca —que tienen fecha de expiración en virtud de la normativa de la OMC— e incrementar la recaudación proveniente de las personas naturales. Otros ajustes en el Impuesto Sobre la Renta incluían una normativa moderna para regular precios de transferencia y normas de aplicación general para gravar las rentas de los no residentes que, como vimos anteriormente, están sujetas en la actualidad a un gravamen que varía de manera arbitraria en función de la actividad que generó la renta gravable. En el caso del Impuesto General sobre las Ventas se proponía la inclusión genérica de los servicios y un rediseño de la normativa sobre crédito tributario en este impuesto, de manera que la adquisición de servicios sujetos al impuesto generara un crédito para el contribuyente, en contraste con la normativa actual que reconoce créditos únicamente para aquellos bienes que se incorporan físicamente en el producto final. Aunque la propuesta no avanzaba de manera agresiva en la reducción de la lista de bienes exentos en la legislación vigente, sí aseguraba que el tratamiento que estos recibiesen fuese efectivamente el de exención y no el de tasa cero.

Sin embargo, de la misma manera que los partidos políticos guatemaltecos no se sintieron vinculados por los acuerdos a los que había llegado la "sociedad civil" sin la participación de esos partidos, los diputados

Recuadro 10
Lecciones del Pacto Fiscal en Guatemala

"Por una parte, debiera estar clara la diferencia entre una reforma tributaria aislada, a menudo no consolidada social y políticamente, y lo que es un pacto social sobre la política fiscal. Los pactos fiscales normalmente incluyen reformas tributarias de largo alcance que marcan al país y a su política fiscal por mucho tiempo, sobre la base de acuerdos cuya negociación se inserta en la institucionalidad democrática del país y que cuentan con un amplio apoyo político y social. Por otra parte, una vez asegurado un proceso participativo para reformar y reforzar el marco institucional en el cual se define la política fiscal que apunta a garantizar un pacto social efectivo, son las propias experiencias de pactos fiscales en Guatemala y otros países las que sugieren varias recomendaciones:

i) Aprovechar oportunidades de cambios en la correlación de fuerzas internas para impulsar un pacto social sobre la política fiscal.
ii) Contar con una organización o arreglo institucional bien definido para impulsar el proceso y que este tenga credibilidad técnica y política y represente a los principales sectores involucrados en la negociación del pacto social sobre la política fiscal.
iii) Incluir desde el principio a los partidos políticos y al Poder Legislativo en el proceso de negociación, tomando en cuenta que el cambio institucional que se busca pretende democratizar la definición de la política fiscal y que ello pasa por incorporar de manera decisiva a los partidos y al Poder Legislativo como componentes fundamentales de un régimen democrático.
iv) Fundamentar el proceso en un enfoque holístico y de largo plazo, que pueda ampliar el número de temas sujetos a concesiones —sin limitarlo exclusivamente al tema de los impuestos— para facilitar los acuerdos. La negociación de un pacto fiscal no debería ser interpretada como un proceso dirigido a lograr una reforma tributaria de corto plazo, sino como un punto de partida para una reforma duradera del Estado que, basada en un cambio en la correlación de fuerzas, orientará la política pública en el futuro.
v) Implementar una estrategia de consultas bien definida y clara que no solo asegure que se han tomado en cuenta diversos intereses sino que también confiera legitimidad al proceso y permita explicar sus componentes potenciales.
vi) Establecer una relación positiva, de aliados, con los medios de comunicación para que estos apoyen el proceso.
vii) Divulgar la información y los estudios sobre el tema, contribuyendo así a un proceso de aprendizaje colectivo que pueda facilitar la convergencia de posiciones y el desarrollo de un "lenguaje" compartido que permita llegar a acuerdos. Las estadísticas serias y precisas son parte del "lenguaje" que puede favorecer los acuerdos.
viii) Poner en práctica técnicas de negociación flexibles, tomando en cuenta la experiencia pasada del país en cuestión.
ix) Compensar las asimetrías en la capacidad de negociación de diversos sectores mediante un mayor acceso a la información de los grupos más débiles y el mejoramiento de su capacidad técnica y de negociación.
x) Asignar suficiente tiempo a la construcción de capacidades y a la negociación con el fin de alcanzar los resultados que se esperan."

Fuente: Fuentes y Cabrera (2006).

de los dos partidos involucrados en este proceso no se sintieron vinculados por los acuerdos a los que habían llegado unos Ex Ministros percibidos como "técnicos" desvinculados de las estructuras de poder partidario y de orientación conservadora.

Además, surgió una tercera fuerza política en el país, que no había participado del todo en la elaboración del diagnóstico y las recomendaciones, que adquirió suficiente peso en la Asamblea Legislativa para convertirse en un jugador clave sin cuyo acuerdo la aprobación de la reforma se hacía casi imposible. En pocas palabras, la recomendación técnica de los ex Ministros se quedó huérfana de apoyo político. Como en el caso del Pacto Fiscal de Guatemala, quedó en evidencia la debilidad e insuficiencia de la acción colectiva del Organismo Legislativo y de las organizaciones o personas representativas de la sociedad civil, lo cual también se reflejó en la dificultad de que ambas se articularan y llegaran a acuerdos.

6. El fortalecimiento de la administración tributaria: base para nuevas reformas

Dos hechos han contribuido a mejorar la recaudación tributaria en los últimos años en los países de América Central. Por una parte, han aumentado las tasas de crecimiento económico en todos los países, lo cual ha conducido a que, aun cuando se mantenga estable la carga tributaria (ingresos tributarios como proporción del PIB), la recaudación ha aumentado en términos absolutos permitiéndole a los gobiernos aumentar su gasto sin medidas tributarias adicionales. Pero además de lo anterior también se ha dado un proceso de mejora continua en las aún precarias entidades de administración tributaria, especialmente en los años más recientes, que han dado lugar a aumentos de la carga tributaria en cada país.

La combinación de ambos efectos —más crecimiento económico y administración tributaria más eficaz— han contribuido así a unas finanzas más sanas. Llama la atención, en particular, el fortalecimiento de la capacidad de recaudar en algunos países, como El Salvador, Panamá y Nicaragua, como parte de unos esfuerzos por impulsar reformas que generalmente no han significado cambios en las tasas impositivas que se aplican en cada caso. Guatemala, mediante una ley dirigida a reducir la evasión aprobada en 2006, también avanzó en este sentido.

Lo anterior coincide con una fuerte asesoría de la comunidad internacional en este ámbito (véase el recuadro 11), incluyendo apoyo bilateral (Estados Unidos, España) y multilateral (BID y FMI). El avance en el ámbito de la administración tributaria también ha generado menor oposición en la medida en que se ha orientado a promover la equidad "horizontal", intentando que aquellas empresas o personas con igual

consumo o ingreso paguen la misma proporción de impuestos.[74] Los avances en este terreno, no obstante las exenciones y exoneraciones que tienden a erosionar este tipo de equidad, proporcionan una base para unas reformas que puedan contar con un mayor apoyo político en el futuro.

i. El Salvador

Así, las reformas tributarias más recientes de El Salvador se concentraron más en los ajustes al Código Tributario y menos en modificaciones en el diseño de los principales impuestos. Las reformas aprobadas en junio del 2004 (D.L.Nº 496 del 28 de octubre de 2004, modificando el Impuesto Sobre la Renta; D.L.Nº 495 de la misma fecha, modificando el Impuesto sobre las Transacciones de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA); y D.L.Nº 497, de la misma fecha, que modifica el Código Tributario) modificaron alrededor de 70 artículos relacionados sobre todo con los controles tributarios, las obligaciones de los contribuyentes y la fiscalización de las obligaciones tributarias.

Recuadro 11
El rescate, de nuevo, de la administración tributaria

La administración de la recaudación tributaria fue objeto de la asesoría del FMI y de otros organismos internacionales a los países de América Central durante el período 1990-2005, con una creciente atención en los últimos años. Al igual que en otros países, los asesores de los organismos internacionales tuvieron tres orientaciones en relación con el mejoramiento de la administración tributaria. La primera era fortalecer la organización, procedimientos y entrenamiento del personal, tarea que estuvo acompañada de modestas modificaciones al sistema impositivo. La segunda se orientó a interconectar los tributos de tal suerte que los administradores obtuvieran de los contribuyentes información que ayudara a presionar para que cumplieran sus obligaciones tributarias. Finalmente, la tercera tuvo como propósito la simplificación de los sistemas tributarios para facilitar el control administrativo y reforzar la obligación del pago de los tributos. En años recientes, la tendencia fue la de utilizar en combinaciones diferentes los tres criterios anteriores.

En los países de América Central la asesoría se concentró en recomendar medidas para hacer más eficiente y eficaz la actividad de la recaudación tributaria de los dos impuestos más importantes —ISR e IVA— y para darle una mayor fortaleza e independencia institucional a los entes u organismos encargados de la recaudación fiscal y del control de la misma. En algunos estudios recientes del FMI se afirma que en América Central el fortalecimiento institucional de la recaudación tributaria y la eliminación de exenciones y exoneraciones podrían aumentar la recaudación fiscal de los países del área en casi un 50% con respecto de la actual recaudación. Dado que la tributación directa requiere más información y controles que la tributación indirecta, una condición para avanzar con la implementación efectiva del impuesto sobre la renta es contar con una sólida administración tributaria.

En cuanto a los principales impuestos, las modificaciones se concentraron en acotar los créditos admisibles en el Impuesto al Valor Agregado así como las deducciones permitidas en el cálculo del Impuesto Sobre la Renta, al mismo tiempo que se especificaron taxativamente nuevos gastos no deducibles y se introdujeron provisiones referentes a precios de transferencia y a transacciones con paraísos fiscales. También se introdujeron modificaciones a la normativa del sector financiero, de las cuales la más relevante desde el punto de vista tributario es la ruptura del secreto bancario de cara a la Administración Tributaria.

Nuevos cambios aprobados en marzo de 2005 (D.L.Nº 644 de marzo de 2005 modificando el IVA; y D.L.Nº 648 del 17 de marzo de 2005 modificando el Código Tributario) pueden ser considerados una "reforma de la reforma", a la cual introducen diversos ajustes que no implican cambios fundamentales.[75] Una parte fundamental de estas reformas, como se explicó en el capítulo anterior, ha sido la introducción del sistema de retenciones, y otra parte se ha centrado en mejorar la recaudación del Impuesto Sobre la Renta.

La evaluación que la propia administración tributaria hace de las reformas y su aplicación es altamente positiva: "En materia de recaudación de impuestos, durante el ejercicio fiscal 2005, los ingresos tributarios alcanzaron un monto de US$2,229.4 millones, con un crecimiento anual de 15.8% respecto de 2004, la mayor tasa de incremento desde 1995. Dicho crecimiento significó $304.2 millones adicionales de ingresos en términos nominales, el más grande en la historia de El Salvador, lo que es producto del impacto por la reforma tributaria, la ampliación de la base de contribuyentes, la ejecución de planes masivos de fiscalización y el mayor crecimiento de la economía".[76] Llama la atención, al descomponer este crecimiento por impuestos, el hecho de que los rubros de la recaudación que más rápidamente crecen son el Impuesto Sobre la Renta, el IVA y los impuestos selectivos de consumo, como puede verse en el cuadro siguiente.[77]

Aunque la misma administración reconoce que los resultados fiscales fueron debido en parte a fenómenos económicos fuera de su control, el esfuerzo administrativo es innegable: el número de contribuyentes del IVA pasó de 107,584 a 113,834 durante el último período fiscal, al tiempo que el número de contribuyentes en el Impuesto Sobre la Renta subió en 39,124 nuevos contribuyentes (un incremento del 11.3% respecto del período anterior).

Tras estas cifras se encuentra un esfuerzo importante por reorganizar y fortalecer la administración tributaria, desarrollar convenios de cooperación con ese propósito y por incrementar la eficacia de las acciones de fiscalización, cuyo resultado se evidencia por el hecho de que el Tribunal de Apelaciones confirmó la gran mayoría de los montos tasados por la administración. En síntesis, esta evidencia parece avalar

Cuadro 13
El Salvador. Evolución reciente de la recaudación, por impuestos, 2003-2006
(Porcentajes del PIB y tasas de crecimiento)

	Porcentajes del PIB				Crecimiento promedio anual (recaudación en dólares) 2006/2003
	2003	2004	2005	2006[c]	
I. Ingresos tributarios	11.6	11.5	12.6	13.7	12.7
1. Impuestos directos	3.5	3.5	4.0	4.4	16.0
a. Impuesto sobre la renta	3.4	3.4	3.9	4.3	16.1
b. Impuesto a la propiedad [a]	0.1	0.1	0.1	0.1	10.7
c. Otros impuestos directos	-	-	-	-	
2. Impuestos indirectos	8.2	8.0	8.5	9.2	11.3
a. Impuesto generales sobre bienes y servicios (IVA)	6.1	6.0	6.5	7.2	12.8
b. Impuestos selectivos a la producción y al consumo [b]	0.9	0.9	1.0	0.9	8.9
* Derivados del petróleo [c]	0.4	0.4	0.4	0.4	0.9
c. Impuesto sobre comercio internacional	1.2	1.1	1.1	1.1	4.0
d. Otros impuestos indirectos [d]	0.0	0.0	0.0	0.0	52.9

a/ Incluye el impuesto al patrimonio y el impuesto a la transferencia de propiedades.
b/ Impuestos al consumo de productos y uso de servicios.
c/ Fondo de Conservación Vial (FOVIAL).
d/ Timbres fiscales, otros indirectos e impuesto al azúcar para 2003.

Fuente: Banco Central de Reserva de El Salvador (http://www.bcr.gob.sv/estadisticas/series_estadisticas.html), Ministerio de Hacienda para ley del presupuesto de 2007.

la interpretación de la administración en cuanto a los resultados tanto de la reforma tributaria como del fortalecimiento de la administración tributaria.

ii. Nicaragua

El sistema tributario nicaragüense ha estado sometido a un proceso constante de reformas, cuyos hitos recientes son la aprobación de la Ley de Justicia Tributaria en 1997, seguida por reformas adicionales en 1999, 2000 y 2002, y la aprobación de la Ley de Equidad Fiscal en 2003. En este caso también existen indicios de un fortalecimiento de la administración tributaria a partir de 2003. Como se indicó en el capítulo anterior, hubo un fuerte aumento de la productividad del IVA ese año.

La ley de Equidad Fiscal de 2003 tenía el propósito fundamental de ampliar la base tributaria, reduciendo las exoneraciones en el Impuesto Sobre la Renta y en el Impuesto General Sobre las Ventas, y modificando el tratamiento de los bienes de la canasta básica para el consumo interno, que pasarían de “tasa cero” a “exentos” (es decir, que soportan el impuesto pagado en las compras sin derecho a crédito fiscal y sin deber cobrar el impuesto en sus ventas).

La Dirección General de Ingresos ha publicado un informe, "La Ruta del Cambio"[78] que da algunas pistas, pero apenas preliminares, para entender el comportamiento de la recaudación. En términos generales, el incremento en la recaudación es atribuido a la vigencia de la Ley de Equidad Fiscal y a una mejor gestión de la Dirección General de Ingresos. Algunos indicadores parecen señalar que esta mejoría en la gestión tributaria es, en efecto, una de las causas del incremento de la recaudación. Por una parte, la carga tributaria aumentó del 15.2% en 2003 a 16.6% en 2004, con aumentos significativos distribuidos entre el Impuesto Sobre la Renta, el IVA e impuestos selectivos. Este nivel de carga tributaria, con una leve tendencia ascendente, se mantuvo en los dos años siguientes.

Por otra parte, un diagnóstico interno del Registro de Contribuyentes llevó a la DGI a la conclusión de que era necesario un reempadronamiento general de contribuyentes a nivel nacional. Sin embargo, se optó por una estrategia en la que se trabajaría primero con los contribuyentes de más importancia en la recaudación, y paulatinamente se cubriría el universo completo.

Un primer resultado de este esfuerzo fue la disminución en el número de Grandes Contribuyentes, que se redujo de 654 a 364, mientras que el porcentaje de recaudación representado por este grupo se mantuvo prácticamente igual: pasó del 72.3% de la recaudación al 72.9%. Aún más notable es el hecho de que la omisión se redujo del 18.7% de estos contribuyentes, a inicios de 2004, a menos del 1% a finales de ese año. Al mismo tiempo, la mora acumulada desde 1992 a 2004, según los datos de la administración, tuvo una reducción del 34%.

Aunque estos datos no llegan a constituir un análisis completo de la evolución reciente de la recaudación en Nicaragua, sí parecen respaldar la hipótesis de que el fortalecimiento de la administración tributaria —sean cuales fueren las deficiencias que aún pueda tener— junto con los efectos de la Ley de Equidad Fiscal, son las causas del aumento en la recaudación en Nicaragua.

iii. Honduras

En Honduras, antes de 2006, hubo algunos cambios importantes en la legislación pero sin un fortalecimiento de la administración tributaria. En junio de 2002, por medio de la Ley del Equilibrio Financiero y la Protección Social, Decreto Nº. 194-2002, el Gobierno de Honduras introdujo reformas en los principales impuestos del país, a saber, Ventas, Importación, Selectivo de Consumo, Matrícula de Vehículos, Renta y otros y estableció un impuesto quinquenal específico sobre las máquinas tragamonedas.

Por otra parte, Honduras recurrió, como sus vecinos, a un impuesto a los activos como una suerte de "pago mínimo" en el Impuesto Sobre la Renta. A diferencia de Costa Rica y Guatemala, que debieron renunciar al uso de este impuesto después de fallos

de las cortes constitucionales, en Honduras el Impuesto al Activo Neto, vigente desde 1994, fue renovado en 2003 mediante la aprobación de la Ley de Equidad Tributaria, Decreto Nº. 51-2003, apenas un año después de su extinción en el año 2002. Esa misma ley introdujo un recargo de 5 puntos en la tasa del Impuesto Sobre la Renta. Dicho recargo, de carácter temporal, fue extendido hasta 2006 por medio de la Ley de Racionalización de las Finanzas Públicas, Decreto Nº. 219-2003, que entró en vigencia en enero de 2004.

También en 2003 se aprobó una modificación a los tres impuestos que gravaban el petróleo y sus derivados, los que fueron consolidados en un impuesto único, como hizo también Costa Rica alrededor de estas fechas. En el año 2004 se introdujeron reformas adicionales al Código Tributario (Decreto Nº. 210-2004), al Código Penal, en el cual se introdujo un capítulo sobre los Delitos de Contrabando y Defraudación Fiscal y sus Penas (Decreto Nº. 212-2004); y a la Ley de Estructuración de la Administración Tributaria (Decreto Nº. 216-2004).

Más allá de los cambios formales en la legislación tributaria, antes del 2006 era notable la debilidad de la administración tributaria, cuya independencia presupuestaria fue eliminada mediante un alto grado de rotación personal, y que, a pesar de amplios programas de cooperación técnica, no había sido capaz de desarrollar las herramientas informáticas necesarias para hacer efectiva su gestión. No obstante un fuerte apoyo de la cooperación internacional, los avances en materia de administración tributaria fueron escasos, los problemas de migración de información del sistema anterior no fueron adecuadamente resueltos y la acumulación de declaraciones no incorporadas al sistema ("indefinidos" y "rechazados") llevó a que el sistema eventualmente dejara de utilizarse.

El bajo presupuesto de la Dirección Ejecutiva de Ingresos (DEI), estimado en alrededor de 0.08% de la recaudación y el bajo número de inspectores fiscales en comparación con los contribuyentes a fiscalizar, son dos expresiones adicionales de esta debilidad. Sin embargo, un cambio de autoridades de la DEI en 2006 y reformas administrativas dentro de la misma parecen haber contribuido a ciertas mejoras ese año, con incrementos de los impuestos directos e indirectos recaudados, pero sin que esté garantizada su sostenibilidad.

iv. Guatemala

El ejemplo más reciente de fortalecimiento de la administración tributaria es el de Guatemala, donde en 2006 se aprobó una ley para combatir la evasión, centrada en asegurar retenciones de impuestos, con cláusulas similares a las conferidas en la legislación salvadoreña aprobada un año antes, como se explicó en el capítulo anterior.

El éxito de este tipo de sistemas depende en buena medida de quiénes son los agentes de retención, es decir, los que le cobran

a los proveedores una proporción de sus ventas para luego transferírsela al Estado. En general, los agentes de retención deben tener una conducta tributaria ejemplar y contar con gran poder de compra y solidez patrimonial. En el caso de Guatemala los retenedores incluyen a los grandes compradores, a los exportadores y a las administradoras de tarjetas de crédito. Como consecuencia de esta legislación, los contribuyentes afectos al sistema de retenciones reportaron ventas, sujetas al pago del IVA, que aumentaron en un 15.8% entre octubre de 2006 y marzo de 2007, mientras que los contribuyentes no afectos aumentaron en solo 9.4% sus ventas durante este período. Durante el mismo período el PIB nominal aumentó en un 10.6%, lo cual sugiere que el sistema de retenciones estaría contribuyendo a aumentar la carga tributaria de manera significativa.

v. Panamá

Panamá, a diferencia de lo que ha sucedido en el resto de los países del istmo, ha tenido un sistema tributario bastante estable, con pocas reformas en los últimos 25 años. Esta situación ha sido posible, en buena medida, porque el Gobierno de Panamá cuenta con los ingresos generados por la operación de Canal de Panamá. Otras fuentes de ingresos no tributarios son los dividendos de las empresas semiprivatizadas (electricidad y telecomunicaciones). Además, los ingresos resultantes de la venta parcial de estas empresas se utilizaron para constituir un fideicomiso que genera ingresos al gobierno de Panamá de alrededor de $70 millones al año.

En el año 2003, la Ley 61 transformó el IVA panameño, que a partir de ese momento fue conocido como el Impuesto a las Transacciones de Bienes Muebles y Servicios (ITBMS). La inclusión de los servicios fue un cambio fundamental que aumentó la base del impuesto a pesar de las exenciones que se mantuvieron, tales como servicios médicos y bancarios. Esta misma ley estableció un impuesto sobre los activos de los bancos, con un tope de US $350,000 y exoneró del pago del Impuesto Sobre la Renta a los asalariados con ingresos de menos de US $800 mensuales, con un costo fiscal que ha sido estimado en US $50 millones por las autoridades tributarias panameñas.

La propuesta introdujo modificaciones importantes en el ordenamiento tributario panameño y dotó a la administración tributaria de mejores instrumentos para fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, entre los cuales destaca la potestad de solicitar información de relevancia tributaria a los bancos. El ITBMS incrementó su recaudación en 0.9 puntos del PIB del año 2002 al 2006.

Posteriormente, en el año 2005, la principal innovación de la Ley 6 fue la creación del Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta o CAIR, que funciona como un pago mínimo en el caso del Impuesto Sobre la

Renta. El impuesto parece haber tenido el impacto esperado por las autoridades, ya que la recaudación proveniente del Impuesto Sobre la Renta en Panamá, tomando en cuenta los datos de la recaudación del 2006, muestran un incremento de más de 2.1 puntos porcentuales del PIB respecto de lo que se recaudaba en el año 2004.

La aplicación de este impuesto generó controversias. Por una parte, se ha argumentado que este es un impuesto que constituye una especie de "parche" o solución parcial al problema de la incapacidad de la administración tributaria para determinar con algún grado de precisión la renta neta de los contribuyentes, a fin de verificar la adecuada liquidación del impuesto —según el método convencional— por parte de los contribuyentes. Desde esta perspectiva, la adopción del CAIR implica la renuncia de la administración a ingresos que podría recaudar con una mejor fiscalización de los contribuyentes y la eliminación de este régimen alternativo.

Desde lo que podría parecer una perspectiva opuesta, se criticó a la administración por rechazar, de manera poco fundamentada, las solicitudes que presentan los contribuyentes para que no se les aplique el CAIR, a lo que tienen derecho, por ejemplo, los contribuyentes que han tenido pérdidas en un determinado período fiscal. Lo que resulta interesente es que ambas críticas coinciden en un punto crucial: la administración no tiene la capacidad de determinar cuál es la verdadera situación económica de los contribuyentes. Ante esta incapacidad, se optó por la aplicación mecánica de una regla aparentemente sencilla, pero que con frecuencia conduce a situaciones de inequidad, ya sea porque el contribuyente realiza un aporte menor al que correspondería dados sus resultados económicos o bien porque hace un aporte mayor de lo que debería hacer.

El último aspecto a destacar de esta Ley es la eliminación de varios de los sistemas de incentivos que estaban vigentes en aquel momento: la Ley de Reforestación y la Ley de Fomento Forestal (Ley 11 de 2004 que empezaba a regir en 2005). Al igual que sucedido con reformas previas en Panamá, esta reforma tiene un componente de fortalecimiento de la administración tributaria mediante la creación de nuevas multas por el incumplimiento de obligaciones formales: el suministro incompleto de información o el suministro de información falsa así como requerimientos de declaraciones sobre la veracidad de la información suministrada a la Dirección General de Ingresos (DGI).

Panamá comparte dos características con el resto de los países de América Central: no dispone aún de una normativa adecuada para la fiscalidad de las transacciones internacionales (normativa sobre precios de transferencia, regulaciones especiales para las transacciones que involucran paraísos fiscales, tratados y sistemas de intercambio

de información con otras administraciones tributarias) y tiene una administración tributaria que es percibida como débil, sin recursos ni capacitación adecuados para el cumplimiento satisfactorio de sus tareas. Sin embargo, Panamá también comparte con los demás países evidencia de cierto fortalecimiento de la administración tributaria como resultado de acciones administrativas y de legislación que, en ocasiones de manera poco ortodoxa, ha incluido nuevos métodos de control, retención y precisión de las obligaciones tributarias, con un fuerte énfasis en medidas que buscan contribuir a la equidad horizontal. Al fortalecerse la administración tributaria y al reducirse la evasión se han establecido bases más sólidas para llevar a cabo reformas tributarias más amplias en el futuro.

7. El poder legislativo y las reformas tributarias más recientes

El Cuadro 14 permite apreciar las principales reformas tributarias que han tenido lugar en la región en los últimos años. Los cambios han tenido lugar en el primer año de cada administración, e incluso en el primer semestre que sigue a la toma de posesión del nuevo gobierno.

Han predominado las reformas comprensivas e inmediatas, más que cambios aislados o progresivos que se fueran dando a lo largo de los meses aunque ha habido países, como El Salvador, donde también ha habido un proceso continuo de "reformar las reformas". A nivel de opinión pública ha calado expresiones como "paquetazo tributario" para referirse a los cambios

Cuadro 14
Últimas reformas tributarias en América Central

País	Toma de posesión del gobierno	Fecha de la reforma tributaria
Guatemala	14 de enero de 2004	junio de 2004
Honduras	27 de enero de 2006	no ha habido reforma reciente
El Salvador	1 de junio de 2004	noviembre de 2004
Nicaragua	10 de enero de 2002	mayo de 2003
Costa Rica	8 de mayo de 2006	no ha habido reforma reciente
Panamá	1 de septiembre de 2004	febrero de 2005

Nota: se refiere a las principales reformas. Como se explica en el texto, ha habido otras reformas menores, especialmente en El Salvador (marzo 2005) y, en menor medida, Guatemala (julio-agosto 2006).

Fuente: Elaboración propia.

más comprensivos que han propuesto los gobiernos. Estos han procurado que en un solo proyecto de ley, o en proyectos de ley separados pero que se presentan de manera conjunta, se planteen los cambios impositivos.

La implementación de este tipo de estrategia estaría respondiendo al ciclo político de cada país, con un primer año de mayor popularidad de los presidentes, cuando procuran que se aprueben decisiones difíciles.[79] Los gobiernos han considerado que es en esas ocasiones cuando procede gastar parte de su capital político, aunque en algunos casos se pudiera preferir el segundo año. Esto respondería más a la necesidad de consensuar y preparar los proyectos de ley necesarios a lo interno de cada gobierno, lo cual ya es parte de una estrategia política más compleja, que además de una respuesta concentrada y relativamente rápida, también requiere establecer alianzas mediante cierto tipo de sanciones e incentivos, y que estaría reflejando la ausencia de mayorías parlamentarias en los países. El desgaste del último año tampoco favorece, *ceteris paribus*, el impulso de reformas tributarias.[80]

Por otra parte, como se explicó en la sección anterior, las reformas que han sido planteadas en los últimos años en la región han sido más de índole de ampliación de bases, o de revisión de artículos dirigidos a mejorar la administración tributaria, lo que ha reducido el impacto visible del "paquetazo". Los cambios en tasas del IVA o del ISR han sido la excepción y no la regla. En otras palabras, los gobiernos y los poderes legislativos han optado por reformas tributarias que si bien han creado polémica —prácticamente toda modificación tributaria genera debate— no han llegado al punto de levantar la discusión sobre el tema de las tasas, que es aún más polémico. Esta orientación probablemente refleje, además, el mayor énfasis que los organismos internacionales de financiamiento le han otorgado a la administración tributaria en los últimos años. Sin embargo, no existe evidencia de cambios institucionales decisivos en el ámbito fiscal propuestos por los poderes legislativos. No se han contemplado modificaciones profundas a la institucionalidad, con la excepción de la reforma que dio lugar a la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) en Guatemala en 1997.

En todo caso, mientras que en la aprobación presupuestaria y en materia de reformas institucionales de carácter fiscal el insumo de los diputados tiende a ser pequeño, los márgenes de acción de los diputados en materia tributaria tienden a ser mayores, por varias razones. En primer lugar, en el caso de los impuestos la intervención ha sido menor cuando el partido de gobierno ha contado con una mayoría en el poder legislativo, lo que le ha permitido al Ejecutivo imponer su criterio con relativa facilidad y rapidez. Sin embargo esta situación ha dejado de predominar en todos los países, con la excepción de Panamá, como se indicó.

En segundo término, los planteamientos programáticos de los partidos en materia impositiva corrientemente han sido muy generales, no estableciendo lineamientos precisos sobre el tema, ni reconociendo la necesidad de que se deben aumentar los impuestos para que el Estado cuente con mayores recursos (véase el Recuadro 12). Esta falta de precisión sobre el tema permite que se den posiciones basadas en principios ideológicos muy generales y a menudo en contra del aumento de impuestos. Ello favorece, en particular, la acción de los diputados en contra de las reformas tributarias que puedan surgir del Poder Ejecutivo.

En tercer lugar, el rechazo a propuestas de reformas tributarias no tiene, para los diputados, el costo político que puede tener un rechazo al proyecto de presupuesto presentado por el Poder Ejecutivo. Al contrario, puede tener beneficios políticos, en la medida en que sectores importantes de la población no favorecen el pago de más impuestos.

Recuadro 12
El tema tributario en las campañas electorales: Nicaragua y Costa Rica

Los partidos políticos tienden a realizar una serie de ofertas durante las campañas electorales, las cuales implicarían erogaciones importantes de recursos públicos en caso de llegar a concretarse. Por el lado de los ingresos, sin embargo, los partidos son muy evasivos y aparte de algunas generalidades no llegan a precisar más su posición tributaria.

En el caso de Nicaragua, la reciente campaña electoral ilustra bien este punto. De una revisión de los programas de gobierno de los principales contendientes, lo único que se logró encontrar en materia impositiva fue lo siguiente:

Frente Sandinista de Liberación Nacional: *"Los recursos, los aportamos todos. De allí que también será una premisa importante, el promover en esa materia, la justicia, la solidaridad y la responsabilidad fiscal. Así… el que gana más, paga más. No creando más impuestos, sino que mejorando sustantivamente la gestión administrativa y evitando la evasión de impuestos para aumentar de ese modo la base de contribuyentes. Los que no han pagado como corresponde… ahora lo tendrán que hacer, por el bienestar del pueblo. Y esa mejora en la gestión fiscal, va de la mano de una política fiscal responsable, para el mejor desarrollo económico-social que todos queremos (…) el Gobierno de Reconciliación y Unidad Nacional va a respetar la Ley de Municipios que ordena al Gobierno Nacional asignar el 10% del presupuesto a los municipios. Lo haremos sin titubeos y tribulaciones, automáticamente, a tiempo, y todos los años".*

Alianza Liberal Nicaragüense: *Se revisaron todos los discursos de Eduardo Montealegre en su página web: www.vamosconeduardo.org y no se encontró ninguna mención al tema tributario.*

Movimiento de Renovación Sandinista: *"Revisaremos y reduciremos drásticamente la exoneración de impuestos. Eliminaremos totalmente las exoneraciones a los artículos suntuarios y a los vehículos de lujo. Pagarán impuestos quienes no los pagan. Y pagarán más impuestos quienes ganan más. Elevaremos a 100 mil córdobas la base imponible para el impuesto sobre la renta".*

Alternativa por el Cambio: *"Las finanzas públicas del nuevo gobierno enfrentarán problemas tales como (...) un sistema de imposición tributaria no equitativo y en el que aún persisten grandes exenciones y exoneraciones (...) En ese marco proponemos las siguientes medidas de gobierno: (...) redistribuir la presión tributaria en los distintos estratos de la población en atención a sus ingresos".*

En Costa Rica los partidos políticos sí presentaron programas de gobierno mucho más desarrollados (127 páginas el del PLN y 129 páginas el del PAC), pero de nuevo, cuando se trataba de abordar el tema tributario, fueron bastantes escuetos y evasivos:

Partido de Liberación Nacional: *"(...) comprometidos como estamos con la reducción del déficit fiscal, este aumento del gasto y la inversión implica un aumento de la recaudación tributaria, el cual se logrará a través de una transformación progresiva del sistema tributario –que haga pagar más a quien más tiene—, un esfuerzo riguroso para combatir la evasión, y una reforma profunda de la organización y el marco legal del sistema tributario".*

Partido Acción Ciudadana: *"Mejorar la recaudación de los tributos de manera sustancial, sancionándose a los evasores. Cambiar paulatinamente el énfasis de los tributos hacia uno que grave más fuertemente a los sectores de mayor capacidad económica (...) El Ministerio de Hacienda se dedicará únicamente a la recaudación de impuestos y el Ministerio de Planificación y Política Económica gestionará el presupuesto nacional. Los impuestos de aduanas, renta y ventas se fiscalizarán por medio de sistemas informatizados y mediante la firma de convenios de información aduanera con los principales socios comerciales. Con estas medidas se estima incrementar la recaudación de estos tributos en cerca de un 40%. Los estratos de menores ingresos del país verán reducirse el pago de impuestos conforme se logren los objetivos de equilibrio en las finanzas públicas. La estructura tributaria se simplificará de manera que se facilite el control, la fiscalización y el pago de impuestos por parte de los contribuyentes. La Administración Tributaria contará con un sistema integral de información tributaria, que la convertirá en creíble y efectiva en la aplicación de medidas y sanciones para evitar la evasión (...) Otras medidas necesarias para el mejoramiento de la recaudación tributaria son: Creación del Registro Nacional de Accionistas. Las sociedades informarán a la Tributación de manera detallada quienes son los dueños y de todas las demás transacciones que sus socios realizaren con la sociedad. Creación de una oficina dentro de la Dirección General de la Tributación Directa que se dedique exclusivamente a velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los profesionales liberales. Creación de un sistema de seguimiento del patrimonio personal".*

Aún en el caso del PAC, que tiene la propuesta más larga, se aprecia que es un planteamiento bastante general, que evita incursionar en temas sensitivos y más bien se encamina por la vía de mejoras administrativas.

Finalmente, el cabildeo de intereses o grupos económicos fuertes es especialmente importante en esta área y su capacidad de incidencia es alta, como ya se notó. En algunas ocasiones estas presiones se reflejan en una oposición a cualquier reforma que pretenda aumentar los impuestos; en otras ocasiones surgen propuestas en exenciones y exoneraciones que tienden a restarle efectividad a las reformas aprobadas. Aquí es donde la iniciativa de los legisladores ha sido mayor, atendiendo a las necesidades de grupos económicos con intereses sectoriales particulares.

Lo anterior confirma la importante capacidad de incidencia del Poder Legislativo en materia tributaria, aunque con un sesgo negativo, en el sentido de que esta incidencia es mayor para oponerse a reformas o para debilitar su efecto. Las reformas recientemente aprobadas en cuatro países (Cuadro 14) tienden a confirmar esta apreciación, en la medida en que sus efectos han sido limitados, aunque los niveles de recaudación efectiva a que posteriormente dieron lugar alcanzaron cierta magnitud no desdeñable en el caso de El Salvador, Nicaragua y Panamá.

El impacto de la reforma aprobada en Guatemala en 2004 fue insignificante, aunque posteriormente se aprobó una nueva legislación en materia de evasión que tuvo un mayor efecto. A pesar de contar con dos nuevos gobiernos en Honduras y Costa Rica, establecidos en 2006, no se aprobaron reformas tributarias ese año. La ausencia de mayorías parlamentarias en ambos casos muestra que es necesaria una estrategia previa de construcción de coaliciones para poder impulsar exitosamente unas reformas tributarias.

Por otra parte, las experiencias más radicales de aplicación de una estrategia de reformas profundas y comprensivas frente a una oposición fuerte y concentrada, como la que se implementó en tres períodos durante los cuales las elites económicas no tuvieron el control del Gobierno en El Salvador, Nicaragua y Guatemala, sugieren que aunque se aprueben inicialmente, las reformas pueden ser revertidas, como efectivamente ocurrió en cada caso. Esto también conduce a la necesidad de reflexionar sobre la puesta en práctica de estrategias políticas más complejas y sostenibles, en varios sentidos.[81]

Así, una estrategia de reformas probablemente requerirá una etapa inicial de construcción de alianzas, cuya necesidad es aún más evidente en la actualidad ante la existencia de poderes legislativos en los cuales los gobiernos no cuentan con mayoría. La capacidad de extender estas alianzas para incluir a sectores organizados de la sociedad civil puede ser especialmente importante en presencia de estructuras partidarias débiles, aunque sin dejar de tomar en cuenta que, como actores fundamentales de un régimen democrático y para darle sostenibilidad política a lo acordado, los partidos políticos y el poder legislativo deben jugar un papel protagónico en este ámbito.

Es probable que se requiera una negociación con las fracciones más permeables de las elites económicas, tomando en cuenta que su incidencia no se refleja únicamente en la instancia legislativa, y que conviene aislar políticamente a los grupos más fuertemente opuestos a las reformas y no al sector privado en su conjunto. El proceso de diversificación de las elites económicas y su distanciamiento de la agricultura más tradicional puede favorecer esta negociación, pero el crecimiento de sectores que se han beneficiado de exenciones y exoneraciones ha dado lugar a ciertos grupos empresariales acostumbrados a beneficiarse de privilegios fiscales. Cierto apoyo empresarial a las reformas, especialmente por parte de algunas elites o grupos empresariales menos vinculadas a la agricultura tradicional y no acostumbradas a privilegios fiscales, podría ser fundamental, especialmente en algunos países centroamericanos.

Dos orientaciones generales de las reformas podrían facilitar procesos de convergencia, o alianzas, con diferencias de país a país. Por una parte, la búsqueda de apoyos debiera tomar en cuenta que la "moral tributaria" depende en buena parte de la percepción del buen uso de los recursos públicos,[82] por lo que acciones decisivas y visibles dirigidas a mejorar la transparencia y eficacia del gasto público pueden contribuir a un contexto amplio, percibido por la ciudadanía en general, que sería más favorable para las reformas. Ello también podría reducir el "costo político" que los miembros de las asambleas legislativas asocian con reformas tributarias.

Por otra parte, algunos empresarios denuncian repetidamente la "competencia desleal" que surge del hecho que algunos pagan impuestos y otros no, en parte por la evasión de tributos y en parte por la existencia de privilegios fiscales. Combatir esta competencia desleal, o favorecer la equidad horizontal –que paguen lo mismo los que ganan lo mismo- en general, también puede contribuir a un contexto más favorable para las reformas, aunque no está exento de dificultades. Podría hacerse mediante el fortalecimiento de la administración tributaria y de la capacidad de sancionar a evasores asegurando la criminalización de la evasión –área en la cual los avances son sumamente limitados o inexistentes en el istmo- y por la vía de la reducción de exoneraciones y exenciones que benefician a sectores o grupos específicos, que seguramente se opondrían a esta iniciativa. En todo caso, este conjunto de acciones por el lado del gasto y de la tributación podría favorecer un compromiso más amplio de la población en torno al tema de la política fiscal.[83]

Los actores y compromisos externos también pueden jugar un papel importante para favorecer la reforma, incluyendo a los organismos internacionales de financiamiento, siempre que se tenga una agenda de reforma bien definida y negociada en el ámbito nacional y que estas entidades puedan

apoyarla. Normas internacionales pueden ser asideros de las reformas, como la obligación que a partir del 2009 impone la Organización Mundial de Comercio de prohibir exoneraciones del impuesto sobre la renta para exportadores de países con ingresos por habitante mayores a los US $1,000.

Acuerdos centroamericanos, especialmente asociados al establecimiento de la Unión Aduanera o incluso al Tratado de Libre Comercio convenido con los Estados Unidos, también pueden contribuir a apoyar las reformas. Dentro de este contexto pueden contemplarse acuerdos de doble tributación que, ante las tasas de imposición bajas en el istmo, podrían favorecer al fisco de los países centroamericanos. Las empresas extranjeras que están bajo mayor presión para cumplir con sus obligaciones tributarias y que se verían favorecidas con reglas más estables también podrían favorecer las reformas, aunque sin dejar de reconocer que también pueden estar entre las que acuden a formas más sofisticadas de evasión o elusión. Finalmente, las mismas calificadoras internacionales de riesgo reconocen, crecientemente, que las finanzas públicas sólidas, no solo para mantener la estabilidad macroeconómica sino también para permitirle al Estado cumplir adecuadamente con sus funciones, son parte de un adecuado "clima de negocios".

La experiencia reciente de Panamá, en la cual luego de las reforma fiscales recientes la inversión extranjera directa ha repuntado y la economía mejoró su calificación de riesgo-país ilustra el punto anterior. Los resultados de la política fiscal indican que para 2006 los recursos destinados a la inversión pública aumentaron en 88.4%, en comparación con 2005, mientras que la carga tributaria creció 21.7%, llegando a representar el 12.0% del PIB. En este sentido, la mayor confianza en Panamá ya fue evidente en 2006, pues logró atraer al 49.2% de la IED que ingresó a América Central y, medida como proporción del PIB, fue el país de que más IED atrajo (16.2%). Por su parte, la agencia calificadora de riesgo Standard & Poor's —S&P— mejoró la perspectiva de riesgo-país de Panamá. De acuerdo con S&P la perspectiva futura de un país puede ser negativa, estable o positiva y, en el caso de Panamá, la perspectiva cambió de estable a positiva, como resultado de las recientes mejoras en el desempeño fiscal. S&P contempla la posibilidad de un mejoramiento en la calificación si se mantiene la consolidación fiscal, se aprueba la nueva ley de responsabilidad fiscal y se ejecuta la ampliación del Canal, lo que pondría a Panamá a un paso de conseguir el "Grado de Inversión".[84]

F. Los desafíos de una estrategia para impulsar reformas fiscales en América Central

Los capítulos anteriores han mostrado que los países de América Central han avanzado significativamente en relación tanto a la gestión del gasto y del presupuesto como en lo que se refiere a la recaudación de impuestos, pero también han señalado que

persisten importantes desafíos en ambos ámbitos, y que buena parte del éxito en el futuro dependerá de las estrategias que se adopten para impulsar las reformas, especialmente tributarias, que se requieren. Pero sería excesivamente pretencioso procurar hacer una propuesta general de estrategia para impulsar reformas tributarias.

No existe una amplia literatura sobre el tema que, sobre todo, tiene una naturaleza extremadamente compleja, puesto que una estrategia para impulsar reformas debe tomar en cuenta las posiciones y fuerzas de actores internos y externos, así como la gran diversidad de condiciones en cada país de América Central, a lo cual se une su naturaleza cambiante. Por consiguiente, una aproximación al tema solo puede hacerse partiendo de cierta modestia intelectual y con vistas a facilitar una reflexión inicial, de manera que ello pueda ser de utilidad para los tomadores de decisiones.

Lo que la historia de América Central sugiere es que los actores con mayor poder en el siglo XIX y parte del XX, especialmente cuando predominó la economía agroexportadora (1860-1940), no sufrieron un proceso fuerte de diversificación y ampliación, al menos en la mayoría de países, y no favorecieron profundas reformas tributarias. Su cercanía al poder tampoco requería que enfrentaran grandes amenazas contra las cuales tuvieran que luchar. Durante aquella época los ingresos del Estado dependían principalmente de aranceles aplicados a las importaciones y, de manera secundaria, de diversos tipos de impuestos aplicados a los licores y al tabaco.

Esta situación comenzó a cambiar con los impuestos aplicados a los ingresos de las empresas bananeras en Costa Rica, Honduras y Guatemala, habiéndose logrado aumentar la tributación de aquellas durante la década de 1950, y poniendo de manifiesto que existía cierto margen de autonomía para hacerlo. Dos hechos abrieron un espacio que permitió que se implementara esta política. Por una parte, la coyuntura internacional contribuyó a facilitar el proceso, puesto que la principal exportadora de banano, la United Fruit Co. se vio debilitada por la amenaza de que, por sus prácticas monopólicas, fuera llevada a juicio ante la Corte de Justicia de los Estados Unidos. Por otra, en las políticas públicas comenzaron a incidir nuevos actores como consecuencia de cierta ampliación de la base social del Estado, especialmente sectores medios o sindicales con cierta capacidad de acción en los sistemas políticos más abiertos de Costa Rica y Honduras.

Esta situación ya anunciaba un incipiente proceso de sustitución de importaciones que se consolidó mediante el impulso de una estrategia centroamericana que se concretó en la conformación del Mercado Común Centroamericano en 1960. Sin embargo, y no obstante el dinámico proceso de industrialización y de diversificación agropecuaria que experimentó la región, ello no fue suficiente para dar lugar a nuevos

actores y empresarios independientes de la matriz agraria y tradicional de la cual provenía la mayor parte.

Los esfuerzos por aumentar los impuestos a las exportaciones durante esta etapa de sustitución de importaciones fueron transitorios. El intento de establecer un impuesto sobre la renta estuvo lejos de cumplir con las expectativas iniciales, no obstante las recomendaciones de las agencias bilaterales y multilaterales de cooperación internacional. Tuvo un mayor grado de desarrollo en Costa Rica y Honduras, lo que probablemente refleje la existencia de sistemas políticos más abiertos en esos países durante la época, aunque la introducción de exenciones redujo significativamente la base de este impuesto en todos los países.

La búsqueda de exenciones fue exacerbada por la competencia entre los países por atraer inversiones extranjeras, para atender el mercado conjunto desde cada uno de los países individuales. Una de las consecuencias de las insuficiencias tributarias fue el ajuste del gasto público mediante la reducción del gasto social, especialmente notable en Guatemala, El Salvador y Nicaragua, agudizando así las fuertes tensiones sociales y políticas que la modernización económica con altos grados de exclusión social y política había fomentado.

La nueva etapa de crisis y ajuste a la globalización, iniciada en torno a 1980, significó un profundo cambio de la política tributaria en la región. A diferencia de etapas anteriores, la incidencia de actores externos, y especialmente del Fondo Monetario Internacional y del Banco Mundial, fue decisiva en promover este cambio. Shocks externos, el fin del acceso que tenían los gobiernos al financiamiento privado en los mercados internacionales de capital, la adopción de un nuevo paradigma sintetizado en el "Consenso de Washington", y un frente común de las fuentes bilaterales y multilaterales de financiamiento aumentaron significativamente su capacidad de incidir. Los cambios más importantes incluyeron la reducción de aranceles a la importación y la eliminación de impuestos aplicados a las exportaciones, así como la conversión del IVA –o alguna variante de éste- en el impuesto más importante dentro del conjunto de tributos.

El cambio no estuvo exento de fricciones. Organizaciones sociales de diverso tipo se opusieron a las alzas del IVA pero solamente lograron revertirlas transitoriamente, y las elites industriales no pudieron detener la apertura comercial. Las elites económicas en su conjunto tuvieron más éxito en evitar que se implementaran las recomendaciones del FMI de avanzar con un Impuesto Sobre la Renta simplificado y a la vez más efectivo. Nuevas exenciones y exoneraciones, ahora justificadas como requisitos indispensables para competir en el mercado mundial, erosionaron este impuesto y se ampliaron a varios sectores. Esfuerzos por establecer un impuesto mínimo sobre activos o

ingresos brutos también enfrentaron una férrea oposición y no pudieron convertirse en fuentes sostenibles de recursos.

Ya en un contexto menos desfavorable para las economías nacionales se redujo la incidencia de los organismos internacionales de financiamiento. También se hizo manifiesta la dificultad de avanzar con acuerdos ("pactos fiscales" en Guatemala y Costa Rica) o alianzas que pudieran incluir a actores sociales subalternos o a capas medias que fueran independientes de las elites económicas. A la oposición fuerte y concentrada de las elites económicas a las reformas tributarias se unió ahora la insuficiente y débil acción colectiva de otros actores, lo que tampoco favorecía el impulso de reformas.

Sin embargo, uno de los cambios más importantes de la nueva etapa de crisis y globalización fue el establecimiento de regímenes democráticos en todos los países de América Central. Ello planteó la posibilidad de que intereses políticos, con diversos grados de representatividad, pudieran reducir el grado de influencia de las elites económicas en la determinación de la política fiscal. Lo que parecería una política fiscal menos condicionada a los intereses directos de las élites económicas en Costa Rica y Honduras probablemente refleja una mayor tradición de diálogo y negociación y cierta incidencia de partidos políticos más institucionalizados. Las experiencias de reformas tributarias impulsadas por la Democracia Cristiana en El Salvador, el Frente Sandinista en Nicaragua y el Frente Republicano Guatemalteco, también ilustra los costos de la confrontación y los límites de la capacidad de incidencia de las elites económicas, aun cuando el hecho de que las reformas fueran revertidas posteriormente pone de manifiesto la insuficiente y débil acción colectiva de actores alternativos.

En todo caso, el grado de influencia de los partidos políticos y de las asambleas legislativas ha sido restringido por factores cuya importancia tiende a variar de país a país. Se destacan la debilidad técnica de los partidos para manejar el tema fiscal en casi todos los partidos, así como la ausencia de programas definidos sobre el tema y la dependencia financiera de los partidos *vis a vis* grupos económicos poderosos. En Guatemala a ello se agregan los mayores límites que impone la Constitución a la labor legislativa, lo que puede considerarse como una restricción que las elites económicas lograron imponerle al régimen democrático en ese país. La ausencia de mayorías parlamentarias en todos los países, con la excepción de Panamá, también limita la capacidad de incidencia de los partidos.

Pero estas debilidades no han impedido ciertos avances recientes en materia tributaria. Llama la atención, en particular, el fortalecimiento reciente de la capacidad de recaudar en El Salvador, Panamá y Nicaragua. Han sido parte de esfuerzos por impulsar reformas que no han tenido como componente principal cambios en las tasas impositivas, pero que han fortalecido

la administración tributaria y que han dado lugar a aumentos importantes de la carga tributaria. Guatemala, mediante una ley dirigida a reducir la evasión aprobada en 2006, también avanzó en este sentido. En estas reformas ha tenido mucho peso la búsqueda de la equidad horizontal, es decir, aquella dirigida a asegurar que, los consumidores y empresas con niveles similares de consumo e ingreso, deben pagar niveles similares de impuestos.

Lo anterior sugiere tomar en cuenta cinco temas de reflexión cuando se diseñan estrategias de reforma. Primero, una estrategia de reformas requiere una etapa inicial de construcción de alianzas, necesidad que es aún más evidente frente a la existencia de poderes legislativos en los cuales los gobiernos no cuentan con mayoría. La capacidad de extender estas alianzas para incluir a sectores organizados de la sociedad civil puede ser especialmente importante en presencia de estructuras partidarias débiles y frente a la necesidad de reducir la probabilidad de que las reformas sean revertidas posteriormente, pero no debieran amenazar la responsabilidad central de los partidos y de los poderes legislativos en estos procesos. La sostenibilidad de las reformas depende de instituciones sólidas que a su vez dependen de partidos políticos sólidos.

Segundo, es probable que se requiera una negociación con las fracciones más permeables de las elites económicas, tomando en cuenta que su incidencia no se refleja únicamente en la instancia legislativa y que conviene aislar políticamente a los grupos más fuertemente opuestos a las reformas y no al sector privado en su conjunto. El proceso de diversificación de las élites económicas y su distanciamiento de la agricultura más tradicional puede favorecer esta negociación, aunque el desarrollo de nuevas elites económicas en sectores parcial o totalmente exonerados del pago de impuestos puede hacerlo más difícil.

Tercero, integrar las reformas tributarias con otras reformas simultáneas –o previas- del gasto público para mejorar su transparencia y orientación, y con vistas a favorecer tanto la equidad como el crecimiento y la competitividad, también puede favorecer la moral tributaria y crear la base para un contrato social más amplio sobre el contenido de la política fiscal. Asumir la obligación ciudadana de tributar puede ser más aceptable en la medida que el Estado atiende adecuadamente –con eficacia, honestidad y rendición de cuentas- los derechos de los ciudadanos, especialmente en ámbitos como los de la integridad física, la educación y la salud. La mayor voluntad ciudadana de aceptar impuestos también puede reducir el costo político que los legisladores generalmente asocian con el impulso de reformas tributarias.

Cuarto, las reformas debieran contribuir a la equidad horizontal, de manera que pague

lo mismo la persona o empresa que gana lo mismo. Asegurar un sentido de justicia y la ausencia de una "competencia desleal" mediante el fortalecimiento de la equidad horizontal puede contribuir a ganar adeptos entre sectores empresariales tradicionalmente opuestos a aumentar la tributación y puede favorecer la "moral tributaria". La búsqueda de esta equidad horizontal podría impulsarse mediante una efectiva criminalización de la evasión tributaria y con la reducción de exenciones y exoneraciones.

Finalmente, conviene tomar en cuenta la creciente importancia de actores externos en un mundo globalizado. Avanzar en este sentido puede significar obtener el apoyo de los organismos multilaterales de financiamiento y de la comunidad internacional para favorecer agendas de reforma negociadas en cada país; asumir como parte de las reformas compromisos centroamericanos que pueden dar un sentido de dirección compartido; transmitirle un mensaje de reglas claras a empresas extranjeras que generalmente se ven más presionadas a cumplir con sus obligaciones tributarias que sus contrapartes nacionales (aún cuando acuden a técnicas más sofisticadas de evasión, como los precios de transferencia); ajustarse a normas internacionales como la obligación de la Organización Mundial de Comercio (OMC) de no exonerar del impuesto sobre la renta a los exportadores; y tomar en cuenta los dictámenes de las calificadoras de riesgo, que crecientemente identifican a una política fiscal sólida no solo como condición para mantener la estabilidad macroeconómica sino también como requisito para asegurar la gobernabilidad.

Notas

1 Una excepción es Schneider (2006a) y (2006b).

2 El hecho de que Panamá tuvo un origen histórico diferente al del resto de países centroamericanos, y que tampoco fue parte del Mercado Común Centroamericano, significa que su historia de política económica y tributaria se aparta un tanto del resto de países. Analizar la historia tributaria de Panamá implica un esfuerzo adicional debido a que mucho material histórico se limita a los cinco países que constituyeron originalmente la Federación Centroamericana y a que el MCCA y no incluyera a Panamá.

3 Pérez Brignoli (2000), pp. 115-116.

4 Véase Cumberland (1928), p. 133-4.

5 SIECA (1973)

6 Las leyes de fomento industrial también incluían exoneraciones del impuesto sobre la renta.

7 Conviene recordar que el ISR en sentido moderno, tal como lo conocemos, se aplicó en Europa apenas a finales del siglo XIX y comienzos del siglo XX (Prusia en 1891-93, Austria en 1896, Gran Bretaña en 1909).

8 Fuente: Turcios (2003), Cáceres Prendes (1995) y Menjívar (1988).

9 Sin embargo, de acuerdo con Bulmer-Thomas (1989), en El Salvador, la influencia de los cafetaleros y los algodoneros fue suficiente para eximirlos de la ley de impuesto sobre la renta en 1951.

10 En un contexto en el que había muy pocas sociedades anónimas, tanto en el sector industrial como en el agropecuario. Hacia 1950 la mayoría de las empresas eran todavía sociedades familiares y el desarrollo capitalista exigía formas más ágiles de movilización del capital.

11 Fuente: Estimaciones propias con base en datos de SIECA(1973).

12 Ver Posas (1981) Pincus (1968) y Checchi (1959).

13 El impuesto sobre la renta grava tanto las empresas como las personas. En el caso de Honduras es significativo el caso de las empresas bananeras (extranjeras) ya que estas reciben un tratamiento especial.

14 Estimación propia con base en datos de SIECA (1973).

15 Esta iniciativa judicial y la generalización de una enfermedad, la sigatoka negra, en los países centroamericanos condujo al posterior abandono de varias plantaciones por parte de esta empresa. Más adelante, durante la década de 1970, hubo un intento de aplicar un impuesto sobre el precio del banano exportado como parte de una iniciativa conjunta de la Unión de Países Exportadores de Banano, con un éxito parcial y transitorio.

16 Tenía solamente un carácter simbólico: los contribuyentes eran unos 13,500 (empresas e individuos) y pagaban tasas muy bajas, según un valor estimado de la propiedad que nada tenía que ver con el valor de mercado.

17 Más allá de las planillas de salarios del gobierno, el Ministerio de Hacienda no ejercía control sobre el destino de otros gastos.

18 Fuente: Knut (2004), CEPAL (1967), IBRF (1953).

19 De acuerdo con estimaciones basadas en datos de SIECA (1973).

20 Bulmer-Thomas (1989), pag. 158-159.

21 Inicialmente el impuesto a pagar sería rebajado en las siguientes proporciones: la renta proveniente de todo servicio personal, profesional o técnico, cuando no excediera los doce mil quetzales, 10%; explotaciones

agropecuarias, 10%; industrias en que el valor de la materia prima fuera producida en el país en más del cincuenta por ciento, siempre que no gozaran de las exenciones contenidas en la ley de fomento industrial, 10%, e industrias establecidas fuera del departamento de Guatemala, 20%. Posteriormente fueron agregadas ciertas exenciones tendientes a incentivar a la inversión.

22 Stotsky y WoldeMariam (2002).

23 Ver CEPAL (1986).

24 Taylor (1967).

25 Tanzi y Zee (2000); Tait (1989); Goode (1993).

26 Para más detalles véase el apartado sobre incentivos fiscales, más adelante.

27 CEPAL 1980-2005 y Agosín, et.al. (2006); Stotsky y WoldeMariam (2002).

28 Coelho (2002).

29 Figliuoli (2000); Stotsky y WoldeMariam (2002); Agosín, et.al. (2006).

30 Silvani (2001); Stotsky (2002).

31 Ello también estuvo influido por las propuestas de un grupo de economistas que lo sugerían como un único impuesto que desplazara al resto de los impuestos, incluido el ISR, propuesta que no fue del agrado del FMI. Casanegra 1997; Silvani (2004).

32 Idem.

33 Coelho (2000) y (2004).

34 Coelho (2000) y (2004).

35 SIECA (1973). Aparte del libre comercio entre los países signatarios y del arancel externo común, una unión aduanera normalmente incluye un arreglo para distribuir los ingresos arancelarios que surgen de la aplicación del arancel externo común. Se asegura así una libre circulación de mercaderías dentro de la zona de libre comercio, sin que cada país tenga que aplicar el arancel común cada vez que un producto pasa por una frontera en la región. En Centroamérica el libre comercio, tradicionalmente, se ha limitado a los productos originarios de la región, y no ha incluido los productos que provienen del resto del mundo. La Unión Aduanera que actualmente se está contemplando incluiría un arreglo para distribuir, de acuerdo con alguna fórmula convenida, los ingresos derivados de los aranceles aplicados a las importaciones provenientes de terceros países, y se permitiría su libre circulación dentro de la Unión, sin restringir este tratamiento a los originarios en la región.

36 Goode (1993).

37 Barreix, Roca y Villela (2004).

38 CEPAL (1998).

39 CEPAL (1998), p.128.

40 Fuentes (2006).

41 Honduras está en una situación ambigua dependiendo de cómo se mide el ingreso por habitante por año, y sólo Nicaragua tendría claramente el derecho de extender este privilegio más allá del 2009.

42 Mediante la cual se ampliaron la exoneración a otros impuestos (IVA, impuesto sobre derivados del petróleo) y se permitió exportar de la maquila hacia Centroamérica. La legislación anterior concedía el beneficio de la actividad de la maquila a aquellas exportaciones destinadas hacia fuera del área centroamericana.

43 SAT (2005).

44 Sánchez (2006).

45 Stotsky y WoldeMariam (2002).

46 Tanzi y Zee (2000).

47 Hubo posteriores apoyos técnicos del BID/INTAL y de la OEA en este ámbito, pero sin un impacto decisivo que alterara la orientación estratégica de la política arancelaria adoptada desde finales de la década de 1950.

48 La ausencia de cadenas productivas completas ha dado lugar a que algunos contribuyentes cuenten con créditos fiscales muy superiores a los débitos y, por ende, no tributen a través de este impuesto.

49 La existencia de un sector informal como obstáculo para aplicar impuestos se escucha de manera reiterada en los países centroamericanos, pero la oposición empresarial lo ha destacado más en relación al ISR que en relación al IVA.

50 Como lo documenta la Oficina de Evaluación Independiente del FMI (2003), págs. 61 y 62. Ver síntesis en recuadro 4.

51 Paige (1997). El estudio de Paige se concentra básicamente en El Salvador, Nicaragua y Costa Rica, con algunas referencias a Guatemala.

52 Paige (1997) explica también cómo en Costa Rica fue decisivo el levantamiento armado de Figueres en 1948 para asegurar el establecimiento de un régimen democrático en ese país. Véase Paige (1997), capítulos 7 y 10.

53 Segovia (2005), p. 56-61.

54 Véase Rosenthal (2006).

55 Stotsky y Wolde Mariam (2002).

56 Oficina de Evaluación Independiente del FMI (2003), pág. 62.

57 Bird (1992); Tanzi y Zee (2000).

58 Stotsky y WoldeMariam (2002).

59 Achard y González (2004).

60 Las cortes o instancias constitucionales en los países de América Central son las siguientes: Sala de lo Constitucional, Corte Suprema de Justicia en Honduras, El Salvador y Nicaragua; Sala Constitucional, Corte Suprema de Justicia en Costa Rica; en Guatemala, Corte de Constitucionalidad y en Panamá, Corte Suprema de Justicia.

61 Fuentes y Cabrera (2006).

62 CEPAL (1996).

63 Véase Paige (1997), que aunque no realiza un análisis exhaustivo del caso de Guatemala, a diferencia de otros países centroamericanos, llama la atención a las características de las elites guatemaltecas.

64 Esta es la única administración tributaria de la región que no solo realiza este tipo de estimaciones de manera sistemática, sino que además las publica en su página WEB.

65 Las estimaciones completas para los años 2001 a 2005 pueden ser consultadas por el lector en: http://portal.sat.gob.gt/portal/content/view/336/83/

66 Estimaciones que no toman en cuenta el efecto de la devolución del crédito del IVA, de manera que el efecto sobre la recaudación neta es mayor.

67 Sobre esto véase Achard y González (2004).

68 Achard y González (2004).

69 Segovia (2005), p. 99.

70 Segovia (2005), p. 113.

71 Segovia (2005), p. 100.

72 Gamboa y Trentavizi (2001) y Fuentes y Cabrera (2006).

73 Pasar de renta territorial a renta mundial; pasar de un modelo de renta cedular a uno de renta global; pasar de un concepto de renta-producto a uno de renta-ingreso (incluyendo de esta manera las ganancias de capital dentro de la renta gravable).

74 La equidad "vertical" se refiere a la equidad aplicada a grupos con diferentes niveles de ingresos. La "progresividad" tributaria significa que los hogares o empresas de mayores ingresos deben pagar proporcionalmente más impuestos, promoviendo así una mayor equidad vertical. En general, pareciera que las reformas dirigidas a asegurar la equidad horizontal son menos difíciles de llevar a cabo que aquellas dirigidas a promover la equidad vertical y pueden considerarse, en todo caso, como pre-requisitos para avanzar en este sentido.

75 Una descripción más detallada de las reformas aprobadas en este período puede encontrarse en Ministerio de Hacienda de El Salvador (2005) y (2006). Ambas pueden consultarse en: http://www.mh.gob.sv/portal/page?_pageid=177,223487&_dad=portal&_schema=PORTAL

76 Ministerio de Hacienda de El Salvador (2006), p.17.

77 Memoria del Ministerio de Hacienda (2006). ibid.

78 Se puede consultar en www.dgi.gob.ni/modulos_html/infogeneral/ruta_cambio.pdf

79 Schneider (2006a) y (2006b) propone clasificar las estrategias que se pueden seguir en cuatro categorías: el "big bang" o "paquetazo", sanciones e incentivos selectivos, gradualidad y experimentación, y pactos sociales. Estos, de manera aislada o combinada, pueden servir para enfrentar problemas de oposición fuerte y concentrada, acción colectiva débil e insuficiente, información incompleta y costos de transacción.

80 Aunque hay excepciones, que resultan de compartir el costo de las reformas antes de las elecciones para que así el nuevo gobierno no tenga que iniciar su gestión con una reforma que siempre tendrá un costo político de consideración. Esto ocurrió con el alza de la tasa del IVA del 7 al 10% en Guatemala, que fue aprobado durante el último año del gobierno de Ramiro de León (que por circunstancias especiales no tenía representación partidaria en el Congreso) y que fue implementado en el gobierno siguiente, de Álvaro Arzú.

81 Analíticamente conviene distinguir entre los obstáculos a las reformas que se derivan de una oposición fuerte y concentrada y los que se derivan de las dificultades de asegurar acciones colectivas, además de otros problemas de información y de costos de transacción. Véase sobre esto a Schneider (2006a) y (2006b).

82 Torgler (2005).

83 Una consecuencia de la informalidad es que implica la "salida" o "escape" de numerosas personas y empresas del contrato social (explícito o implícito) que debiera ser la base del Estado y de la política fiscal. Lo mismo ocurre con élites económicas que, al acudir exclusivamente a la provisión privada de servicios de seguridad, educación y salud, no tienen necesidad del Estado. Véase World Bank (2007), capítulo 8, especialmente págs. 223-243.

84 Observatorio fiscal No.45, Martes 22 de Mayo de 2007.

Referencias bibliográficas

- Achard, D. y L. González (2004), *Un desafío a la democracia – los partidos políticos en Centroamérica, Panamá y República Dominicana.* San José, Compañía ABC Ediciones del Sur S.A.

- Adler, J. Schlesinger, E. y E. Olson (1970), *Public Finance and Economic Development in Guatemala.* Connecticut, Greenwood Press, Publishers.

- Agosín, M., Barreix A., Gómez-Sabiani, J. y R.Machado (2006), *Reforma tributaria para el desarrollo humano en Centroamérica.* Revista de la CEPAL 87, diciembre. Santiago de Chile, CEPAL.

- Barreix, A., J. Roca y L. Villela. (2004), "Impacto fiscal de la liberalización comercial en América" Integración y comercio en América, Nota periódica, Washington, D.C., Banco Interamericano de Desarrollo, Enero.

- Bird, R. (1992), *Tax Reform in Latin América A Review of Some Recent Experiences*. *Latin American Research Review*, Vol. 27, No. 1

- Bulmer-Thomas, V. (1989), *La economía política de Centroamérica desde 1920.* San José, Costa Rica, Banco Centroamericano de Integración Económica.

- Bulmer-Thomas, V. y D. Kincaid (2000), *Centroamérica 2020: Hacia un nuevo modelo de desarrollo regional*. Hamburgo, Institut für Iberoamerika-Kunde.

- Cáceres Prendes, J. (1995), *Discourses of Reformism. El Salvador, 1944-1960.* Ph. D. Dissertation, Latin American Studies, the University of Texas at Austin.

- Casas, K. y D. Zovato (2004), "El financiamiento político en Centroamérica, Panamá y República Dominicana" en *Un desafío a la democracia: los partidos políticos en Centroamérica, Panamá y República Dominicana.* San José, BID/OEA/IDEA.

- Casanegra de Jantscher M., Castro, P., Ramos, A. y O., Schenone. (1997), "Guatemala: Rompiendo la Barrera del 8%", IMF, Washington, DC.

- CEPAL (1986), *Centroamérica: bases de reactivación y desarrollo*. *Revista de la CEPAL No. 28.* Santiago de Chile.

- CEPAL (1967), *El desarrollo económico de Nicaragua.* México, D.F., CEPAL.

- CEPAL (1998), "Incentivos tributarios, ahorro e inversión en Centroamérica", LC/MEX/R.669 (SEM.89/1).

- Checchi, V. et al. (1959), *Honduras. A problem in economic development,* New York, The Twentieth Century Fund.

- Coelho, I. et alia (2004), *El Salvador: Reforma tributaria para el crecimiento en la economía abierta.*, IMF, Washington, D. C.

- Coelho, I. y O. Schenone (2000), *El Salvador: Profundización de la reforma tributaria.* FMI, Washington, D.C.

- Cumberland, W.W. (1928), *Nicaragua. Investigación Económica y Financiera*. Preparada, a solicitud de Nicaragua, bajo los auspicios del Departamento de Estado. Traducción castellana de Gonzalo Meneses Ocón, Colección Cultural Banco de América, Managua, 1980.

- ESAPAC (1966), *Primera reunión de directores de tributación de Centroamérica y Panamá: informe final de conclusiones y recomendaciones.* Serie de Informes de Seminarios No. 619. San José Costa Rica, Escuela Superior de Administración Pública de América Central.

- Fuentes, J.A. (2006), *Retos de la política fiscal en Centroamérica.* Serie estudios y perspectivas No. 64, Subsede CEPAL México, México, D.F., CEPAL.

- Fuentes, J.A. y M. Cabrera (2005), "Pacto Fiscal en Guatemala: lecciones de una negociación", *Revista de la CEPAL No. 88.*

- Figliuoli, L. et alia (2000), "Nicaragua: Tratamientos especiales en la tributación al consumo y a las importaciones", FMI, Washington, D. C.

- Gamboa, N. y B. Trevizzi (2002), *La Guatemala Posible. La senda del Pacto Fiscal.* Asociación Centroamericana Hombres de Maíz, Guatemala.

- Goode, R. (1993), *Tax Advice to Developing Countries: An Historical Survey*. *World Development, Vol. 21, No. 1*, Great Britain.

- IBRF (1993), *The Economic Development of Nicaragua*. Baltimore, John Hopkins University Press.

- Knut, W. (2004), *El régimen de Anastasio Somoza, 1936-56*. Managua, Instituto de Historia de Nicaragua, 2004. (1ª ed. en inglés 1994).

- Menjívar, R. et. al. (1988), *El Salvador: una historia sin lecciones*. San José, FLACSO.

- Ministerio de Hacienda de El Salvador (2005), Memoria de Labores Junio 04 – Mayo 05, San Salvador.

- Ministerio de Hacienda de El Salvador (2006), Memoria de la Labores Junio 05 – Mayo 06, San Salvador.

- Oficina de Evaluación Independiente del FMI (2003), *Fiscal Adjustment in IMF-Supported Programs*. Evaluation Report, IMF, Washington D.C.

- Olson, M. (1965), *The logic of collective action*, 2ª ed., Cambridge, Harvard University Press, 1971 [*La lógica de la acción colectiva*, México, Limusa, 1992].

- ONU-CEPAL(1956), *La política tributaria y el desarrollo económico en Centroamérica*, México, CEPAL.

- Paige, J (1997), *Coffee and Power. Revoution and the rise of Democracy in Central America*. Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts.

- Pérez Brignoli, H. (2002), "The economies of Central America, 1860-1940", en Cárdenas, Enrique; Ocampo, José Antonio; Thorp, Rosemary. *An Economic History of Twentieth-Century Latin America*. Vol. 1. Houndmills, Palgrave, pp. 85-118.

- Pincus, J. (1961), *El sistema tributario de Honduras*, Tegucigalpa, UNAH.

- Posas, M. y R. del Cid (1981), *La construcción del sector público y del estado nacional en Honduras, 1876-1979*, San José, EDUCA-ICAP, 1981.

- Rodríguez A. y Robles E. (2003), "Inversión nacional y extranjera en Centroamérica: ¿Cómo Fomentarla en el Marco de la OMC?" Estudio realizado para el Programa "Centroamérica en la Economía Mundial del Siglo XXI" Apoyado por IDRC, Ford Foundation y ASIES.

- Román Trigo, A. (1995), "*Las finanzas públicas de Costa Rica: metodología y fuentes (1870-1948)"*, San José Costa Rica, Universidad de Costa Rica.

- Rosenthal, G. (2005), "La inversión extranjera directa en Centroamérica, 1990-2004: un bosquejo", Mimeo.

- Sánchez, O. (2006), "Tax system reform in Latin America: domestic and international causes", *Review of International Political Economy* 13:5 December 2006: 772–801.

- SAT (2005), "Una aproximación al gasto tributario del gobierno central, Año 2005". Guatemala, Mimeo.

- Schneider (2006a), "Marco conceptual: Modernización del Estado con una visión político-económica", Mimeo.

- Schneider (2006b), "Globalización, modernización y oportunidades perdidas: lecciones de América Central", Mimeo.

- Secretaría de Hacienda de Honduras (1940 a 1954), Memorias de labores de la Secretaría de Hacienda, Tegucigalpa, Gobierno de Honduras.

- Segovia, A. (2005), *Integración real y grupos de poder económico en América Central: implicaciones para la democracia y el desarrollo de la región.* San José, Costa Rica, Fundación Friedrich Ebbert.

- SIECA (1973), *El desarrollo integrado de Centroamérica en la presente década*. Tomo 10, Las finanzas públicas y la integración. Buenos Aires, BID/INTAL.

- Stotsky, J. y A. WoldeMariam (2002), "Central American Tax Reform: Trends and Possibilities" *Working Paper*, N° WP/02/227, Washington, D.C., Fondo Monetario Internacional, diciembre.

- Tait, A. (1989), "IMF Advice on Fiscal Policy," *International Institute of Public Finance.*

- Tanzi, V. (1987), *A Review of Major Tax Policy Missions in Developing Countries*, Wayne State University Press.

- Tanzi, V. y H. Zee (2000), " Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries", *National Tax Journal*, Vol. 53 (junio).

- Taylor, M. (1967), "Tax Goals and Economic Development under the Alliance for Progress", *National Tax Journal*, Vol. 20.

- Torgler, B. (2005), "Tax morale in Latin America", *Public Choice*, 122, Spring.
- Turcios, R. (2003), *Autoritarismo y modernización. El Salvador, 1950-1960*, San Salvador, Concultura.
- Wallich, H.; J. Adler, *et al*. (1968), *Public Finance in a Developing Country. El Salvador – A Case Study,* New York, Greenwood Press.
- Wisecarver, D., L. Morera y E. Rivera (2005), "La reforma del impuesto sobre la renta en Centroamérica en cumplimiento al mandato de la OMC", Estudio realizado para el Programa "Centroamérica en la Economía Mundial del Siglo XXI". Apoyado por IDRC, Ford Foundation y ASIES.

Fuentes de datos

- Sitio de CEPAL-STAT http://websie.eclac.cl/sisgen/ConsultaIntegrada.asp
- CEPAL(2001) *CD-ROM Istmo Centroamericano: Medio siglo de estadísticas macroeconómicas, 1950-2000*. México, D.F., CEPAL.